

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**ANA LUIZA VIEIRA SANTOS**

**Incidência do ISS em importação de serviços de *software***

**MESTRADO EM DIREITO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

São Paulo

2019

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**ANA LUIZA VIEIRA SANTOS**

**Incidência do ISS em importação de serviços de *software***

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário, sob a orientação do Professor Doutor Tácio Lacerda Gama.

São Paulo

2019

S237 Santos, Ana Luiza Vieira  
Incidência do ISS em importação de serviços de software / Ana LuizaVieira Santos. -- São Paulo: [s.n.], 2019.  
149p ; 30 cm.

Orientador: Tácio Lacerda Gama.  
Dissertação (Mestrado em Direito) -- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, 2019.

1. Constructivismo Lógico-Semântico. 2. ISS importação. 3. Serviços de software.. 4. Territorialidade. I. Gama, Tácio Lacerda. II. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito. III. Título.

CDD

**Ana Luiza Vieira Santos**

**Incidência do ISS em importação de serviços de *software***

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário.

Aprovado em \_\_\_\_ / \_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

Dr. Nome Completo – Sigla da Instituição

---

Dr. Nome Completo – Sigla da Instituição

---

Dr. Nome Completo – Sigla da Instituição

*Agradeço ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq) pela concessão de Bolsa de Estudos, processo 16793/2017-6. para cursar o Mestrado em Direito Tributário na PUC-SP.*

## AGRADECIMENTOS

*Agradeço a Deus pela fé dada e perseverança na conquista de um sonho. Eu agradeço o apoio da minha família que esteve ao meu lado na alegria e na tristeza, em todos os momentos, principalmente a minha finada avó Nazareth Oliveira de Carvalho, que sempre acreditou em mim nas dificuldades da graduação do direito.*

*E também ao professor Paulo de Barros Carvalho, por ter me dado a oportunidade de fazer parte do núcleo do Construtivismo-Lógico-Semântico, que foi para mim uma escola de aprendizado sobre a filosofia e o ramo do Direito Tributário.*

*Ao meu orientador Tácio Lacerda Gama, pela paciência e confiança no meu estudo, a Fabiana Del Padré Tomé, pela amizade e incentivo, por fim, aos meus amigos: Rui, Cristiane, Adriano, Marília, Seramires e José Eduardo que sempre estiveram do meu lado colorindo os meus dias neste caminho acadêmico.*

*“Davi encontra-se com gigante e mata-o*

*E sucedeu que, levantando-se o filisteu, e indo encontrar-se com Davi, apressou-se Davi, e correu ao combate, a encontrar-se com o filisteu.*

*E Davi meteu a mão no alforje, e tomou dali uma pedra e com a funda lhe atirou, e feriu o filisteu na testa, e a pedra se lhe cravou na testa, e caiu sobre o seu rosto em terra. Assim Davi prevaleceu contra o filisteu.”*

*I Samuel 17, versículos 48,49 e 50.*

## LISTA DE SIGLAS

COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social,
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação
ISS	Imposto Sobre Serviços
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
ISS-Exportação	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sob Exportação
ISS-Importação	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza sob Importação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
GATS	Acordo Geral sobre Comércio de Serviços, do inglês, <i>General Agreement on Trade in Services</i>
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
REsp	Recurso Especial
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

## RESUMO

A evolução tecnológica e de comunicações resultou em um crescente comércio internacional de serviços, sendo que a importação de serviços de desenvolvimento de *software* é abordada nessa dissertação. Para entendimento da incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), pela ótica do Constructivismo lógico-Semântico, são apresentadas a análise semiótica e o processo de interpretação no direito positivo que parte do texto de lei bruto até o sistema jurídico completo. Para importação de serviços, os princípios da origem e do destino são discutidos com base na Magna Carta, na Legislação infraconstitucional e no Direito Comparado. Verificou-se que para serviços entre tomadores e prestadores de serviço locais, o ISS é aplicado segundo o princípio da origem. Já, serviços iniciados no exterior, ou provenientes do exterior, o ISS-importação é aplicado o princípio do destino. São consideradas as características específicas de serviços de *software* para a elaboração da regra matriz de incidência tributário do ISS-importação, utilizando conceitos como Territorialidade, competência tributária, Residente e não Residente.

**Palavras-chave:** Constructivismo Lógico-Semântico. ISS-importação. Serviços de software. Territorialidade. Direito Comparado.

## ABSTRACT

The technological and communications evolution has resulted in a growing international trade of services and the importation of software development services is discussed in this study. In order to understand the incidence of Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) from the perspective of Logic-Semantic Constructivism, it is presented the semiotic analysis and the interpretation process in positive law, which starts from the raw law text to the complete legal system. For importation of services, the principles of origin and destination are based on Brazilian constitution, the infra-constitutional legislation and the comparative law. It has been verified that for services between local borrowers and service providers, ISS is applied according to the origin principle. For services started abroad or coming from abroad, the ISS-import applies the principle of destination. The specific characteristics of software services are considered for the elaboration of the ISS-import tax incidence rule, using concepts such as Territoriality, tax competence, Resident and non Resident.

**Keywords:** Logic-Semantic Constructivism. ISS-import. Software services. Territoriality. Comparative law.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	13
Capítulo 1 - SISTEMA DE REFERÊNCIA DO CONSTRUTIVISMO LÓGICO SEMÂNTICO.....	15
1.1 Modelo de comunicativo e a mensagem jurídica.....	16
1.2 Semiótica aplicada ao Construtivismo Lógico Semântico .....	18
1.3 Aplicação da semiótica em <i>software</i> .....	21
1.4 Direito, evento, fato jurídico e normas jurídicos .....	24
Capítulo 2 - INTERPRETAÇÃO DO DIREITO .....	29
2.1 Sistema da literalidade textual (S1) .....	29
2.2 Plano dos enunciados prescritivos (S2) .....	31
2.3 Sistema das formulações normativas (S3).....	31
2.3.1 (S3) Articulação das significações do subsistema (S2) no plano Constitucional .....	32
2.3.2 (S3) Articulação das significações do subsistema (S2) na Competência dos Municípios .....	35
2.3.3 A positivação da norma de competência no plano (S3).....	35
2.3.4. A formação da norma jurídica do ISS-importação no subsistema (S3).....	39
2.4 Forma superior do texto normativo .....	40
2.5 Plano da Concretização (S5).....	40
Capítulo 3 - CONSIDERAÇÕES DO PRINCÍPIO DE ORIGEM E O PRINCÍPIO DE DESTINO E O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS .....	47
3.1 Os princípios da origem e do destino .....	47
3.2 Os princípios da origem e do destino no Imposto Sobre Serviço .....	50
3.3 O princípio do destino nas prestações internacionais de serviços sob a perspectiva do Direito Comparado.....	51
3.4 Princípio da origem e destino no Sistema do Direito Positivo .....	54
Capítulo 4 - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) SEGUNDO CRITÉRIOS DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA..	59
4.1 Considerações iniciais sobre serviço .....	59
<b>4.1.1 Interpretação constitucional e infraconstitucional para definição de serviço ....</b>	<b>60</b>
4.1.2 Serviço pessoais e não pessoais.....	64
4.1.3 Serviços fracionáveis e serviços não fracionáveis.....	65
4.1.4 <i>Software</i> como serviço .....	65
4.2 Conceitos de Regra Matriz de Incidência Tributária .....	68
<b>4.2.1 Materialidade do Imposto Sobre Serviços de Qualquer natureza .....</b>	<b>68</b>
4.3 Momento em que o serviço é prestado .....	73

4.4 O espaço no qual o serviço é prestado.....	74
4.5 A pessoalidade na prestação de serviço .....	76
4.6 A mensuração quantitativa do Imposto Sobre Serviços.....	79
4.7 Construção da Regra Matriz de Incidência Tributário do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.....	80
Capítulo 5 - ASPECTOS PROPEDEÚDICOS - ESPAÇO .....	82
5.1 Espaço, território, territorialidade e o lugar da conduta jurídica .....	87
5.2 O lugar como local do resultado da conduta jurídica .....	90
5.3. O critério de conexão e o princípio da territorialidade da Lei da Incidência Tributária ....	93
5.4 Critérios positivo e negativo do princípio da territorialidade .....	96
5.4.1 Residentes e não-residentes.....	97
5.5 Territorialidade e as medidas para afastar a bitributação.....	99
5.6 A territorialidade e o ISS sobre importação de serviços .....	102
5.6.1 Direito Comparado com IVA europeu (exportação e importação de serviços) ...	102
5.6.2 Comparação da incidência tributária do ISS na exportação com a importação...	106
5.6.3 A territorialidade e o ISS sobre importação de serviços.....	112
5.6.4 Incidência tributária do ISS na Importação de Serviços.....	114
5.6.5 Regra Matriz de Incidência Tributária do ISS sobre a importação de serviços...	119
5.6.6 Materialidade do ISS sobre importações de serviços .....	120
5.6.7 Espaço para consumação do ISS-importação.....	123
5.6.7.1 Critério Espacial, a Teoria do Resultado e o local do resultado .....	124
5.6.8 Critério temporal na incidência de ISS-importação .....	125
5.6.9 Pessoalidade e incidência do ISS-importação .....	127
5.6.9.1 Sujeito Ativo no Imposto sobre Serviços - importação .....	127
5.6.9.2 Tomador de serviço e a substituição tributária .....	128
5.6.9.3 Não-residente como sujeito passivo .....	132
5.6.9.4 Critério quantitativo do ISS- Importação – base de cálculo e alíquota	133
5.7 Construção das Regras Matrizes Tributária do ISS-importação .....	137
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	139
REFERÊNCIAS.....	144

## INTRODUÇÃO

Com o desenvolvimento de novas tecnologias de informação e comunicação, o comércio internacional de serviços teve um impulso para o seu crescimento. Um tipo de serviço passível de importação é o desenvolvimento de *software* sob encomenda ou customizados. O objetivo desse estudo é analisar a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) na importação de software, através do Construtivismo Lógico-Semântico.

O Construtivismo Lógico-Semântico baseia-se em uma filosofia de pensamento introduzida por Lourival Vilanova e Paulo de Barros Carvalho na qual o direito positivo é constituído pela Ciência do Direito, uma metalinguagem que possibilita o estudo da teoria comunicacional do direito. A semiótica de Pearce constrói o sistema comunicacional por meio de sistema de signos. Nessa perspectiva, a semiótica aparece como uma técnica de investigação do direito positivo. Compara-se, então, o direito como fato comunicacional num processo de positivação que regula os comportamentos humanos através de mensagens normativas que constituem o sistema comunicacional, instituindo as normas gerais e abstratas e, pela sua aplicação, as normas individuais e concretas. A semiótica pode ser aplicada a casos de *software*, posto que estes representem formas de evolução da linguagem, bem como uma forma de cognição. Por exemplo, existem plataformas que distribuem serviços pela Internet nas quais existe um contexto da aplicação, a mensagem do usuário e as mensagens do servidor. Esses assuntos são tratados, mais especificamente, no Capítulo 1.

No processo de interpretação do direito positivo, apresentam-se cinco subsistemas, que são apresentados no Capítulo 2. O subsistema S1 é o sistema da literalidade textual, isto é, os textos de lei. O subsistema S2 é o plano dos enunciados prescritivos, no qual se enquadram os enunciados principiologicos. O subsistema das formulações normativas (S3) traz a validade e eficácia das normas e se articulam as significações dos planos S1, S2 e S3. O subsistema S4 é a forma superior do texto normativo e inclui as relações de coordenação e subordinações entre as normas jurídicas. Por último, o subsistema S5 é o plano da concretização que realiza a reconfiguração dos conteúdos normativos, adequando as normas jurídicas às novas circunstâncias fáticas.

No capítulo 3, abordam-se os princípios da origem e do destino sob à ótica do ISS em que são trazidos casos de aplicações no Direito Comparado.

O Capítulo 4 descreve o Imposto sobre Serviços de acordo com os critérios da regra matriz de incidência tributária. São analisados os tipos de serviços e como *softwares* são categorizados.

Noções sobre espaço, fundamental para definição do princípio da territorialidade e extraterritorialidade, estão discriminadas no Capítulo 5. Adicionalmente, define-se local do resultado da conduta jurídica do Direito Penal, que será trazido para o Direito Tributário na incidência do ISS de importação de serviços, aplicando-se a regra matriz de incidência tributária para *software* no caso do ISS-importação. Na sequência, são expostas as considerações finais que têm o intuito de colaborar para a pesquisa científica nessa área.

## Capítulo 1 - SISTEMA DE REFERÊNCIA DO CONSTRUTIVISMO LÓGICO SEMÂNTICO

VILANOVA (2003) constatou a necessidade da intersecção entre teoria e prática, ou seja, entre Ciência e a realidade fática da experiência aplicada ao Direito Positivo. Assim, para o referido autor, a Teoria Geral do Direito é originada por meio de generalização após sucessivos graus de abstração acontecidos na Ciência Jurídica (empirismo). O objeto do conhecimento é constituído pelas normas positivas que incidem em fatos sociais e naturais, oriundos de diversas fontes de leis.

Diversas Escolas Filosóficas foram criadas na Europa como o positivismo do Círculo de Viena e a Teoria dos Jogos de Linguagem de WITTGENSTEIN (2017) e de BAKHTIN (2005).

Assim, Wittgenstein representou um marco para o pensamento humano, influenciando movimentos filosóficos desde o Neopositivismo Lógico até o Giro Linguístico. Toda essa magnitude originou na seguinte proposição “os limites do meu mundo significam os limites da minha linguagem”. (WITTGENSTEIN, 2017, p.110, 5.6), desenvolvendo consequentes estudos.

A partir dessas linguagens filosóficas que constituíram o movimento do giro linguístico, diversos juristas elaboraram um modelo construtivista que aplica investigações dogmáticas, concepções e instrumentos que se viabilizam ao Direito Tributário. Um dos focos de análise no construtivismo lógico semântico é o fenômeno da comunicação que, conseqüentemente, houve a utilização de modelos elaborados pela ciência da linguagem.

O tipo de lógica a ser utilizado depende da pragmática da comunicação humana, dado que para a linguagem descritiva será utilizada a lógica denominada formal ou clássica, em que os valores lógicos são a verdade ou falsidade. Nessa concepção, uma linguagem prescritiva de condutas os valores atribuídos são válidos ou não válidos. Desta forma, explora-se a função pragmática de um discurso jurídico.

De acordo com CARVALHO (2009), a linguagem é um elemento constitutivo do direito, bem como a linguagem sobre o objeto, isto é, a Ciência do Direito como a linguagem que constitui o direito, ou seja, o direito positivo. O direito representa uma das formas sociais e institucionais pela qual a linguagem é expressa. Assim, a linguagem

permite e proporciona a existência do direito.

Um obstáculo para a definição da acepção “direito” é de natureza semântico-pragmática originária da ambiguidade do vocábulo “direito”. Tal conceito pode representar o conjunto de normas válidas, um interesse ou faculdade destinada a um sujeito ou representar as possíveis proposições descritivas elaboradas pela dogmática do direito. Adicionalmente, pela complexidade do contexto jurídico, é possível obter definições incompatíveis entre si dependendo do tipo de análise. As investigações sobre a definição de direito abordam características lógicas, ônticas, ontológicas e epistemológicas.

A hermenêutica-analítica do construtivismo lógico-semântico considera essas quatro dimensões. Na perspectiva lógica, o construtivismo lógico semântico considera o direito como sistema normativo de um ordenamento jurídico. Sob o ponto de vista ôntico, o direito é representado por um objeto natural. Assim, este é manifestado por interesse ou faculdade atribuída a um ente. Por fim, sob o ângulo epistemológico pode-se inferir que o conhecimento e aplicação do fenômeno jurídico não necessitam de interpretação.

A análise deste trabalho possui um viés epistemológico, pois está centrado nas normas constitucionais brasileiras do Imposto de Serviço de Qualquer Natureza, na regra matriz de incidência tributária do ISS e nas normas jurídicas relacionadas à Lei Complementar n. 116 de 2003, atualizada pela Lei Complementar n. 157 de 2016, abordando a prestação de serviços provenientes do exterior, notadamente na importação de software.

### **1.1 Modelo de comunicativo e a mensagem jurídica**

Por causa dos avanços das teorias de comunicação, foram identificados elementos mandatórios participantes de toda ação de comunicação. Os elementos são: o emissor, também denominado remetente; o receptor ou destinatário; a mensagem, ou seja, o conteúdo a ser transmitido incluindo linguagens não verbais; o código, o sistema de referência aplicado à mensagem; o canal, o meio pelo qual trafega a mensagem do emissor ao receptor (ARAÚJO, 2005). O sinal, estímulo físico para concretização da comunicação e o contexto, são um conjunto de circunstâncias físicas, psicológicas e sociais que circundam o ato de comunicação.

O processo comunicativo corresponde ao envio da transmissão, de uma pessoa para outra de informação codificada. Assim, para transmissão de uma mensagem por

meio de um canal entre o transmissor e o destinatário ambos devem possuir um repertório comum para decodificação da mensagem, mesmo que de forma parcial.

O direito positivo é um sistema de comunicação e qualquer iniciativa para estudo deve considerar todos os elementos do modelo comunicativo, desde o emissor até o receptor. Uma das características para existir o direito é que sua manifestação seja dada na forma linguagem prescritiva. As normas jurídicas são comunicadas de forma escrita e geram textos, uma asserção filosófica é a existência do “cerco inapelável da linguagem”, isto é, um cerco “ que tende a dilatar-se, ampliar-se que se supera a cada instante e que ameaça transcender-se para tocar, ainda que levemente os objetos da experiencia, sem contudo poder fazê-lo” (CARVALHO, 2006, p. 15 e 16).

Analisando o direito como um fato comunicacional, o objetivo dessa comunicação é disciplinar os comportamentos humanos no convívio em sociedade. E as normas jurídicas possuem relevância no conhecimento jurídico. As condutas intersubjetivas são reguladas pelos modais deônticos que podem ser proibido, permitido e obrigatório.

Um processo que ocorre no direito é a positivação, avanço em direção aos comportamentos humanos por meio de mensagens normativas emitidas pelo agente competente emissor por linguagem escrita, canal, seguindo as regras do direito positivo, código. Existem normas gerais abstratas que não podem ser aplicadas para atuar no caso específico, pois não ferem diretamente as condutas intersubjetivas para regulá-las. Com o processo de positivação as normas gerais e abstratas requisitam a presença de norma individual e concreta, visando aplicar a disciplina prevista para generalidade em casos efetivamente ocorridos.

Outro fenômeno comunicacional é a incidência que permite a comunicação e eficácia da mensagem jurídica geral e abstrata. A incidência torna jurídico um acontecimento da experiência social, propagando os efeitos na regulação das condutas interpessoais.

Apesar da linguagem não poder modificar os objetos e a realidade, as representações da linguagem permitem o acesso à realidade. O processo de positivação do direito e a produção científica relativa a um objeto estão direcionados às linguagens enviadas e devem seguir as regras previstas para cada sistema próprio de linguagem.

O direito pertence a um macrossistema comunicacional, mas tem uma realidade

linguística própria e com um objetivo específico aprimorado por meio da forma escrita, das condutas pelas quais as pessoas devem dar. Segundo MORCHÓN (2015, p.65), “direito é texto”.

Com todo este movimento, origina-se a Teoria Comunicacional do Direito na qual o sistema comunicacional é a base dessa teoria e a comunicação que ocorre nas relações intersubjetivas entre os seres cognoscentes. O sistema comunicacional é composto por um conjunto de signos, estudados pela Semiótica.

## **1.2 Semiótica aplicada ao Construtivismo Lógico Semântico**

Dado que a linguagem possui relevância no construtivismo lógico semântico e que o estudo da linguagem implica em um estudo dos signos, a teoria dos signos, ou semiótica é um ponto de apoio do construtivismo lógico semântico, pois a semiótica interpreta as formas de como o indivíduo compreende o mundo exterior.

Existem três tipos básicos de signos: o símbolo, ícone e o índice. Um símbolo está relacionado a um objeto através de uma associação de ideias definida por convenção, por exemplo, as palavras e o alfabeto. O ícone é um signo visual que representa um objeto por possuir suas mesmas características. Um índice é o signo indicador representando o objeto por semelhança ou proximidade, exemplo, a patinha de cachorro representando o cão.

PIERCE (2017) foi quem inicialmente estudou a Semiótica, cuja teoria é geral, abstrata e aplicada no mundo físico microscópico ou no universo cosmológico. O sistema semiótico mais relevante é a linguagem, pois outros sistemas de comunicação se constroem a partir da linguagem, já que a linguagem verbal possibilita o acesso a outros sistemas de signos, de forma que todos os sistemas de comunicação são derivados da linguagem.

Pierce (2017, p. 58) definiu uma relação triádica entre objeto, signo ou representâmen e interpretante. Para melhor elucidação,

Um signo ou representante é um primeiro que está em uma tal relação genuína com o segundo chamada seu objeto, de modo que seja capaz de determinar um terceiro, chamada seu interpretante para assumir a mesma relação triádica com o seu objeto na qual ele próprio está com o mesmo objeto. (CP, 2.274).

Um signo é qualquer coisa que está relacionado a uma segunda coisa, seu objeto, em respeito a uma qualidade, de tal maneira a trazer uma terceira coisa, seu interpretante para uma relação com o mesmo objeto,

e isso de tal maneira a trazer uma quarta coisa para uma relação com o mesmo objeto da mesma forma, ad infinitum. (CP, 2.92)

Pierce, então, elaborou uma relação entre objeto, signo e o representâmen, na forma de um triângulo, o triângulo semiótico. O objeto e o signo estão na base desse triângulo e o interpretante está na extremidade superior desse triângulo. Assim, pode-se dividir o estudo da semiótica em três planos: sintático, semântico e pragmático. No plano sintático, estuda-se a relação entre os signos e é determinada uma estrutura gramatical desses sistemas de signos. A semântica analisa a relação entre o signo, suporte fático, e o objeto indicado pelo signo. Por sua vez, a pragmática relaciona o signo e o objeto com o intérprete, isto é o usuário desta linguagem.

O referido autor também estudou a ocorrência do mundo dos fenômenos, a fenomenologia ou faneroscopia, que tem como objetivo realizar um inventário das nossas experiências humanas e foram criadas três categorias do modo de ser das experiências universais, irreduzíveis e suficientes. As experiências de primeiridade têm como características a liberdade, a simplicidade e a novidade. Representam um estado de consciência em que se experimenta uma qualidade de sentimento. Nestas experiências não há passagem de tempo, consideram somente o presente.

Na segunda categoria, segundidade, existem sentimentos de resistência, dualidade e reação, na qual existe uma resistência a uma ação humana. A experiência é individual e não pode ser repetida. Por exemplo, quando uma empresa implanta um novo software de controle corporativo, haverá resistência das pessoas na utilização.

Já as experiências da terceiridade possuem mediação entre dois elementos de forma que um terceiro aproxima um primeiro a um segundo. Nesse caso, existe um aprendizado e as ideias relacionadas são de generalidade, difusão, continuidade e inteligência. A mediação entre dois elementos através de um terceiro é igual a uma representação. As relações de terceiridade envolvem fluxo de tempo e aprendizagem.

A ação inteligente do signo que não é uma relação estática, Pierce a denominou de semiose. Tal fenômeno ocorre na categoria de terceiridade, ou do crescimento. A semiose é a produção que os signos fazem de si mesmo e o direito positivo também auto aplica e se reproduz. No momento em que a linguagem social realiza a primeira representação do evento, é constituído em fato semiótico por meio da linguagem. Este signo, fato semiótico, transforma-se num objeto de uma segunda semiose a qual produzirá um fato jurídico através de linguagem de direito positivo. Por fim, o fato jurídico será

transformado em uma relação jurídica pela aplicação da norma individual e concreta.

Ao se cogitar a incidência normativa, são produzidas novas camadas de linguagem normativa por meio de semioses jurídicas. As cadeias de linguagem são metalinguísticas e formadas por uma sequência de interpretantes lógicos, que são outras normas jurídicas de direito material. As normas introdutoras funcionam como canais introdutores de outras normas jurídicas materiais.

Convém também mencionar as reflexões de ECO (2017), que utiliza o processo de significação como regras culturalmente estabelecidas, um código. A condição suficiente para que haja o processo de significação é a existência de um código culturalmente estabelecido. Desse modo, a percepção do destinatário e sua interpretação de sinal não são condições necessárias para a significação.

A estrutura do quadro de semiótica geral de Eco possui a teoria dos códigos, desenvolvida pela semiótica da significação e a teoria da produção sígnica, baseada na semiótica da comunicação. É possível elaborar uma semiótica da significação independente da semiótica da comunicação, entretanto, é impossível estabelecer uma comunicação independente da semiótica de significação, uma vez que a semiótica de comunicação pressupõe a semiótica de significação.

A norma jurídica necessita transmitir um significado para ser considerada como mensagem. O significado está relacionado com estabelecer condutas humanas para a vida em sociedade transmitindo ordens que podem ser obrigatórias, permitidas ou proibidas.

O código é um instrumento que relaciona um plano de expressão e um plano de conteúdo, ou seja, um conjunto de relações são exemplos de código: código morse, linguagens naturais e linguagem de programação.

No contexto comunicacional, o direito positivo é apresentado como um fenômeno de comunicação, já que estabelecer normas ao comportamento social somente é factível por meio de um processo comunicacional com a produção de linguagem das normas.

Sendo assim, a semiótica aparece como uma técnica de investigação do direito positivo, já que este direito é formado pela linguagem cuja unidade é o signo.

Um aspecto apurado na semiótica é a natureza ambígua das características linguísticas da enunciação, isto ocorre quando os elementos são, ao mesmo tempo,

símbolos e índices, um signo que possui um elemento da situação e de enunciação.

O início da positivação ou incidência tributária ocorre em decorrência de um aspecto icônico, dado que as normas jurídicas refletem o objeto do modo como o objeto as provoca. Neste caso, o objeto é a conduta a ser regulamentada pelo direito. O objeto para ser atuado deve ser manifestado por meio da linguagem social.

O direito positivo como uma camada de linguagem prescritiva projeta-se num contexto social com a finalidade de regular as condutas intersubjetivas, direcionando para os valores que a sociedade quer vê-los praticados.

Como sistema de objetivações, o direito projeta-se nas interações sociais que se manifestam pela linguagem, seja esta escrita ou não. Trata-se de sistema de signos utilizados pela comunicação, já que a linguagem jurídica neste âmbito terá a função de conteúdos prescritivos, em virtude de ser voltada para as condutas intersubjetivas.

Ademais, a multiplicidade de códigos, verbal ou não verbal, foi alavancada com a evolução da tecnologia que necessita de códigos específicos.

A semiótica, ciência que estuda os signos e códigos, está organizada em três planos de análise: sintático, semântico e pragmático. Ao ser aplicada ao direito positivo, transpassa o discurso prescritivo de cima abaixo, decompondo as análises e trazendo novos paradigmas de estudos.

### **1.3 Aplicação da semiótica em *software***

Diversas Ciências estudam seu caráter evolutivo, seja em seres vivos, como estudado por Charles Darwin ou na genética, como estudado por Mendel. Seguindo esta linha de pensamento evolucionista, Pierce atribuiu um caráter de teoria evolutiva à Semiótica, posto que a ação dos signos ocorre por meio de um processo de crescimento contínuo e subjacente à Teoria Comunicacional, uma vez que o signo possui atuação em todos os níveis de realidade não se limitando apenas à mente humana.

É possível estabelecer uma analogia entre o efeito Baldwin, proposto por BALDWIN (1986), com a evolução de software. Pelo efeito Baldwin, a evolução cultural e o aprendizado podem orientar a evolução biológica, pois quando a necessidade de aprendizado se torna praticamente constante, cria-se uma tendência evolutiva para que as alterações sejam incorporadas geneticamente via seleção natural.

No caso da evolução do *software*, verifica-se uma relação intrínseca entre o

software e a semiótica, já que todo programa computacional foi escrito segundo uma linguagem de programação.

A linguagem serve como instrumento através da utilização de signos para comunicação entre os seres humanos e é o mais importante sistema de signos, pois outros sistemas de comunicação são construídos a partir desta, já que compreende outros enunciados e códigos que não necessariamente verbais, por exemplo, as linguagens computacionais que incluem uma série de códigos binários não verbais, a linguagem da máquina, além das linguagens de programação de alto nível, semelhantes às linguagens humanas.

O computador é a evolução da máquina de TURING (1950), uma máquina de estados que a cada instante está em um único estado. Convém salientar que na década de 1950, o computador utilizava uma fita e as marcas nas fitas eram escritas e lidas. Ao conjunto de marcas era atribuído o nome de alfabeto, que devia ser finito. Desta forma, a máquina que Turing criou, realizava diferentes ações e a escolha da ação dependia do estado atual da máquina e da marca lida pela cabeça de leitura.

Muitas vezes, era executada uma grande quantidade de instruções para a realização de cálculos. Na visão de Turing ações mais complexas poderiam ser reduzidas a uma sequência de instruções simples, executadas por um mecanismo sem capacidade de processamento. Estes tipos de códigos de instrução são conhecidos como linguagem de baixo nível, pois estão mais perto da máquina.

É possível também a criação de novas linguagens, mais próximas dos seres humanos, linguagem de alto nível para realizar a programação de atividades mais complexas. Essas linguagens são traduzidas para a linguagem de máquina, que é executada pelo computador. Desta forma, as linguagens de programação de alto nível são uma metalinguagem, pois é uma linguagem de computador que é convertida em outra linguagem padronizada, por signos, símbolos, ícones e índices.

Assim, o *software* pode ser entendido como a descrição em código de uma máquina de Turing que será simulada pelo computador, isto é, uma máquina universal. Uma sequência de marcas na fita da máquina desenvolvida por Turing é uma mensagem. Um estado da máquina de Turing é o estado de aceitação que indica que o processamento foi finalizado corretamente. Entretanto, ao interpretar as mensagens recebidas, a máquina não alcançará o estado de aceitação. Assim, existe um conjunto de mensagens que a

máquina de Turing aceita ou reconhece e outras mensagens que não são reconhecidas. Esses conjuntos de mensagens aceitas pela máquina são denominados de linguagem.

Nessa sequência, Turing, ao tentar decompor atividades complexas em partes cada vez mais simples, criou uma máquina abstrata capaz de realizar uma ação denominada de semiose, aquela mesma semiose criada por Pierce, posto que a atividade complexa será representada por um signo e irá produzir outros signos.

Com isso, a semiótica além de ser uma teoria de processos comunicativos e evolutivos, também é uma teoria cognição, haja vista que o conhecimento é a ação do signo, de como o sujeito cognoscente pensa através desses signos.

Um tipo de serviço muito utilizado é a computação na nuvem, *cloud computing*, que pode ser entendida como plataformas e aplicações que disponibilizam serviços pela internet. Como exemplo, um serviço de vídeo sob demanda, Netflix, após se logar no site, o assinante escolherá um dos filmes armazenados pelos servidores e o computador irá enviar uma mensagem para o servidor, solicitando a produção do filme solicitado. Inicialmente, o emissor é o usuário, o receptor é o servidor do Netflix, o canal é a internet, os códigos são as mensagens padronizadas da internet para transferência de dados através de protocolos, num ambiente cibernético. O contexto é o usuário do site que deseja assistir a um filme e a mensagem é a escolha do filme.

Quando a mensagem chega ao servidor, envia-se ao usuário mensagens contendo informações do filme, decodificadas por um software de vídeo que começará a reprodução do filme para o usuário. A partir de então, os papéis de emissor e receptor são alterados, o Netflix torna-se o emissor e o usuário, o receptor.

Já no processo comunicacional do direito, o legislador, que é o emissor, elabora as leis que prescrevem o comportamento que deve ser seguido em sociedade, contexto, por meio da linguagem escrita em língua portuguesa, o código. O jurista do direito, receptor é o destinatário que irá interpretar essas leis vigentes em casos específicos ocorridos na sociedade e a mensagem é a norma jurídica. A conexão psicológica se estabelece dentre o Estado-Soberano e o indivíduo que não cumpriu o dever-jurídico, estabelecido na norma jurídica.

A semiótica contribui na formação de uma estrutura unificada para a compreensão da comunicação, cognição e computação.

Desta forma, existe uma semelhança entre a utilização da linguagem do direito positivo e o *software*, pois ambas apresentam uma linguagem escrita e pertencentes a um macrosistema comunicacional, entretanto a função da linguagem prescritiva do direito é regular às condutas intersubjetivas na sociedade.

#### **1.4 Direito, evento, fato jurídico e normas jurídicas**

Uma ideia defendida pelo positivismo jurídico é que inexistente uma relação que vincule o direito à moral. ALEXY (2009) elaborou uma proposta teórica de relação normativa necessária induzida por uma suposta pretensão de correção emitida pela autoridade competente, de maneira que a decisão normativa possa se adequar à moral objetiva, condição de validade do ato normativo.

Já, na tese jusnaturalista a intenção é provar uma relação necessária entre todos os sistemas jurídicos e a moral ideal, o que não se verificou empiricamente. Uma questão confirmada pelo juspositivismo é a influência da consciência moral de uma autoridade competente sobre as decisões normativa por ela emitida.

Já, ao considerarmos a visão construtivista, ocorre o nascimento de um fenômeno jurídico a partir da manifestação dos atos de vontade dos entes prescritivo, enunciação, emanados por autoridade com competência tributária.

Nesse aspecto, VILANOVA (1997) e CARVALHO (1998) demonstram identificação com a teoria da norma hipotética fundamental de KELSEN (2009). Desta forma, conceituam Sistemas Jurídicos desprovidos de qualquer conteúdo semântico, adicionalmente o construtivismo não compartilha com a tese jusnaturalista da vinculação e não se adequa à tese de pretensão de correção proposta por ALEXY (2009), posto que a única força reconhecida no construtivismo é o caráter prescritivo do uso da linguagem por meio da autoridade jurídica.

A premissa ôntica construtivista conecta direito e valor, assim como a tese positivista da separação, o que afasta a possibilidade do construtivismo aceitar a existência de moral subjetiva. Em síntese, o construtivismo jurídico se amolda ao pensamento positivista na conceituação de direito.

Apesar de outros sistemas normativos também preverem sanções, o direito possui uma característica única em relação a outros sistemas normativos, como a moral e a religião, correspondentes ao modo de como a coercibilidade é exercida.

A linguagem do direito possui elementos contundentes, tais como o uso intensivo de tecnicismo pela presença de muitos termos técnicos que torna a sua interpretação uma atividade complexa para pessoas não familiarizadas com os escritos forenses.

A Ciência do Direito pode ser classificada como metalinguagem, pois tem como função descrever o direito positivo. O direito posto é composto pelo conjunto de normas jurídicas válidas, vigentes ou não, em um ordenamento delimitado no espaço e em determinado tempo. Existem normas expedidas pelos diversos poderes denominados de veículos introdutórios, por exemplo, o Legislativo introduz leis no ordenamento jurídico; o Judiciário insere normas individuais e concretas por meio de sentenças, acórdãos e contratos estabelecidos dentre as partes; o Executivo estabelece atos administrativos e normativos por meio de Decretos, Portarias, Instruções Ministeriais, lançamentos e decisões administrativas de órgãos singulares e colegiais.

No processo de positivação do direito positivo, os fatos são construções linguísticas que fazem parte do processo comunicacional, sendo unidades pertencentes a sistemas de objetivações. Estabelece-se, assim, uma estrutura linguística conforme as determinações jurídico-positivas e quando o fato previsto ocorre, verifica-se a existência do evento. Nem todos os eventos possuem reconhecimento jurídico, já que existe uma série de requisitos para tal.

Deve-se salientar que o direito não reconhece fatos jurídicos sem linguagem, sendo que o termo jurídico representa a capacidade de gerar efeitos por um acontecimento.

O processo de positivação do direito positivo tem início com as normas de competências estabelecidas pela Magna Carta, que gradativamente caminha para os comportamentos inter-humanos para discipliná-los e tornar possível a convivência social. Tais providências são obtidas por meio da linguagem das provas, posto que o fato jurídico só se expressa em linguagem competente, em consonância aos ditames estabelecidos pelas normas jurídicas do direito positivo.

Uma norma jurídica somente é válida quando for produzida pelo órgão competente do sistema e for elaborada em conformidade com o procedimento prevista no Sistema Jurídico. Uma norma jurídica somente se torna inválida quando for pertencente ao sistema, isto é, até que o órgão competente possa expulsá-la do sistema.

Corroborando essa ideia, CARVALHO (2011) pressupõe que a validade não

deve ser considerada como predicado monádico, ou propriedade, ou atributo que qualifica a norma jurídica, mas uma relação de vínculo que estabelece uma proposição normativa entre a lógica sintática e o sistema do direito positivo, pressupõe, portanto, que se trata de uma norma válida, pois pertence ao sistema S.

Além disso, uma norma pode ser dotada de eficácia social, técnica e jurídica. A eficácia social é o efetivo cumprimento da norma jurídica pelos seus destinatários. Assim, quando uma norma apresenta todos os requisitos necessários, materiais ou formais, visando à propagação de seus efeitos, terá eficácia técnica. Entretanto, no caso do fato jurídico poder acarretar efeitos oriundos de sua aplicação, tal fato possuirá eficácia jurídica.

Partindo-se, então, de enunciados prescritivos do direito positivo, constroem-se proposições jurídicas que, quando contextualizadas, originam unidades completas de sentido deôntico, as normas jurídicas. Uma norma que somente prescreva os deveres e não possua nenhuma sanção será apenas um enunciado prescritivo, uma proposição.

A norma jurídica são significações obtidas utilizando suportes físicos em enunciados prescritivos. Num sentido amplo, as normas jurídicas representam quaisquer significações. Desta forma, em uma acepção restrita, normas são as que articulam na forma lógica os juízos hipotéticos condicionais. Se ocorrer o fato F' é instalada uma relação R entre dois ou mais sujeitos de direito (S' e S'').

As normas jurídicas, portanto, em sentido amplo, são significações das frases do direito posto; já, as normas jurídicas, em sentido estrito, são compostas pelas significações que produzem mensagens com sentido deôntico-jurídico completo. Em seus enunciados estão a indicação das pessoas, suas capacidades ou competências, a ação que podem ou devem praticar em determinada condição de espaço e tempo.

Assim, uma norma jurídica possui uma norma primária, que estipula um dever decorrente de um fato previsto na hipótese; e a norma secundária, que atribui uma sanção aplicada pelo Estado-juiz em razão de descumprimento do dever prescrito na norma primária. A norma jurídica necessita das normas primárias e secundárias para ter a sua estrutura completa.

Isso significa que a estrutura sintática das normas primárias e secundárias é uma relação de implicação entre a hipótese e a consequência. Utilizando linguagem formal: [ D (p → q)], representando um dever que, dado o fato “p”, então a relação “q” é instalada.

Uma diferença que ocorre entre a norma primária e norma secundária é o conteúdo semântico. Na hipótese é contemplado um fato lícito de potencial ocorrência, enquanto a norma secundária descreve o fato ilícito relacionado ao descumprimento do dever prescrito na norma primária. O sujeito ativo é o mesmo na norma primária e na norma secundária, porém, o polo passivo na norma secundária é representado pelo Estado-juiz.

Já, a norma secundária apresenta a seguinte estrutura  $D [(p \cdot -q) \rightarrow S]$  e  $S$  é desmembrado em  $(S' R S'')$ . Assim, existe uma obrigação que dado o fato “p” e o descumprimento do dever “q”, será aplicada a sanção “S” na relação instituída pelos sujeitos  $S'$  sujeito ativo,  $S''$ , Estado-juiz.

Em relação ao objeto imediato, as normas jurídicas podem ser classificadas como normas de conduta e de estrutura, que dispõem sobre procedimento de criação, modificação e expulsão de normas jurídicas válidas no sistema do direito positivo. Assim, norma de conduta tem por finalidade atingir os comportamentos intersubjetivos, enquanto a norma de estrutura não disciplina as condutas, mas tem a finalidade de regular as condutas intersubjetivas.

Podem-se classificar as normas pelo modo em que o fato é descrito no antecedente da norma jurídica. As normas concretas especificam, no antecedente, o fato ocorrido no tempo e no espaço, por exemplo, o fato jurídico tributário; as normas consideradas abstratas contêm a previsão de uma classe de fatos de potencial ocorrência.

Outra classificação das normas jurídicas é ligada aos destinatários da norma. Uma norma é considerada geral quando se destina a sujeitos indeterminados. A norma é classificada como individual quando se destina a um sujeito, ou a um conjunto de determinados sujeitos. Assim, podem-se observar quatro conjuntos de normas: norma geral e abstrata; norma geral e concreta; norma individual e abstrata; e norma individual e concreta.

Partindo-se de normas gerais e abstratas, as quais se espelham nos acontecimentos da realidade social, o processo de positividade é realizado dando origem a normas individuais e concretas, as quais regulam uma conduta específica.

Um exemplo de norma geral e abstrata, de caráter conotativo, estabelece os critérios da regra matriz de incidência tributária do Imposto Sobre Serviços, ISS. Sendo assim, a norma individual e concreta possui caráter denotativo e se refere ao ato de aplicação do direito positivo, que viabiliza a incidência tributária do ISS.



## **Capítulo 2 - INTERPRETAÇÃO DO DIREITO**

A norma jurídica é o resultado do processo de interpretação que pressupõe a significação construída por meio de enunciados prescritivos do direito positivo. Trata de um juízo que os textos do direito positivo despertam na mente do jurista.

KELSEN (2009) arguiu dois tipos de interpretação: a interpretação das leis e o efeito dado pelo aplicador do direito positivo e a interpretação das leis submetidas pelos cientistas do direito positivo.

A hermenêutica jurídica fornece os instrumentos de interpretação dos enunciados jurídicos com fim de construção no sentido de que a norma jurídica tem por objeto o estudo e a sistematização de processos aplicáveis para determinação do sentido e da abrangência da expressão do direito.

O processo de interpretação de direito positivo proposto por CARVALHO (2009) e PRIA (2010) pode ser descrito por cinco subsistemas: S1, o sistema literalidade textual, suporte físico e significações; S2, conjunto dos conteúdos de significações dos enunciados prescritivos; S3, conjunto articulado das significações normativas ou sistema de normas jurídicas *stricto sensu*; S4, a organização das normas construídas no nível S3 com coordenação e subordinação entre regras; e S5 o plano de concretização.

### **2.1 Sistema da literalidade textual (S1)**

O subsistema S1 consiste no conjunto dos enunciados prescritivos e está no plano material ou físico. O início do processo de interpretação está no plano de literalidade textual, sendo que a mensagem enviada pelo autor está representada graficamente. O intérprete irá analisar os textos do direito positivo, introdutores de enunciados prescritivos, como a Magna Carta, Lei Complementar, Lei Ordinária, decretos, acórdãos, contratos e outros.

Segundo CARVALHO (2011), o intérprete terá de formalizar em linguagem competente, inserindo assim, mais enunciado prescritivo no plano da expressão S1. Portanto, para a interpretação do direito positivo, é necessário selecionar os enunciados prescritivos que versam sobre o Imposto Sobre Serviços e a tributação de prestações de serviços no território estrangeiro para construir, inicialmente, significações isoladas.

O plano de expressão do Imposto Sobre Serviços é composto pelo artigo 30, inciso I e III, sobre a autonomia dos Municípios para legislar sobre assunto de interesse

local e para exercer atividades típicas da administração pública, cujas receitas são originadas pelo ente Estado e por tributos. O artigo 156, inciso III, atribuiu aos Municípios a competência de legislar para instituir e regulamentar o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. A hipótese de incidência do ISS foi estabelecida no artigo 155, inciso II. Não houve previsão de incidência de ISS-importação, segundo a Magna Carta.

O ISS-exportação à Magna Carta, em seu artigo 156, § 3º, atribuiu à Lei Complementar a exclusão da incidência para exportação de serviços. O legislador constituinte estabeleceu que a lista de atividades na qual incide o ISS será definida por Lei Complementar n. 116 de 2003 que regulamentou e disciplinou a cobrança do ISS. Tal lei foi atualizada pela Lei Complementar n. 157 de 2016 cujo artigo 1º estabelece como hipótese de incidência a prestação de serviço constante na lista anexa e que é taxativa.

Já, o artigo 3º determina a incidência do imposto no local onde o serviço foi efetivamente prestado. O artigo 4º conceitua o estabelecimento do prestador de serviço como o local onde a atividade da prestação de serviço for desenvolvida pelo contribuinte, de modo temporário ou permanente e que configure uma unidade econômica ou profissional independentemente de sua denominação. A norma complementar também atribui ao prestador de serviço a função de sujeito passivo, responsável por apurar e recolher devidamente o tributo.

Desta forma, a Lei Complementar apenas delimita o ISS, instituindo a sua cobrança, formas de apuração, hipótese de incidência, isenções e alíquotas, pois deve respeitar os limites estabelecidos pela Magna Carta. Com isso, tornam-se possíveis os critérios material, temporal, territorial e pessoal do ISS.

O ISS-importação incide sobre serviços provenientes do exterior ou que tenham iniciado no exterior, artigo 1º, §1º. Em relação ao ISS-exportação, o artigo 2º estabelece a não incidência de ISS na exportação. Parágrafo único, serviços desenvolvidos no Brasil com resultado verificado no país não são isentos de ISS, mesmo que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Assim, as razões que demonstram a importância desse subsistema são o estabelecimento do início do percurso da interpretação, a introdução de modificações no sistema jurídico tributário que ocorre por meio desse subsistema e nele estão os registros do procedimento legislativo, utilizados para a verificação da validade e relacionados à introdução das normas.

## **2.2 Plano dos enunciados prescritivos (S2)**

O segundo subsistema, também denominado de plano de proposições e regras jurídicas, é o plano no qual o intérprete da lei introduz o conteúdo destas, extrai e constrói as proposições jurídicas. Entretanto, não há produção de interpretação, sendo que as proposições permanecem estagnadas para serem elaboradas em um momento posterior. Quando for finalizada a interpretação, é iniciado o processo de encaixe visando à montagem dos comandos e formação de conjuntos os quais não possuem alguns elementos das normas e são estabelecidas as regras jurídicas.

Neste plano, estão os enunciados principiológicos e, até mesmo, os princípios implícitos. São os princípios constitucionais do Direito Tributário: o princípio da autonomia dos Municípios, da territorialidade, da universalidade e o da capacidade contributiva.

Pelo princípio da autonomia dos Municípios, estes estão organizados por regras próprias, sendo autônomos para instituírem e arrecadarem seus próprios tributos, conforme a sua competência tributária.

Segundo o princípio da territorialidade, as leis editadas pelos entes federativos produzem efeitos apenas dentro dos seus limites geográficos. Tal princípio foi definido de forma implícita.

O princípio da universalidade impõe que uma lei pode produzir efeitos fora dos limites territoriais da pessoa política que elaborou a norma. O imposto de renda obedece ao princípio da universalidade, pois rendimentos auferidos fora do território nacional por um residente do país são tributáveis.

De acordo com a Magna Carta, artigo 145, parágrafo 1º, os impostos possuem caráter pessoal e são graduados de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes, sempre que possível.

## **2.3 Sistema das formulações normativas (S3)**

Neste subsistema, o hermeneuta analisa vários textos normativos, compara os conteúdos, verifica a validade e a eficácia das regras, procura os elementos da estrutura lógica da norma jurídica e, por fim, constrói a estrutura lógica da norma jurídica. Para isso, são estudados os elementos do plano anterior (S2), isto é, as proposições e regras jurídicas que farão parte da norma jurídica completa prescritiva de comportamentos.

### **2.3.1 (S3) Articulação das significações do subsistema (S2) no plano Constitucional**

A estrutura lógica de uma norma jurídica é estratégica, pois compreende uma intensa redução de complexidade. As proposições prescritivas de forma simples não regulam a conduta humana, pois somente a norma jurídica completa que possui aptidão de regular as condutas intersubjetivas. A competência sugere um roteiro no campo do direito tributário, pois orienta uma estrutura lógica que será apresentada para que um sujeito, mediante a prática de um ou vários atos, introduza uma norma jurídica válida dentro do sistema.

Desta forma, a competência tributária está descrita por regras de estrutura na Magna Carta, ou quando autorizada por Leis Complementares.

A competência tributária, numa visão restrita, designa a aptidão das pessoas políticas para produzir as normas jurídicas, por meio da capacidade de poder legislar e instituir impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições por meio da Magna Carta, responsável por estabelecer as regras de estrutura, em se tratando das cinco espécies tributárias.

Para CARVALHO (2019), existem seis acepções jurídicas do vocábulo tributo, sendo elas: quantia em dinheiro, prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo, direito subjetivo cujo titular é o sujeito ativo, relação jurídica tributária, norma jurídica tributária ou fato e relação jurídica simultaneamente.

Estas acepções podem ser ligadas entre si e são elementos que compõe a regra matriz de incidência tributária. A quantia em dinheiro é parte integrante do objeto da relação jurídica tributária, composta por um direito do sujeito ativo e um dever do sujeito passivo. A regra matriz é a norma jurídica tributária em sentido estrito.

Existem diversos instantes cronologicamente diferentes da norma tributária, como a instituição do tributo, a norma constitucional de competência e a cobrança de tributo através do lançamento tributário.

Assim, a outorga constitucional de competência é fundamental para a verificação do sujeito constitucionalmente competente para instituir o tributo. A Magna Carta enuncia os entes federativos, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a competência de instituição do imposto, a fim de que possibilite a sua cobrança na ocorrência do evento descrito na hipótese de incidência da norma jurídica.

A competência legislativa para criar empréstimos compulsórios e contribuições é competência exclusiva da União Federal. Para a instituição de impostos, taxas e contribuição de melhoria são autorizados a União, Estados, Distrito Federal e Municípios sendo que, para os três últimos, existe uma lista taxativa.

Um requisito para cobranças de taxas é a prestação de serviço público, efetiva, potencial e; ou o exercício do poder de polícia. Para as taxas, existe a vinculação do tributo a uma atividade estatal, relativa ao contribuinte.

As contribuições de melhoria são uma forma de tributo cobrado em função de obras públicas. O preceito constitucional não detalha explicitamente as regras de cobranças, apenas as que decorrem de valorização imobiliária para o contribuinte em razão de edificação de obra pública. É classificada como um tributo de vinculação indireta.

A Magna Carta atribuiu à União Federal a competência legislativa para criação de empréstimos compulsórios, mediante Lei Complementar, em duas situações excepcionais: despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua eminência e investimento de caráter urgente de relevante interesse nacional. Também são tributos não vinculados e sua cobrança não é condicionada, por exemplo, a ocorrência de um evento no mundo fenomênico.

Para instituir contribuições, sejam elas sociais, de intervenção do domínio e interesses de categorias profissionais ou econômicas, as competências precisam ser aplicadas como instrumentos de atuação nas suas respectivas áreas. A Magna Carta cuida, explicitamente, de diversas contribuições, como por exemplo, o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), cuja competência é exclusiva da União Federal, com exceção da competência da criação de contribuições sociais para servidores dos Estados, do Distrito Federal e Municípios e da competência ao Município e Distrito Federal que instituem a contribuição para iluminação pública.

A Magna Carta não designou expressamente a competência para os membros da Federação na instituição e cobranças de taxas. Entretanto, existem duas condições que legitimam a criação e exigência de taxas pelo ente público: a competência administrativa e a prestação de serviço público específico ou divisível, ou exercício do poder de polícia.

A capacidade tributária ativa diz respeito à aptidão da administração pública de

compor polo ativo da relação jurídica tributária.

Ademais, não existe uma definição normativa para competência tributária de forma explícita na Magna Carta e na legislação infraconstitucional. Porém, o Código Tributário Nacional reservou alguns capítulos que dispõe sobre competência tributária, estabelecidos nos Capítulos I e II, do Título II, que preconiza em seu artigo 6º o seguinte:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e na Lei Orgânica do Distrito Federal e dos Municípios, e observados o disposto nesta Lei.

Parágrafo único, os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

O Sistema Constitucional Tributário é caracterizado por ser rígido e específico, posto que cada repartição necessite de cada ente político, como a União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios, com poderes constitucionais para criação de tributo, conforme a realização de materialidade de determinadas condutas.

Para corroborar, segue a definição de competência tributária construída por CARRAZZA (2017, p.597):

[...] é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os *elementos essenciais* da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* do tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu *sujeito ativo*, seu *sujeito passivo*, sua *base de cálculo*, e sua *alíquota*. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei.

A competência tributária é composta por regras expressas que atribuem competências que abrigam princípios e limites objetivos sobre imunidades.

Pelas reflexões de CARRAZZA (2017), a competência tributária tem aptidão de criar os tributos, legalmente na forma da norma geral abstrata, indicando todos os elementos da hipótese de incidência, compreendendo o critério pessoal, concernente ao sujeito ativo e ao sujeito passivo, a materialidade, a base de cálculo e a alíquota.

Adicionalmente, o legislador ordinário não tem poder para alteração das normas de estruturas constitucionais e, conseqüentemente, não pode alterar nem abdicar de sua competência tributária. Da mesma forma, o legislador não pode delegar sua competência,

já que a delegação implicaria em descumprir regras constitucionais que estabelecem sua própria competência.

### **2.3.2 (S3) Articulação das significações do subsistema (S2) na Competência dos Municípios**

O princípio do Federalismo conceitua a organização do Estado brasileiro, o qual é soberano, em União, Estados, Distrito Federal e Municípios, atuando de forma autônoma. Tal princípio foi elevado ao nível de regra pétrea que está presente na Magna Carta no artigo 1º.

Com a Magna Carta de 1988, os Municípios foram incluídos como membros do sistema federativo. A autonomia dos entes públicos é um elemento essencial a qualquer organização federativa que pode ser desmembrada em autonomia política, normativa, administrativa e autonomia financeira. A competência tributária possui ligação estrita com a autonomia financeira e com isso uma infração de regra na estrutura constitucional que estabelece competência tributária, implica em ofensa ao princípio do federalismo, uma norma pétrea.

Foi atribuída aos Municípios a competência para instituir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza que não estejam compreendidos no artigo 155, inciso II da Magna Carta. As regras gerais para instituição do ISS foram definidas por Lei Complementar n. 116 de 2003, atualizada pela Lei Complementar n. 157 de 2016.

Um serviço pode ser prestado em um Município diferente do Município do estabelecimento prestador, podendo ocorrer um conflito de competência quando dois ou mais entes tributantes se consideram competentes para exigir o ISS com relação a um mesmo serviço. A Lei Complementar buscou o estabelecimento de critérios para definir o local em que o imposto é devido, visando a evitar conflitos de competência.

Além de dispor sobre conflitos de competência, a Lei Complementar tem o objetivo de regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar e de estabelecer normas gerais em matéria tributária. No caso específico de ISS, foi delegada à Lei Complementar a fixação de alíquotas máximas e mínimas, a exclusão do ISS sobre as exportações de serviços para o exterior e a regulação da forma e das condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais.

### **2.3.3 A positivação da norma de competência no plano (S3)**

Partindo do plano da literalidade textual (S1), o suporte físico que limita o

alcance dos suportes materiais empregados na mensagem prescritiva, o intérprete do direito positivo ingressa no plano (S2), formado pelo conjunto de conteúdo de significação dos enunciados prescritivos. Neste momento, existe a compreensão isolada dos enunciados prescritivos em que se identificam circunstâncias fáticas. Quando são articulados os enunciados prescritivos, inicia-se o último passo para a construção normativa em sentido estrito. O intérprete organiza as informações prescritivas, antes isoladas, visando a formar uma estrutura deontica normativa mínima, formada por um trecho do antecedente descritivo que se conecta por um juízo implicacional ao conseqüente prescritivo, que atribui uma conduta deonticamente qualificada pelos modais, obrigatório, permitido ou proibido. Assim, chega-se ao sistema de norma em sentido estrito, o plano (S3).

Sob a perspectiva do Construtivismo Lógico-Semântico, a competência tributária refere-se à aptidão de criar os textos do direito positivo na forma da norma geral e abstrata pelo processo de positivação. Para que uma conduta seja regulada no Sistema Jurídico, as normas de superior hierarquia precisam das normas de inferior hierarquia a fim de transmitirem a abstração e generalidade para a concretude e individualidade das normas jurídicas. Tal fenômeno de positivação se efetiva através da aplicação do direito.

A acepção “norma de competência” consiste num signo formado com base no texto de lei do direito positivo, mecanismo que constrói um juízo condicional, que contempla a hipótese formal de criação da norma jurídica e o seu conseqüente delimita os limites materiais da competência tributária.

Assim, a competência tributária delimita duas aptidões: a primeira aptidão é a relação jurídica atinente ao sujeito que realizará o fato jurídico; já, a segunda aptidão refere-se ao antecedente da norma de competência, que estabelecerá o poder dos entes políticos constituírem a enunciação e o conseqüente, a fim de definir os contornos da norma jurídica que vai ser criada, os enunciados-enunciados.

A hipótese da norma de competência diz respeito ao sujeito competente, o ente político que desempenha dois papéis: o papel de enunciação, referindo-se ao poder de dispor sobre determinada matéria; e o papel de sujeito ativo de uma relação, que se constitui no titular de um direito subjetivo de criar norma jurídica e de ter a responsabilidade de obstar seus efeitos prescritivos, perante a compatibilidade da norma com o sistema do direito positivo.

Já no conseqüente da norma de competência, define-se como sujeito passivo da relação de competência quando o dever jurídico é correlato ao direito do sujeito de criar a norma jurídica. Assim, a imposição ao sujeito ativo da relação de competência é de respeitar a aptidão atribuída ao sujeito passivo.

Desse modo, a norma competência estabelece uma relação que tem por efeito três condutas. A primeira refere-se à aptidão dada ao sujeito competente de criar um texto jurídico, do qual atenda a todos os requisitos de enunciação como, por exemplo, de forma, espaço e tempo, concernente a uma prescrição e um comportamento de uma ação. Já, a segunda conduta refere-se à posição de sujeito ativo para criar e obstar o texto de lei. Por fim, a terceira conduta diz respeito ao dever jurídico de criar o texto de lei. Logo, a norma de competência trata de um instrumento introdutor de normas jurídicas que disciplinam como estas devem ser produzidas e introduzidas no sistema do direito positivo. Exercida a norma de competência que institui as normas gerais abstratas, o jurista exercita a competência regulamentar de aplicar e promover a incidência tributária.

A incidência tributária designa à atividade do intérprete que parte das disposições gerais e abstratas, como o relato dos fatos, que articula uma norma individual e concreta. Logo, trata-se de um procedimento de construção de sentido e aplicação do texto do direito positivo, na medida em que se necessita de esforço humano para vertê-lo em linguagem competente apropriada para a constituição dos fatos jurídicos.

A etapa denominada subsunção corresponde a uma operação e inclusão lógica, cuja classe é formada pelo fato que se adéqua às classes contidas nas disposições da norma geral e abstrata. Para tanto, é preciso que o jurista atribua sentido e linguagem às manifestações da realidade, a fim que os eventos constituam os fatos.

Assim, para regular as condutas previstas na norma geral e abstrata, é fundamental que se constitua a norma individual e concreta, consistente numa relação jurídica de vínculo estabelecido dentre dois sujeitos: o primeiro sujeito que exija um dever-jurídico em face do segundo sujeito, que tem o dever-jurídico de obedecer ao cumprimento de uma determinada prestação cunho pecuniário.

A norma individual e concreta que tem como conteúdo a mensagem jurídica de obrigação tributária estabelece a relação jurídica dentre o sujeito ativo e o sujeito passivo com a base de cálculo e a respectiva alíquota, a norma geral e abstrata precisa ser aplicada pelo jurista por meio de um órgão credenciado pelo sistema do direito positivo, ora, o

sujeito competente qualificado no ordenamento positivo.

Nesse contexto, para a competência tributária promover a incidência tributária, os entes públicos devem assumir prerrogativas e o poder para traduzir a linguagem prescritiva do direito positivo da ocorrência de fatos num determinado território.

Sob este aspecto, não se deve confundir o poder de tributar com a competência tributária, em virtude de a competência tributária ser composta pela conjugação de diversos enunciados prescritivos, cujo antecedente: sujeito, tempo, espaço e procedimento, e em que o sujeito, o tempo, o espaço e a matéria sejam os entes titulares de tais competências, pois estabelecerão a criação dos tributos, dentre os quais foram outorgados.

Na visão de GAMA (2009), a norma jurídica de competência  $N_{jcom}$  é um tipo de enunciação que se estabelece pela relação de  $\{[s.p(p_1, p_2, p_3...)] . (e.t)\}$ , que se refere ao local em que estão prescritos o sujeito, o procedimento e as coordenadas de tempo e espaço. A enunciação, sob este aspecto, estabelece uma vinculação dentre o antecedente e consequente, atinente a conectar a materialidade do acontecimento de um fato ao preceito legal, por meio da programação da matéria embasada por dispositivo, que estabelecerá uma relação jurídica vinculada a um dever-jurídico.

A premissa acima embasa o antecedente normativo em que  $s$ , corresponde ao sujeito que tem o poder de criar a norma geral e abstrata;  $p$  é o procedimento que deve ser seguido para criação da norma, além de ser o espaço, local onde as normas serão produzidas; e  $t$ , diz respeito ao tempo, instante em que as normas poderão ser produzidas. Dessa forma, ligando o antecedente e o consequente através de functor neutro, implicará na formação de um vínculo dentre o sujeito ativo e o sujeito passivo, com a base de cálculo e a respectiva alíquota.

Sob esta perspectiva, o Código Tributário Nacional estabelece três preceitos legais para aplicação das normas tributárias: o primeiro é o lançamento de ofício ou por declaração, no qual o lançamento de ofício é de competência da administração pública (sujeito ativo), enquanto que a declaração tem como competência do contribuinte. Já o segundo, o auto de infração, é de competência da administração pública. Por fim, o terceiro instrumento, a competência é exclusiva do contribuinte, trata de uma competência particular, do qual é atribuído ao sujeito passivo o dever instrumental de efetuar o lançamento tributário.

Por fim, os atos infr legais, individuais e concretos que são praticados pela administração pública. Por exemplo, a lavratura de auto de infração e lançamento de ofício, a competência é atribuída ao local onde a atividade se desenvolve. Isso significa que os contribuintes e particulares devem realizar a declaração do Imposto de Renda no Estado de competência e domicílio fiscal.

#### **2.3.4. A formação da norma jurídica do ISS-importação no subsistema (S3)**

Ainda conforme CARVALHO (2011), o intérprete do direito não atua isoladamente nos subsistemas S1, S2, S3 e S4, mas transita entre tais subsistemas, visando a cumprir sua tarefa por meio de um movimento de ir e vir até resultar no comando completo, que é a norma jurídica, para então incorporá-lo ao quarto subsistema, S4.

A Lei Complementar n. 116 de 2003 prevê duas hipóteses de serviços, os serviços prestadores por prestador estrangeiro a tomador no Brasil, que estabelece a competência tributária ao município, aos serviços iniciados no exterior e aos serviços provenientes do exterior.

Nesse aspecto, a construção da norma jurídica do ISS-importação, atrai para a incidência tributária os serviços que são concluídos no Brasil por residentes ou domiciliados em território estrangeiro, quando os serviços prestados no exterior por prestador estrangeiro, cujo resultado do serviço se dê no território nacional, tal resultado difere com a execução do serviço, como na exportação de serviços, que deve ser tomado como utilidade, fruição e proveito proporcionado pelo serviço.

Para que se possibilite a incidência tributária do imposto, o fato jurídico tributário deve ocorrer fora do país, cuja hipótese de incidência seria tomar ou fruir serviços, no sentido que o fato tributário que ocorresse no território nacional, implicasse em transformar o tomador em contribuinte.

Assim, a incidência do ISS na importação de serviços constrói uma norma jurídica a partir dos enunciados prescritivos (S2) dos artigos 1º, §1º, 3º, I e 6º, § 2º da Lei Complementar n. 116 de 2003.

Desse modo, no subsistema (S3), ocorrendo a hipótese de incidência prevista na Lei Complementar, prestar serviço no território nacional, mesmo que o contribuinte seja o prestador estrangeiro, imputaria na constituição de uma norma jurídica, cuja competência seria o Município demarcado no local de prática do fato jurídico tributário.

Com base na lei e interpretando todos enunciados prescritivos (S2), o hermeneuta verifica a subordinação e coordenação em relação às normas jurídicas do sistema tributário para situar no plano superior, que será detalhado na próxima seção.

#### **2.4 Forma superior do texto normativo**

O plano das normas jurídicas ordenadas de acordo com as suas relações de coordenação e subordinação (S4) constituiu um extrato mais elevado, no qual as normas jurídicas são organizadas numa estrutura escalonada e existem relações de coordenação e subordinação entre as normas. Este é o plano em que reside o direito positivo, posto que este pode ser definido como um plexo de normas jurídicas dispostas organicamente numa estrutura hierarquizada.

O hermeneuta terá acesso ao comando completo e poderá verificar a subordinação e coordenação dessa norma em relação às outras normas componentes no sistema para então colocar esta no plano superior das normas jurídicas sistematizadas.

#### **2.5 Plano da Concretização (S5)**

Com a evolução da sociedade, são criadas novas matérias sociais que inexistiam no Sistema do Direito Positivo e que o intérprete do direito deve realizar adequação dos conteúdos às significações jurídicas normativas. Desse modo, as novas contingências sociais necessitam reconfiguração dos conteúdos normativos visando adequar às normas jurídicas as novas circunstâncias fáticas ocorridas, conforme as mudanças dos repertórios culturais, sociais e econômicos.

Existe uma dialética entre norma e fato na qual a norma cria um fato social e o fato social cria uma norma construindo novas significações. Em uma visão hermenêutica ocorre a fase final do percurso de geração de sentido, denominado de plano de concretização. Nesse processo dinâmico de construção de sentido, ocorre a autoatualização do direito positivo.

Os fatos dos elementos do contexto são imprevisíveis no momento da elaboração da lei e nem todas as hipóteses fáticas estarão previstas nas normas gerais e abstratas com as quais o aplicador (o juiz) irá se defrontar em um processo concreto, justificando o plano (S5).

A interpretação de leis quer sejam constitucionais, complementares, ordinárias, dentre outras, deve ser realizada analisando a necessidade de casos concretos. Em uma norma jurídica dificilmente estarão registrados todos os casos nos quais a norma deve ser

aplicada, pois o legislador infraconstitucional produz hipótese de interpretação falível, cuja eficácia somente será comprovada com o tempo de uso, aplicação e utilização de normas positivadas.

## **2.6 Utilização dos planos (S1) a (S5) sobre a Constitucionalidade do ISS-importação**

Analisando a aplicação dos enunciados jurídicos na positivação do mundo fenomênico, o contexto social está envolvido em todas as complexidades do mundo moderno, tecnologias digitais e da globalização. Dados os inúmeros aspectos do contexto social, a diagramação geral e abstrata das hipóteses normativas é mantida constantemente incompleta. Ao aplicador do direito existem dois desafios relevantes: lidar com a complexidade social do contexto e utilizar normas com eficácia ainda não comprovadas e que não descrevem todos os casos.

Será demonstrada a aplicação de dilemas hermenêuticos relacionados às questões de incidência tributária para serviços estrangeiros ou para serviços que tenham iniciado no exterior e uma análise relevante pode ser a verificação da constitucionalidade ou não da hipótese de incidência do ISS-importação.

O legislador, no momento da elaboração das leis, não consegue prever o rumo que os intérpretes do direito imprimirão às significações das palavras expressas na lei em dado momento histórico. Desta forma, os conteúdos e significação das normas do sistema não estão totalmente determináveis a priori, pois estão sujeitos a mudanças no contexto social e econômico.

Dada a transformação constante da sociedade, os processos de aplicação do direito demandam uma adequação dos conteúdos normativos à nova realidade dessa sociedade.

O artigo 146, inciso III da Magna Carta atribui à lei complementar a definição da hipótese de incidência tributária e contribuintes dos tributos, que permite a tomada de serviços provenientes em território estrangeiro para o seu campo de incidência tributária.

O parágrafo 1º da Lei Complementar n. 116 de 2003 prevê duas hipóteses de serviços. A legislação complementar estabelece a incidência do imposto sobre os serviços prestados fora do país e quando o tomador é localizado no território nacional no qual produz efeito. Nesse caso, o serviço é proveniente do território exterior, sendo finalizado no território nacional. Já, na segunda hipótese, o serviço é iniciado no território

estrangeiro e o seu resultado é produzido e executado no território nacional.

Apesar do ISS-importação não ter sido previsto pela Magna Carta, a Lei Complementar instituiu o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza também incidente sobre serviços provenientes do exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior. Assim, existe um debate acerca da constitucionalidade, ou não, do ISS-Importação.

Numa visão hermenêutica, quando foi promulgada a Magna Carta em 1988, a prestação de serviços no exterior não era corriqueira. Assim, o legislador constituinte não elaborou esta previsão legal. Entretanto, com o desenvolvimento tecnológico e social, diversos serviços foram disponibilizados às empresas brasileiras e às pessoas físicas por meio de empresas no exterior.

Com base nessa nova demanda da sociedade, o intérprete do direito pode considerar uma nova visão sobre a Lei Complementar e a Magna Carta, verificando que a última não possui nenhum dispositivo legal que impeça a incidência de impostos sobre serviços cuja execução produza efeitos em território nacional. Assim, a exação incide tanto na prestação de serviços, quanto no consumo, dada a possibilidade de ampliação do campo de incidência tributária em serviços cuja prestação tenha ocorrido em território estrangeiro.

Diferentemente do ISS-importação, o ISS-exportação teve a não incidência explicitamente inserida no artigo 2º da Lei Complementar n. 116 de 2003, visando a fomentar a exportação de serviços. Entretanto, mesmo o ISS- exportação tem jurisprudências favoráveis à sua incidência, como por exemplo, o Agravo em Recurso Especial n. 587.403 – RS.

A referência do preceito constitucional no tocante à exportação de serviço é necessária para determinar a constitucionalidade, por tratar de uma imunidade, em virtude que não há uma imunidade implícita. Ao passo que, a desoneração do ISS nas exportações é uma isenção efetivada pela legislação complementar, sendo, portanto, requerida pela Magna Carta, tendo em vista que a incidência de ISS importação está implícita no campo de incidência tributária definida pelo preceito constitucional.

Não há óbice constitucional para cobrança do ISS na importação de serviços à luz do princípio da igualdade, perante a adoção da tributação do destino e a falta da competência material para os Municípios regularem o comércio exterior, justifica-se pelo artigo 22 da Magna Carta, perante aptidão atribuída à União Federal, que impede a

diferença de tratamento às importações de serviços de modo diverso aos serviços prestados localmente.

O dilema da cobrança do Imposto do prestador estrangeiro foi solvido com atribuição de responsabilidade pelo recolhimento do imposto ao tomador do serviço, conforme dispõe o artigo 6º, parágrafo 2º da Lei Complementar n. 116 de 2003, do qual torna a exigência do imposto exequível, a fim de atribuir competência ao Município e o Distrito Federal, na situação de serviço prestado por estrangeiro.

A omissão dos termos do texto do direito positivo ao ISS não cessa a competência tributária dos Municípios de tributar em matéria de comércio exterior, desde que não interfiram nas decisões tomadas pela União Federal. Logo, o argumento de falta de competência para legislar sobre comércio exterior não pode impedir o exercício da competência municipal, com base no artigo 22 da Magna Carta, que versa sobre o Poder de Tributar da União, mas o artigo 156 assegura a competência aos Municípios e Distrito Federal legislar sobre o ISS (SHOUERI, 2004).

ROTHMANN (2010), ao definir a importação de serviços como objeto de incidência do ISS, entendeu-o ser constitucional perante o princípio do destino, considerando que a norma jurídica atinge também os serviços prestados integralmente no território estrangeiro.

TÔRRES (2001) aduz que o princípio do destino caminha na mesma direção, pois não há nenhuma incoerência da legislação complementar com o texto constitucional, no tocante à exigência do imposto de importação de serviços. O único agravante é com relação à incidência, devido ao fato de os serviços serem prestados por não residentes passarem a ser sujeitar por mais de imposto, além do Imposto Sobre a Renda, PIS da COFINS e da Cide-tecnologia. Nestes casos, diante dos Municípios passarem a suportar mais de um imposto, passaram a ter o dever de garantir o efetivo cumprimento do Acordo Geral Sobre o Comércio em Serviços - GATS.

Outro argumento favorável à constitucionalidade é o fato de a competência tributária, estabelecida pela Magna Carta, considerar o local, onde se tipifica a hipótese de incidência tributária, deforma a revelar a sua capacidade contributiva. Assim, a extraterritorialidade se tipifica em situações peculiares. Nessa circunstância excepcional, a legislação incide tanto para fatos ocorridos dentro do território nacional, pessoas residentes e domiciliadas, como para a ocorrência de fatos verificados fora do território

nacional.

Outras premissas que defendem a constitucionalidade por entender que a prestação de serviço ocorre no território de um ente político competente para criar e exigir o tributo há na conexão material do fato jurídico tributário com o território. Nesse aspecto, pode o prestador, mesmo que estrangeiro sujeitar ao ISS, por responsabilidade tributária, o tomador do serviço e o intermediário, conforme dispõe o artigo 128 do Código Tributário Nacional.

O estudo em questão defende a constitucionalidade do ISS na importação de serviço, apesar de não estar expressa na Magna Carta. O preceito constitucional dispõe sobre serviço de qualquer natureza, mas não exclui o consumo, a aquisição ou tomada de serviços provenientes em território estrangeiro.

Com base nas premissas embasadas acima, não há ofensa ao princípio da territorialidade, pois ocorrendo a hipótese de incidência prevista na legislação complementar, com relação à prestação de serviço no território nacional, o contribuinte pode ser prestador estrangeiro. O tomador dos serviços pode ser sujeito passivo, conforme dispõe o artigo 6º, inciso I, parágrafo 6º, pois participa da relação jurídica tributária da prestação de serviço. Logo, é à pessoa vinculada a hipótese de incidência da obrigação tributária de que ocorre no território que a lei municipal possui vigência espacial e possui condições de ressarcir, por intermédio da retenção que onera o contribuinte.

O primeiro argumento contrário à incidência tributária do ISS na importação foi a falta de menção expressa na Magna Carta. Tal premissa é corroborada por ROTHMANN (2010) sobre a suposta inconstitucionalidade com base no ICMS, perante a menção expressa no preceito constitucional no tocante à incidência na importação de mercadoria e de serviços de transporte e de comunicação. Em contrapartida, o ISS não tem nenhum preceito constitucional com relação à autorização de incidência sobre serviços importados. A premissa da inconstitucionalidade do ISS-importação depreende ao fato que o artigo 156, inciso III da Magna Carta, não faz referência à importação de serviços, ultrapassando, portanto, os limites do artigo 146 da Magna Carta, perante a inclusão de dispositivo que o preceito constitucional não tratou.

BORGES (2004) defende a premissa de inconstitucionalidade sobre a importação de serviços, pois o serviço é prestado exclusivamente nos limites territoriais do país estrangeiro, nos termos da legislação vigente.

Os Municípios não têm competência tributária para instituir o Imposto sobre Serviços prestados fora dos limites territoriais, conforme a premissa do Superior Tribunal de Justiça – STJ no RESP n. 54002/PE e RESP 41867-4/RS:

A fruição do serviço prestado do exterior por tomador situado no País não consiste em fato gerador do ISS, pois a CF/88 atribui aos municípios competência para tributar serviços prestados no seu território. Nota-se que esta conclusão decorre da seguinte abordagem sistemática da CF/88;

O parágrafo 3º do art., 156 da CF/88, com atual redação dada pela EC 37/02, revela que o fato gerador do ISS ocorre no Município em que se dá a prestação de serviço, pois atribui à lei complementar competência para excluir incidência do ISS a exportação de serviço para exterior. Nota-se que tal ‘exclusão’ somente se justifica caso admite-se que, nos termos da CF/88, o ISS incide apenas no local da prestação do serviço (no caso, em Município brasileiro) e não onde esteja situado o tomador do serviço (no caso, em território estrangeiro), pois se assim não fosse, tal exclusão seria desnecessária, em razão da inexistência de fato gerador em Município brasileiro.

Corroborando com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, há também insurgência contra incidência do ISS na importação se fundamentar-se na soberania fiscal dos Estados e no princípio da territorialidade, uma vez que os entes competentes para tributar o Imposto Sobre Serviços não poderiam alcançar a fatos jurídicos tributários ocorridos fora do território nacional. Haja vista que a lei municipal não tem vigência fora de seus territórios. Logo, não haveria uma conexão material que atingiria o prestador do serviço.

Dentre as premissas que defendem a inconstitucionalidade do ISS para serviços provenientes no exterior está a ideia embasada na regra matriz de incidência tributária do ISS ser inconstitucional, perante a norma jurídica constitucional do tributo. O motivo da inconstitucionalidade, primeiramente, é a ofensa ao princípio da territorialidade e à soberania dos Estados, pois a tributação de serviços provenientes em território estrangeiro pressupõe a incidência tributária sobre o fato jurídico praticado em território estrangeiro, do qual não seria possível a exação do ISS.

Caso o serviço seja iniciado fora do território nacional, imputa na incidência tributária da importação de serviços, perante a existência dos critérios de conexão territorial e material do fato jurídico tributário, porém, não deve suscitar dúvida em relação às atividades desenvolvidas fora do território nacional por não passarem de prestações-meio, que não tipificam isoladamente prestação de serviço tributável pelo ISS, em face de ser prestação-fim que é cumprida no território nacional. Por estes motivos, a

incidência tributária do ISS-importação é válida.

O fato de a Magna Carta ter excluído a exportação de serviços no campo de incidência, não se aplica à importação de serviços, uma vez que a incidência do imposto se dá na prestação de serviço ocorrida no território nacional e sobre a fruição ou tomada de serviço proveniente em território estrangeiro.

Nesse aspecto, o contribuinte pode ser onerado, pois a prestação de serviço é executada dentro do território nacional, mas especificamente na competência do Município. De tal modo, a incidência tributária se caracteriza pela hipótese de incidência prevista com a prática do fato descrito no critério material que acontece dentro dos limites do critério espacial delimitado pela norma jurídica, vinculando o contribuinte por intermédio de uma relação jurídica tributária, dentre o sujeito passivo e responsável tributário, eleito pela legislação complementar como tomador de serviço. Tal hipótese de incidência não foi inicialmente prevista constitucionalmente, mas houve alargamento do espectro semântico dos enunciados prescritivos localizados nos antecedentes das normas gerais e abstratas.

Os textos normativos necessitam de interpretação, pois além de serem destituídos de clareza devem ser aplicados a casos concretos, reais ou fictícios. Iniciando-se pelo texto da norma, obtém-se a norma jurídica que será utilizada para tomada de uma norma de decisão, que soluciona um caso concreto. A concretização do direito positivo ocorre somente com a norma de decisão. Aplicando na questão da constitucionalidade do ISS-importação, considera-se a incidência de Imposto Sobre Serviços realizado no exterior constitucional, pois o sistema do direito positivo interpretou dessa forma, analisando casos concretos ocorridos no mundo dos fatos jurídicos tributários.

Afinal, a norma é produzida pelo intérprete, considerando os elementos colhidos no texto normativo, mundo do dever-ser e a partir de elementos do caso que ela será aplicada, ou seja, de dados da realidade, o mundo do ser. O caso concreto possui importância na construção das normas gerais e abstratas que ocorrem entre os processos jurisdicionais e em outros processos de interpretação concreta do direito positivo.

### **Capítulo 3 - CONSIDERAÇÕES DO PRINCÍPIO DE ORIGEM E O PRINCÍPIO DE DESTINO E O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS**

Um elemento fundamental e presente em todos os tributos sobre o consumo são os princípios jurisdicionais de tributação, os quais delimitam as soberanias estatais. Sua relevância é evidente no campo de atuação do direito tributário internacional, que tem por objeto situações internacionais (*cross border situations*) onde existem elementos com mais de uma ordem jurídica dotada do poder de tributar.

O comércio internacional pode ser definido como a circulação de mercadoria e serviços que se operam entre agentes econômicos localizados em diferentes Estados ou espaços econômicos integrados.

Os princípios de origem e de destino são essenciais para transações internacionais de bens ou serviços e contribuem para evitar a bitributação. Por isso, são analisados também em outros sistemas jurídicos, além do Sistema Tributário Nacional.

#### **3.1 Os princípios da origem e do destino**

A terminologia adequada para designar o princípio da tributação no país de origem e de destino é o princípio jurisdicional de tributação exclusiva no Estado de origem e de destino.

O princípio jurisdicional de tributação no Estado de origem é seguido quando a tributação feita no Estado em que as mercadorias ou serviços são produzidos é tributada no mesmo Estado em que foram produzidas. Por sua vez, o princípio de tributação no Estado de destino é manifestado quando o pagamento do tributo ocorre no Estado de destino das mercadorias ou serviço, por exemplo, quando um serviço realizado no Estado A, mas o tributo incidirá no Estado B, que é o destino deste serviço.

Tais princípios são relevantes quando ocorrem alterações dos sistemas tributários, visando a um processo de integração econômica, pois delimitam a soberania fiscal entre os Estados.

O princípio da origem e do destino trata-se de um delineamento conceitual que envolve os tributos sobre o consumo, por exemplo, o Imposto Sobre Serviços. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º define o tributo como uma prestação pecuniária em moeda cujo valor se possa exprimir e não constitua sanção de ato ilícito, cobrada por lei, por intermédio de uma atividade administrativa vinculada.

O tributo, por ser uma prestação pecuniária a ser prestada pelo contribuinte, implica numa onerosidade atribuída ao sujeito passivo da relação jurídica tributária. Neste aspecto, os tributos podem ser classificados em regressivos e progressivos. O regressivo ocorre no crescimento da onerosidade relativa em face da inversa capacidade contributiva do contribuinte. Já, o progressivo é quando cresce a onerosidade relativa em razão da capacidade econômica do sujeito passivo. Logo, nos tributos progressivos a alíquota varia em consonância com a base de cálculo.

Outra classificação de tributos é a separação em tributos diretos e tributos indiretos. O tributo direto acontece quando o sujeito passivo da obrigação tributária não transfere o dever jurídico do pagamento a um terceiro. Ao passo que o tributo indireto o sujeito passivo deve o direito de repassar o ônus a um terceiro, que passa a ter o dever de fato.

Considerando o objeto que recebe o gravame tributário, podem-se classificar os tributos em tributo sobre tributo, sobre o consumo e sobre o patrimônio. No tributo sobre a renda, a hipótese de incidência é o acréscimo patrimonial do contribuinte. Quando a hipótese de incidência do tributo é o gasto da riqueza, existe o tributo sobre o consumo e o gasto do patrimônio irá onerar o consumo de riquezas. Por sua vez, os tributos sobre patrimônio oneram a riqueza já incorporada no patrimônio do contribuinte.

O tributo também pode ser classificado em relação às técnicas de aplicação dos tributos através de diversas fases do processo produtivo. O tributo cumulativo ou em cascata incide em várias fases de circulação do bem, deduzindo o valor que já incidiu nas fases anteriores. Assim, não é permitida a dedução do tributo no transcorrer da atividade comercial. Já o tributo não cumulativo incide nas fases do processo produtivo apenas sobre o valor agregado naquela fase, isto é, são deduzidos os valores pagos nas fases anteriores.

As classificações formuladas visam possibilitar a localização pelo domínio semântico mínimo da nomenclatura tributária para análise de se adotar o princípio de tributação do Estado de origem e de destino.

Os princípios da origem e do destino são elementos de ligações essenciais para evitar que uma operação de venda ou prestação de serviço seja objeto de tributação duas vezes em dois Estados-soberanos diferentes.

No princípio de origem é ressaltado o Estado que realiza a produção. Ao passo que o princípio do destino ressalta o Estado onde há o consumo do produto ou serviço.

Os domínios de vigência e validade são componentes internos das normas jurídicas, pois eles determinam o que, quem, quando e em que lugar uma norma jurídica permite, obriga e proíbe. As normas jurídicas tributárias estabelecem os princípios jurisdicionais de tributação no Estado de origem ou de destino, e estes domínios de vigência são componentes da norma.

A norma jurídica tributária possui quatro domínios de vigência: o domínio temporal, o espacial, o de vigência pessoal e o de vigência material. No âmbito espacial, os princípios estabelecidos pela doutrina são a territorialidade e extraterritorialidade. Tais princípios delimitam as questões tributárias e de soberania entre os Estados em outras situações.

O princípio da territorialidade tributária é aplicado no caso das normas jurídicas tributárias de um lugar terem vigência especial apenas nos fatos decorridos no local delimitado pela soberania do território. Para um Estado, as leis estrangeiras estão impedidas de fazer efeito nesse território e as leis do Direito Tributário se aplicam a todos os que estiverem dentro do território, independentemente de sua nacionalidade.

Neste passo, o princípio da territorialidade se refere a tributos de consumo, que pressupõe a existência de bens e serviços e seu consumo; e a tributos aduaneiros, que necessitam da fronteira.

Enquanto o princípio da territorialidade possui uma vigência espacial limitada dentre as fronteiras desse Estado, o princípio da extraterritorialidade ocorre quando uma norma jurídica de um Estado pode vir a ser aplicada em território de outro Estado. Desta forma, a vigência espacial é ampliada abrangendo mais de um espaço.

Com adoção de princípios de tributação no Estado de origem e de destino, há uma ampliação do princípio da territorialidade, que é indispensável em face do comércio internacional crescente. É necessário adotar um dos princípios para conciliar interesses e proteções para duas ou mais ordens jurídicas.

O princípio da tributação no Estado de destino é a regra mais frequente utilizada no comércio internacional. O Estado exportador desonera tributariamente os bens e serviços a serem exportados. Já o Estado importador tributa esses bens e serviços importados que serão nele consumidos. Por esse princípio, o Estado exportador onera o consumo interno e desonera a exportação e o Estado importador irá onerar tanto os produtos produzidos internamente quanto aqueles importados de outro Estado.

O princípio de tributação do Estado de origem e de destino determina o local em que ocorrerá a tributação nos impostos indiretos e são elementos de conexão pertinentes a esses tributos.

O princípio de origem e de destino tem maior relevância em tributos sobre consumo. Se no consumo de bens, pode-se citar o Imposto Sobre Valor Agregado -IVA, ICMS e IPI e, no caso de consumo de serviço, o ISS.

Tributo sobre o consumo tem por objeto a utilização de bens e serviços destinados ao consumidor final, que irá pagar o tributo de toda a cadeia produtiva, já embutido no preço dos bens e serviços.

### **3.2 Os princípios da origem e do destino no Imposto Sobre Serviço**

No comércio internacional de serviços, o preceito constitucional prevê a desoneração das exportações, com respaldo no princípio do destino, cuja eleição do local onde se verifique o resultado, ou a utilidade que foi produzida em favor de outrem, em que os elementos de conexão material tipifiquem no território e no respectivo Município.

É aplicado o princípio da origem e do destino para evitar a dupla tributação do imposto sobre consumo, por exemplo, um serviço prestado por uma pessoa jurídica situada no território nacional para outra empresa domiciliada em território estrangeiro, poderia ser tributado por ambos os países. Portanto, para evitar que tanto no Brasil quanto em outro país sejam tributados pela mesma hipótese de incidência, estes deverão adotar elementos de conexão pelo princípio da origem ou do destino.

Pelo princípio da origem, o Imposto sobre Serviços Qualquer Natureza é cobrado no território nacional onde o bem ou serviço é produzido, pouco importando qual seja o país de destino. Desta forma, nos países que adotam a tributação de origem, enquanto importações são oneradas de maneira que o imposto integra o preço do bem ou serviço importado. Com base no exemplo utilizado no parágrafo anterior, o serviço seria tributado no território estrangeiro onde está localizada a empresa produtora, e exonerada no território nacional, local de domicílio da empresa consumidora.

São diversas as fundamentações sobre a redução e expansão do âmbito de validade territorial, que perante as políticas diversificadas com similaridade de tratamento tributário nas relações internacionais na proteção de mercado interno, na igualdade de garantia aos produtos, bens e serviço gerados no território nacional, em contraste com a exoneração de importação no país de origem, na emergência de evitar a bitributação e

insegurança dos contribuintes para dirimir os conflitos dentre os entes políticos internos através das normas gerais de Direito Tributário, dentre diferentes países participantes dos tratados internacionais.

No mesmo sentido, DERZI (1995) detalha o princípio da origem afirmando que inexistente a necessidade de interrupção na cadeia de operações do produtor ao consumidor final, cujo bem ou serviço for transferido de um território nacional para o território estrangeiro. Logo, o princípio da origem é essencial à integração político-econômica evoluída dentre os países envolvidos.

No Sistema Jurídico Tributário Brasileiro é adotado o princípio do destino para tributação de serviços. Não se consideram prestadas no território nacional as prestações efetuadas, mas a utilização ou exploração que se dê no território estrangeiro, uma vez que o imposto incide nas prestações realizadas no território estrangeiro, cuja efetivação se dê no país.

Para XAVIER (2015), a maioria dos países que adotam o princípio do destino oferece a possibilidade do consumidor de conferir aos bens e serviços importados a mesma carga tributária dos nacionais, o “princípio da não discriminação” em razão da nacionalidade.

A tributação de serviços em território estrangeiro é complementada pela não incidência tributária sobre as exportações de serviços para o exterior do País. Tal situação reflete a opção do legislador complementar pela tributação dos serviços segundo o princípio do destino.

Já, SHOUERI (2004) entende que para garantir que os serviços nacionais tenham a mesma carga tributária que a do território estrangeiro, o princípio do destino, em termos concorrenciais, confere peso ao mercado consumidor, visando à aplicação do princípio do destino possibilite a neutralidade da importação.

### **3.3 O princípio do destino nas prestações internacionais de serviços sob a perspectiva do Direito Comparado**

Diversos Sistemas Jurídicos fora do território nacional adotam as premissas do princípio do destino nas prestações internacionais de serviços, por exemplo, a União Europeia e os países membros efetivos do Mercosul, a Argentina, Venezuela, Paraguai e Uruguai, estabelecem a tributação dos serviços por meio do IVA – Imposto sobre o Valor Agregado, que corresponde a um tributo único que comparado no sistema do direito

positivo brasileiro ensejaria a tributação do Imposto de Serviços Sobre Qualquer Natureza – ISSQN.

SCHOUERI (2011) ressalta que Argentina e Uruguai adotam o princípio do destino. Na Argentina, por exemplo, vale o critério do resultado do serviço, sendo este a utilização efetiva do mesmo, ao passo que não se considera efetuado no território da nação as prestações efetuadas no país cuja exploração seja efetiva e se dê no território estrangeiro, enquanto que o imposto incide sobre as prestações realizadas no território estrangeiro, cuja exploração efetiva se dê no país.

Os países-membros efetivos do Mercosul que tributam o serviço pelo IVA, como Argentina, Paraguai e Uruguai, adotaram também o princípio do destino, em virtude de ser um imposto sobre o consumo e recair sobre as atividades realizadas no território de cada um desses países.

Especificamente, o Paraguai prioriza o critério do local onde o serviço é prestado, sem dispor acerca da região da utilização ou exploração econômica. Logo, a incidência tributária do IVA incorrerá no caso da prestação do serviço ser realizada em território paraguaio<sup>1</sup>.

Já no Uruguai, os serviços que tenham sido iniciados em território nacional e sejam concluídos no exterior não são objetos de tributação do IVA. O referido país adota também o princípio do destino para a prestação de serviços por prestadores estrangeiros, importação, sendo o sujeito passivo o tomador do serviço uruguaio.

Inicialmente, a União Europeia, através da Sexta Diretiva de 17 de maio de 1977 (77/388/CEE), adotou o princípio da origem como norma jurídica para as prestações de serviços. O artigo 9º da Diretiva em questão estabeleceu como lugar da prestação do serviço, para fins de incidência tributária do IVA, o local onde o prestador tenha a sede de sua atividade econômica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> PARAGUAI. Ley n° 23.349, de 7 de agosto de 1986, Impuesto al Valor Agregado, sustitúyese el texto ordenado en 1977 y sus modificaciones. Disponível em: <<http://docs.argentina.justia.com/federales/leyes/ley-n-23349-25-1986.PDF>>. Acesso em 03/03/2019.

<sup>2</sup> UNIÃO EUROPEIA. Art. 9º da Sexta Diretiva n.77/388/CEE, 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor: matéria coletável uniforme. Disponível em: <http://eurollex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31977L0388>. Acessado em 20/02/2019.

A regra de tributação e incidência tributária sobre o Valor Agregado ocorria no território estrangeiro onde houvesse a produção do serviço, ou seja, na sede da atividade econômica do prestador.

Com o transcurso do tempo, tornaram-se necessárias novas normas jurídicas para se estabelecer o lugar da prestação dos serviços, à medida que as inovações tecnológicas afetaram a estrutura do comércio de serviços.

Em 12 de fevereiro de 2008, o Conselho da União Europeia publicou a Diretiva de n. 2008/8, que alterou a 2006/112/CE, estabelecendo duas premissas sobre o lugar da prestação de serviços, para fins de incidência tributária do IVA:

- i) se o tomador for sujeito passivo, os serviços prestados serão tributados no local onde o tomador possui a sede de sua atividade econômica (art. 44 da Diretiva n. 2006/112/CE) e;
- ii) caso o tomador não seja um sujeito passivo, a tributação se dará na sede da atividade econômica do prestador do serviço (art. 44 da Diretiva n. 2006/112/CE).<sup>3</sup>

Pela interpretação destes diplomas legais, atribui-se como lugar da prestação do serviço para fins de incidência tributária do IVA, o local onde está situada a sede do tomador, quando este for sujeito passivo da relação jurídica tributária.

Tal premissa corrobora o princípio da territorialidade na prestação de serviço no caso em que as prestações sejam realizadas no território nacional, independentemente do lugar onde seja celebrado o contrato ou do domicílio, residência ou nacionalidade de quem participe das operações, de quem receba o serviço ou do lugar de onde provenha o pagamento.

Desse modo, a União Europeia estabelece o critério do domicílio como regra, referente ao lugar da prestação do serviço e o local onde o prestador ou tomador possui a sede econômica, enquanto que os países do Mercosul estabelecem o lugar em que o serviço é realizado e verifica o seu resultado, posto que é o no local onde o serviço é utilizado.

No Direito Comparado, o IVA europeu imputou como regra geral o disposto no artigo 12 do Decreto-lei 406, do qual o lugar da prestação dos serviços subteende-se como

---

<sup>3</sup> UNIÃO EUROPEIA. Diretiva n. 2008/8/CE, de 12 de fevereiro de 2008. Altera a Diretiva n. 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31977L0388>. Acesso em 20/02/2019

local onde o prestador tenha sede da atividade econômica ou estabelecimento que os serviços são prestados. De tal modo, a prestação de serviço terá como conexão territorial o lugar da situação que vincula o serviço, ou lugar que situa o estabelecimento do destinatário, ou ainda o estabelecimento prestador que localize em território estrangeiro. (1998) realizou um estudo sobre tratamento complexo do IVA, pela 6ª Diretiva da Comunidade Europeia:

Também no que concerne às transações internacionais de serviços colocam-se dedicados problemas de conexão territorial. A 6ª Diretiva da Comissão da Comunidade Europeia prevê um complexo sistema de conexões para localizar num território os serviços que devem considerar-se tributáveis para cada Estado membro, como lugar do domicílio ou sede do prestador de serviço, o lugar de execução ou utilização do serviço e o lugar do domicílio do beneficiário. Em princípio, o IVA não incide num Estado membro se, embora o prestador de serviços esteja nele domiciliado ou estabelecido, o beneficiário está estabelecido fora da CE, ou o beneficiário está estabelecido na CE e aí sujeito a imposto. O imposto também não incide num Estado membro se o prestador de serviço não está nele estabelecido o beneficiário, embora estabelecido nesse Estado, utiliza o serviço fora dele, ou se o beneficiário também não está nele estabelecido.

É certo que o valor arrecadado com o imposto de importação de serviços beneficia o país de consumo, ora, onde serviço é prestado, pois o domínio de vigência espacial respalda no princípio de destino, já que é o local onde estabelece o prestador de serviço.

Analisando as premissas usadas pelo Direito Comparado, constata-se que a Argentina previu a legislação de exoneração de serviço que se tipifica no exterior, bem como o Uruguai, que desonerou os serviços executados inicialmente no território nacional e concluído em território estrangeiro.

### **3.4 Princípio da origem e destino no Sistema do Direito Positivo**

Para serviços no território nacional, vigora o princípio da origem, que é própria dos mercados perfeitamente integrados, pois o tributo será devido ao Município do prestador do serviço, mesma regra adotada pelo Decreto-lei 406 de 1968.

A Magna Carta autoriza escolher outro elemento de conexão territorial substituindo o lugar da execução da prestação. Para relações internacionais de serviços é adotado o princípio do destino que foi implantado integralmente pela Lei Complementar 116 de 2003. O preceito complementar evita a bitributação, a insegurança do contribuinte e o conflito dos entre os Estados-políticos envolvidos.

Com a Lei Complementar 116 de 2003, foi alterado o princípio adotado pelo

Brasil, que antes da edição desta lei utilizava-se o princípio da origem pela interpretação Decreto-lei 406 de 1968. Assim, as exportações de serviços foram exoneradas e foi instituída a incidência do imposto de importação de serviços, com base no artigo 156, §3º da Magna Carta, e a competência será do Município onde se localizar o estabelecimento do tomador.

No Brasil, a incidência de ISSQN sobre a importação de serviços foi inserida pela Lei Complementar n. 116/2003, em seu artigo 1º, parágrafo 1º a qual estabeleceu que o serviço fosse considerado importado quando é proveniente do exterior, ou cuja prestação tenha iniciado no exterior.

A Lei Complementar n. 116 de 2003, ao tratar da exação na importação, estabeleceu duas hipóteses distintas: a primeira estabelece sobre os serviços provenientes no território estrangeiro e a segunda, determina sobre aqueles cuja prestação tenha iniciado em território estrangeiro. Logo, o legislador infraconstitucional deu maior abrangência ao alcance da norma jurídica, no sentido de que a atividade desenvolvida em território estrangeiro seja observada nos limites territoriais dos municípios.

O legislador complementar, em consonância com o padrão internacional, estabeleceu o princípio do destino na norma jurídica. Tais premissas são utilizadas pelos Municípios para tributar o ISSQN sobre os serviços prestados no território nacional realizados por não-residentes, sob premissa que foi verificado o resultado da prestação do serviço no território nacional.

A materialidade da prestação de serviço sobre importação de serviços resulta nas hipóteses em que os serviços são provenientes do exterior e quando prestados por pessoa física ou jurídicas não residentes, ou execução da prestação do serviço tenha iniciado no território estrangeiro, mas o seu resultado se verifica no território nacional.

Por isso, a escolha da legislação brasileira recai sobre o princípio do destino, perante a utilização de critérios para identificar as importações que vêm ser coerentes.

Nesse aspecto, verifica-se que o serviço é realizado na ocorrência de dois eventos: a consumação e utilidade. A acepção resultado deriva do sinônimo de apenas um desses eventos, ao passo que bastaria o legislador complementar ter expressado a expressão cuja utilidade se verifique ou a conclusão se tipifique.

Nesse caso, aplica-se o inciso I do artigo 3º da Lei Complementar n. 116 de 2003,

atualizada pela Lei Complementar 157 de 2016, cujo imposto devido é o local no estabelecimento do tomador, cuja materialidade se consubstancia na prestação de serviço, para definição de competência o legislador infraconstitucional estabeleceu dois critérios de conexão territorial que estão presentes, cumulativamente, um de natureza material que é o resultado e outro critério de natureza subjetiva, que é o tomador dos serviços estabelecido no território nacional.

FERNÁNDEZ (2007) trouxe um relevante aspecto para importação de serviços no sistema do direito positivo:

(...) Sob a égide do Decreto-lei nº 406/68, atr. 12, “a”, o município competente para tributar o Imposto Sobre Serviços era aquele onde se encontra localizado o estabelecimento prestador. A única exceção existente à época era a prestação de serviços de construção civil, cujo elemento de conexão escolhido era local da prestação ou o destino do serviço.

Com relação à limitação do legislador para o denominado princípio da origem da ênfase ao prestador de serviço, a tributação incide sobre o local da fonte produtora de bem ou serviço. Seguindo tal premissa, Ana Emília Cordelli Alves, em uma palestra proferida no XIX Congresso Brasileiro de Direito Tributário acerca da incidência do ISS sobre provenientes do território estrangeiro, manifestou o entendimento de que a Magna Carta teria adotado unicamente o princípio da origem, com base no inciso II, parágrafo 3º do artigo 156, nas 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, porque o prestador 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.

Com a edição da Lei Complementar n. 116 de 2003, optou-se pelo regime misto, onerando as prestações de serviços em âmbito do território nacional, levando em consideração do princípio da origem. Para isto, a competência foi fixada pelos Municípios de acordo com o território que situa o estabelecimento do prestador, com uma série de ressalvas nos quais considera competente o Município onde concretizou materialmente a prestação do serviço, em virtude que as prestações de serviços internacionais obedecem ao princípio do destino.

Assim, não há nenhum impedimento constitucional ao legislador complementar

para aderir o princípio do destino, como um critério de ligação ao local do estabelecimento do tomador do serviço, ao invés do local do estabelecimento prestador ou do local da efetiva prestação para definir a hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços, porque em virtude do princípio da territorialidade que estabelece quesitos de conexão válidos para localizar determinada situação que prescinde o princípio da capacidade contributiva, vincula-se a determinado lugar e território.

Em impostos de consumo, por exemplo, ISS-importação, XAVIER (2002) observa que o imposto é lançado no país consumidor, revertendo a benefício dos Estados que teve o serviço consumido, cujos bens incidem no princípio do destino.

A sistemática tem relação com o princípio da não-discriminação em razão da nacionalidade de residentes e não-residentes. A adoção de tal princípio de origem fundamenta-se no artigo 156, §3º, inciso II da Magna Carta.

Tal preceito constitucional teve por fim isentar as exportações, ao invés de demonstrar que nas relações internacionais como na operação de importação, em que é legítima o princípio do destino.

Assim, dentre as várias inovações trazidas pelo preceito complementar, está prevista a autorização dos municípios para criação da hipótese de incidência para imposto de na importação de serviços para território estrangeiro e previsão de isenção para o ISS-exportação de serviços para o exterior.

Em relação ao regime tributário, adotado por um território estrangeiro para disciplinar o comércio internacional, muitos Estados optam pelo princípio da origem de exportações tributáveis e importações isentas; ou pelo princípio do destino, cujas exportações são isentas e importações tributáveis. Seguindo tais premissas, SHOURI (2004), afirma:

A adoção do princípio do destino apresenta a virtude de contribuir para evitar eventual guerra fiscal entre os Estados, decorrente das diferenças 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.

Tal constatação se respalda no preceito constitucional do princípio do destino com relação às prestações de serviços que envolvam Estados Soberanos, cujo legislador

complementar integrou na norma de competência e estabeleceu acerca da desoneração das exportações e a subsequente tributação das importações de serviços, uma vez que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza estabelece os elementos de conexão territorial com a finalidade de localizar a prestação de serviço no espaço.

A aplicação do princípio do destino é outro argumento favorável à constitucionalidade do ISS-importação, pois, na importação de serviços provenientes de território estrangeiro, o tomador de serviço é o contribuinte de fato e o ISS se dirigirá aos cofres municipais. O preço cobrado pelo prestador estrangeiro não inclui o ISS a ser recolhido em território nacional e o prestador não é responsável tributário pelo ISS.

Outro argumento favorável à incidência de ISS na importação de serviços é a inexistência de um objetivo protecionista, mas é necessário para isonomia e equidade, pois se o serviço fosse prestado em território nacional haveria incidência de Imposto Sobre Serviços.

## **Capítulo 4 - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN) SEGUNDO CRITÉRIOS DA REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

### **4.1 Considerações iniciais sobre serviço**

Apesar da plurivocidade do verbete serviço ser inerente à linguagem idiomática, há um núcleo central de sua essência, sua acepção base, MACHADO (2019) define serviço como a ideia de ação ou esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa e 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 beneficio de outrem. É ainda a atividade realizada nas fileiras das forças armadas, e também o conjunto das funções ou tarefas executadas em beneficio ou por mando de outrem (Academia de Ciências de Lisboa, Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea. Verbo, 2001, vol. II, página 3400/3401.

Assim, o vocábulo “serviço” refere-se a qualquer prestação de fazer, pois servir é prestar atividade a outrem, concernente a prestar qualquer atividade que possa se considerar locação de serviço.

O sistema do direito positivo não define o que é serviço explicitamente, mas confere competência aos Municípios sobre a tributação de serviços, desde que não sejam os de comunicação e os de transporte interestadual e intermunicipal.

Diferentemente, a legislação europeia em relação ao IVA – Imposto sobre Valor Agregado, estabeleceu que o imposto incida nas operações de consumo de bens e de prestação de serviço, conforme dispõe a Diretiva 2006/112/CE<sup>4</sup>.

A relevância da distinção se estabelece dentre a obrigação de dar e de fazer e a conceituação de prestação de serviço, objeto de discussões em nossos tribunais com relação à tributação de locação de bens e obrigação de dar, que deu inúmeras execuções fiscais por parte dos municípios.

A prestação de serviço pressupõe uma atividade autônoma e remunerada, e um

---

<sup>4</sup> Diretiva n. 2008/8/CE, de 12 de fevereiro de 2008. Altera a Diretiva n. 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31977L0388>. Acesso em 01/03/2019.

Contrato de prestação de serviço em que uma das partes se obriga a fazer um trabalho físico ou intelectual, ou executar serviço a pedido de outrem. Logo, trata-se de um ajuste dentre particulares que visa a resultado desejado.

Nesse contexto, a prestação de serviço se submete aos princípios do Direito Privado, pois trata de um contrato mediante o qual uma pessoa se obriga prestar serviço a outra, eventualmente, em troca de determinada remuneração, implica num serviço que é executado com independência técnica e sem subordinação hierárquica entre prestador e tomador de serviço.

#### **4.1.1 Interpretação constitucional e infraconstitucional para definição de serviço**

Com base na Magna Carta, pode-se definir serviço como a prestação de esforço humano a terceiros, com caráter negocial, sob regime do direito privado, com a finalidade de obtenção de um bem material ou imaterial.

Esta definição abrange a obrigação de fazer os serviços submetidos ao regime do direito privado e não inclui, portanto, o serviço público, que está sujeito ao regime de direito público e imune ao imposto, conforme dispõe o artigo 150, inciso VI, 'a' da Magna Carta. Tais serviços revelam conteúdo econômico, pois são realizados em caráter negocial, o que afasta o serviço de caráter gratuito, como também os serviços prestados sem relação de emprego, em consonância com a legislação própria, uma vez que exclui o trabalho prestado pelo regime de subordinação, por não estar *in commercium*. (BARRETO, 1999)

A prestação de serviço envolve um adimplemento de uma obrigação de fazer, que pode ser confundida com a definição de trabalho, tendo em vista que é uma forma de prestação de serviço.

Neste aspecto, BARRETO (2003) entende que a definição de serviço é restrita em relação ao conceito de trabalho como gênero e serviço como espécie desse gênero. Tal afirmação parece ser evidente perante os enunciados constitucionais que fazem ampla referência, posto que a noção de trabalho corresponda um fazer por ser um esforço humano.

A definição de serviço pressupõe uma relação com outra pessoa, a quem se serve, pois se indagar que se fez um trabalho para si mesmo, não pode se aduzir que se prestou um serviço a si próprio. Em outras palavras, pode haver trabalho, sem que haja uma relação jurídica, porém haverá uma relação jurídica se houver serviço.

Nesse âmbito, o serviço será caracterizado como tributável, perante a necessidade da instituição da relação jurídica o prestador dos serviços e o seu respectivo beneficiário.

Serviço trata de uma prestação de fazer, pois servir é prestar uma atividade a outrem, pois prestar é qualquer atividade que se possa considerar ‘locação de serviço’, envolvendo a definição de *locatio operarum e a locatio operis*. Trata-se de uma dívida de fazer, do qual o locador assume. Assim, serviço é a prestação.

É relevante distinguir a obrigação de dar e de fazer e a definição de prestação de serviço, que foi discutida nos tribunais, atinente à tributação da locação de bens móveis do ISS. Inicialmente, as discussões jurisprudenciais dizem respeito ao rol dos serviços tributáveis anexos ao Decreto-lei n. 406 de 1968, que incluía no rol dos serviços tributáveis de ISS a locação de bens, ensejando a obrigação de dar, que originou inúmeras execuções fiscais por parte dos municípios.

Em certos julgados, perdurou a premissa que a locação de bens móveis não é abrangida pela hipótese de incidência do ICM, uma vez que ao término da locação a coisa era devolvida para o proprietário, ao passo que deveria estar sob o manto do ISS, pois o que se deveria tributar era a entrega de um bem móvel a terceiro por um determinado tempo, para gozo de remuneração<sup>5</sup>.

Tal tese apoiou-se no fato do imposto de serviços refletir a definição sobre profissões e indústria, dos quais é a de alugar veículos, tratores, máquinas, roupas, como um meio de vida ou atividade habitual remunerada (BALLEIRO, 2009, p.497), pois deve ser levada em conta a realidade econômica do fato, cuja atividade é prestação do bem móvel<sup>6</sup> e não uma obrigação de dar, que se tipifica a locação, conforme previa o artigo 1.1.88 do Código Civil de 1916.

A problemática teve fim com a decisão do Supremo Tribunal Federal<sup>7</sup>, que firmou o entendimento embasado na inconstitucionalidade da tributação de locação de bens móveis pelo ISS, em virtude de não se tratar de uma prestação de serviço de obrigação de fazer, mas por ser uma obrigação de dar, fora do âmbito de incidência do tributo municipal<sup>8</sup>, com respaldo no artigo 110 do Código Tributário Nacional.

---

<sup>5</sup> Recursos Extraordinários (RE) n° 115103, 106047, 113383 e 100799.

<sup>6</sup> RE 112.947 –SP – Voto do Ministro Relator Carlos Madeira.

<sup>7</sup> RE- AgR 446003- PR.

<sup>8</sup> FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín, “O ISSQN incidente sobre importação de serviços e o alcance da expressão “cujo resultado se verifique no País” e a isenção (heterônoma) na exportação

Nesse contexto, independentemente da decisão julgada pelo Supremo Tribunal Federal, vale mencionar a solução de divergência que aborda a temática sobre a tributação das remessas internacionais para pagamento de data center em território estrangeiro, que aduz acerca de uma prestação de serviço não poder ser segregada a locação de bens de um lado e prestação de serviço do outro lado. Segue abaixo a ementa da decisão em comento:

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT N°6, DE 03 DE 2014

ASSUNTO: Imposto sobre Renda Retido na Fonte – IRRF EMENTA:

NATUREZA DAS ATIVIDADES EXECUTADAS POR DATA CENTER PRESTAÇÃO DE SERVIÇO E NÃO LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL IMPOSSIBILIDADE DE SEGREGAÇÃO DAS DESPESAS COMEQUIPAMENTOS E SUA GESTÃO DAS DESPESAS COM SERVIÇO DE APOIO. Divergência entre SC n°99 - SRRF/09 e a SC n° 86 - SRRF/08:

A contratação de um data center não se caracteriza como uma locação de bem móvel, mas como uma típica prestação de serviços. Neste sentido, sobre as remessas para pagamento dos serviços prestados por data center devem incidir o Imposto sobre Renda Retido na Fonte (IRRF), a CIDE/Royalties e as Contribuições PIS- importação e Cofins-importação, nos termos da legislação aplicável. Entende-se que a atividade de prestação de serviço por um data center, tendo em vista a sua própria natureza, não é possível de segregação para efeitos tributários entre os equipamentos e a gestão dos serviços de apoio que a compõe, pois estes se subsumem naqueles. – Publicado (a) no DOU de 22 de julho de 2014, seção 1, página 18.

Já, a concepção doutrinária sobre a prestação de serviço agrega elementos de distinção deste contrato de prestação de serviço. Segundo a lição de GOMES (2016, p. 37), a obrigação de dar consiste em:

(...) nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa que lhe deve ser entregue, pouco importando a atividade de que o devedor precisa para entrega. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim que se tem em mira é aproveitar o serviço contratado.

Assim, prestação de serviço designa o contrato mediante o qual uma pessoa se obriga a prestar serviço a outra, de caráter eventual em troca de determinada remuneração, executando-o com independência técnica e subordinação hierárquica. Porém, o contrato de serviço é diferente do contrato de trabalho que detém a dependência técnica cujo elemento é essencial, perante a fiscalização e a forma como é exercida a atividade, que

---

**prevista na LC 116/03.** In Revista de Direito Tributário Internacional n. 6, São Paulo, Quartier Latin, 2007, página 42.

interessa à parte contratante da prestação de serviço.

A prestação de serviço no ramo do Direito Civil difere-se da relação de trabalho e de emprego, em virtude das relações empregatícias serem consolidadas na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT). A prestação de serviço não apresenta os elementos fundamentais ensejadores da relação trabalhista, a saber, como a habitualidade, onerosidade, pessoalidade e subordinação (EFING, 2005).

Nesse aspecto, define-se serviço como todo esforço humano desenvolvido em benefício da parte contratante. Logo, o gênero do trabalho é o esforço humano em favor próprio ou de terceiro e a espécie é apenas um esforço humano desenvolvido em favor de terceiros (BARRETO, 2003).

O embate refere-se a um histórico concernente à natureza jurídica da empreitada, ao passo que a obrigação de dar ou de fazer, refere-se a duas relações de obrigações distintas, uma de dar, atinente à entrega de materiais; e a outra de fazer, concernente à realização da obra pactuada. Nas palavras de BEVILÁQUIA (1977, p.342)

(...) o conteúdo da obrigação não se confunde, na obrigação de dar, a prestação consiste na entrega de uma coisa, na de fazer, o objeto da prestação é um ato do devedor.

Com relação ao devedor, o contrato de prestação de serviço é relevante, em especial à importância do prestador. Porém, torna-se irrelevante em casos de obrigações de dar. Obrigações estas que detêm qualidade e quantidade do objeto que sobrepõe um grau de importância à figura do devedor. Já, nas obrigações de fazer, o montante da prestação de serviço é escolhido com base na presunção da qualidade do serviço registrado pelo credor. (FERNANDEZ, 2007)

No tocante à exoneração das exportações de serviços, há um elemento comum para definição de serviço por aqueles que entendem ser uma obrigação de fazer, pois nele inclui o oferecimento de qualquer utilidade ou bem imaterial a outrem, perante o significado da expressão resultado do serviço utilizado no artigo 2º da Lei Complementar 116 de 2003. Por envolver uma prestação de serviço um negócio jurídico oneroso dentre duas pessoas, o prestador e o tomador sempre têm como elemento a utilidade proporcionada pelo serviço ao tomador de serviço com objetivo de contratar o serviço. Tal elemento está presente nas obrigações de fazer.

A prestação de serviço consiste numa atividade autônoma, remunerável de cunho

obrigacional livremente estipulada dentre as partes, no tocante à forma de execução como à remuneração. É o ajuste dentre os particulares que visa a um resultado desejável.

O Ministro Marco Aurélio consagrou a definição constitucional de serviço para fins de Imposto sobre Serviços, no tocante à prestação de serviço:

Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto e somente a prestação de serviço, envolvida na via direta do esforço humano, é fato gerador de 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, afim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários<sup>9</sup>.

Partindo-se dessas ponderações, o serviço tributável constitui uma obrigação de fazer, pois é necessária a diferenciação das obrigações de fazer e de dar, pois possibilita a identificação dos serviços que incorre em tributação. Logo, o serviço tributável tem por conteúdo a obrigação de fazer o que se constitui por um comportamento humano, desde que lícito e possível executado pelo devedor da referida obrigação.

#### 4.1.2 Serviço pessoais e não pessoais

Os serviços pessoais dizem respeito aos serviços prestados por ato humano, por tratar de um serviço de expertise do prestador e os meios de sua constituição, enquanto os serviços não pessoais consistem na prestação de serviços, com base nos moldes industriais, em que as suas composições são realizadas por máquinas industriais.

Os serviços pessoais e os serviços não pessoais traçam uma distinção dentre as prestações de serviços existentes sob o manto das relações trabalhistas e cíveis. A diferença se perfaz na forma de remuneração da pessoa física que é o rendimento do trabalho, dependente ou autônomo, conforme a existência ou não de relação de emprego. A remuneração é objeto de incidência do Imposto de Renda das pessoas físicas, podendo gerar a exigência dentre outras contribuições e encargos tributários incidentes na folha de pagamento, como por exemplo, as contribuições à seguridade social, fundo de garantia por tempo de serviço – FGTS, dentre outras.

A distinção nesse aspecto consiste no devedor da obrigação de prestar um serviço por meio de uma pessoa física ou uma pessoa jurídica ou entidades a elas equiparadas ao

---

<sup>9</sup> Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n 116.121-3/SP, Tribunal Pleno. Relator Min. Marco Aurélio – Data de Julgamento 25-05-01.

regime da empresa.

A forma de remuneração por serviços pessoais corresponde à forma do serviço prestado pela empresa, incluídas aquelas com o domicílio no exterior, cujo rendimento, salário é inerente a ligação de uma entidade individual, subjetiva personalizada, que resulta na tributação incidente objeto das prestações de serviços prestados por pessoa jurídica que segue o regime próprio.

Um aspecto importante é analisar as prestações de serviços não pessoais, executados pela pessoa jurídica sobre as importações de bens e serviços, em face do custo de produção das empresas estrangeiras prestadoras de serviços, uma vez que não altera a identidade da natureza da importação de serviços.

Assim, o regime tributário nas contratações internacionais destes serviços equipara o prestador estrangeiro ao prestador nacional, e de certa forma, os tributos incidentes nas importações de serviços são semelhantes aos serviços prestados no espaço nacional, como se demonstra adiante.

#### 4.1.3 Serviços fracionáveis e serviços não fracionáveis

Os serviços tributáveis podem ser divididos em serviços fracionáveis e serviços não fracionáveis. Em serviços fracionáveis, é possível a divisão por etapas ou em períodos de tempo realizando partições desse serviço.

Entretanto, uma parcela relevante dos serviços não comporta o fracionamento, pela sua natureza. Nesses casos, enquanto o serviço não for executado em sua totalidade, não haverá incidência tributária do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Assim, a realização da prestação de serviços ocorre quando o serviço tributável for materializado, ou quando se exauri o fato de prestar serviços. Para serviços fracionáveis, ocorrem frações do serviço entregues e a cada fração incide o ISS.

#### 4.1.4 *Software* como serviço

Com o avanço tecnológico e o surgimento dos bens digitais, ficou difícil para o legislador definir categorização de algumas operações como simplesmente uma circulação de mercadoria ou prestação de serviço, em face da natureza do serviço digital prestado.

Nesse raciocínio, aduz SHEIMER(2000, p.7):

Desta forma, deve-se ressaltar que a natureza jurídica do software é de

direito autoral, valendo dizer que o seu desenvolvedor é titular de direito de autor e a sua propriedade não se transfere integralmente, posto que existe uma vinculação permanente do produtor com seu criador

No mundo tecnológico, o *software* é uma sequência de instruções a serem executadas na manipulação, modificação, ou redirecionamento de um dado, informação ou acontecimento. Juridicamente, é um bem jurídico incorpóreo, pois não possui existência física. A doutrina dominante considera *software* como um bem intelectual protegido pelo direito autoral.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), por intermédio do Recurso Especial n. 443.119/RJ, explorou a natureza jurídica do software com a legislação de regência da matéria, aqui destacado:

Direito Civil. Recurso Especial. Ação de conhecimento sob rito ordinário. Programa de computador (software). Natureza Jurídica. Direito autoral (propriedade intelectual). Regime jurídico aplicável. Contratação e comercialização não autorizadas. Indenização. Danos morais. Dissídio jurisprudencial. Não demonstração.

O programa computador (software) possui natureza jurídica do direito autoral (obra intelectual), e não propriedade industrial, sendo-lhe aplicável o regime jurídico atinente às obras literárias. Recurso especial parcialmente provido.

[...]

O software, ou programa de computador (software), como disciplinado em leis específicas (9.609/98 e 9.610/98), possui natureza jurídica de direito autoral (trata-se de obra intelectual, adotado regime jurídico das obras literárias), e não de direito de propriedade industrial.

Esse entendimento resulta não apenas da exegese literal dos arts 7º, inc. XII da Lei n. 9.610/98 e 9.610/98) e das expressivas contribuições de diversos doutrinadores, mas também da interpretação, a contrário sensu, do dispositivo da lei de propriedade industrial (Lei n. 9.279/96, art. 10, inc.V) que afasta a possibilidade jurídica de se requerer a patente de programa computador, por não o considerar seja invenção, seja modelo de utilidade.

Se o direito de propriedade industrial, como positivado no Brasil, expressamente rechaça proteção ao software, não resta outra solução senão de aceitá-lo enquanto modalidade de direito de propriedade intelectual (autoral), pois ao contrário ficaria o seu titular despeito de qualquer proteção jurídica a reprimir atos de contratação<sup>10</sup>.

Existem diversas classificações de *software*. Uma das categorias de software é o

---

<sup>10</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 3ª Turma. REsp 443.119/RJ, relatora Ministra Nancy Andrighi, Brasília, 8/5/2003. Dia de Julgamento 30 de junho de 2003, página 240, RSTJ, vol. 180, página 386.

*software* de prateleira, um programa padrão para atender a todos os usuários por meio de licença de direito de comercialização. Esse tipo de *software* é considerado juridicamente como uma mercadoria. Outra categoria é o *software* realizado sob encomenda no qual o tomador de serviço expõe a necessidade específica do *software* a ser elaborado pela contratada e o *software* será apenas disponibilizado na empresa contratante. Esse tipo de *software* é classificado como um serviço. O *software* customizado é um *software* de prateleira que permite alterações para atendimento de alguma necessidade daquele usuário. Em muitos casos, é necessária a contratação do desenvolvimento das modificações desejadas através de um contrato específico. Assim, é um misto de serviço e mercadoria.

Outra forma de classificar o *software* se dá por sua forma de distribuição que representa o meio pelo qual ele é comercializado. Uma forma de distribuição é através de meios físicos como o CD-ROM. Com a evolução da internet, o *software* também pode ser obtido por meio eletrônico através de download.

*Software as Service* (SaaS) ou *software* como serviço pode ser entendido como um modelo de disponibilização de *software* no qual a aplicação é hospedada como um serviço disponível ao consumidor. Desse modo, o *software* está localizado na nuvem e é acessível ao usuário de qualquer local através de aparelho ligado a internet. A computação em nuvem ou *cloud computing* é um ambiente computacional baseado em uma rede de servidores que possuem capacidade de processamento, armazenamento, conectividade, aplicações e serviços disponibilizados para internet.

No modelo de *software* (SaaS), o usuário não instala o *software* nos seus dispositivos, mas acessa este *software* através de uma página de internet, por exemplo Netflix.

Deve-se ressaltar que a comercialização de *software* no Brasil preponderantemente se dá pela forma de licenciamento, no sistema do direito positivo, que será regida pelos contratos de licença, cujas partes deverão permitir o uso de *software*, para o destinatário que esteja no interesse de usá-lo.

Nas próximas sessões aborda-se a questão da incidência tributária do Imposto Sobre Serviços para *software* como serviços. Para efeito de tributação do ISS é necessário verificar a existência de cláusulas que atestem o interesse do tomador de serviço em ter o *software* personalizado ou customizado, demonstrando ajustes prévios entre as partes de

requisitos específicos para atendimento da necessidade do contratante. Desta forma, somente será considerado serviço quando a relação jurídica comportar um fazer combinado entre tomador e prestador que apenas está presente em contratos de desenvolvimento e customização de *software*.

## **4.2 Conceitos de Regra Matriz de Incidência Tributária**

Por se tratar de uma norma jurídica, a regra matriz de incidência tributária se apresenta como um juízo hipotético no qual a ocorrência de um fato enseja uma consequência. É composta por dois enunciados associados por um modal deôntico que determina a imputação jurídica normativa. Na hipótese ocorre a previsão de um fato e o consequente representa a relação jurídica tributária que será consequência da ocorrência do fato.

No antecedente da norma jurídica tributária, será identificada a descrição do fato, critério material, as coordenadas de tempo, critério temporal e de espaço, critério espacial. Por sua vez, o consequente contém indicações da relação jurídica tributária como o critério pessoal, dividido em sujeito ativo e sujeito passivo e critério quantitativo, com base de cálculo e a alíquota. São examinados, a seguir, os critérios que enfatizam o Imposto Sobre Serviços de software com serviços (SaaS).

### **4.2.1 Materialidade do Imposto Sobre Serviços de Qualquer natureza**

A hipótese de incidência da norma jurídica corresponde à descrição de um fato que, quando ocorrido, dará origem à obrigação de pagar o tributo, cujo núcleo desta descrição é designado ao critério material, do qual deve ser conjugado às coordenadas de tempo e de espaço. Como se dá nos aspectos que integram o consequente da norma jurídica trata-se de um ente lógico uno e indivisível por ser uma abstração. Logo, não existe uma norma jurídica em sentido estrito, que trata apenas de base de cálculo ou sujeito passivo, que são delineados em enunciados prescritivos cuja conjugação forma a estrutura da norma jurídica.

Para tanto, a hipótese de incidência deve-se tomar como ponto de partida, os ensinamentos de ATALIBA (2002, p.68):

[...] hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. Está criado um tributo desde que a lei descreva sua hipótese de incidência, a ela associado o mandamento “pague”, já o fato imponível “é o fato concreto localizado no tempo e espaço, acontecido

efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese incidência legal – dá nascimento à obrigação tributária.

[...]

A lei (hipótese de incidência) descreve hipoteticamente certos fatos, estabelecendo a consistência de sua materialidade. Ocorridos concretamente estes fatos *hic et nunc*, com a consistência prevista na lei e revestindo-se a forma prefigurada idealmente na imagem legislativa abstrata, reconhece-se que desses fatos nascem obrigação tributárias concretas.

O critério material do antecedente da regra matriz de incidência tributária refere-se a um comportamento de pessoa física ou jurídica, cujo núcleo da norma se define pela ação que imputará os efeitos do consequente. Assim, a hipótese de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza tem a competência atribuída aos Municípios e seu critério material é prestar serviço, conjugado, conseqüentemente, com duas abrangências semântica: serviço e prestar.

Assim, o critério material da hipótese de incidência do ISS é a prestação de serviço e não o aferimento do lucro, posto que a remuneração pactuada dentre o tomador e o prestador de serviço não impede a materialidade do imposto.

A Magna Carta deu competência aos Municípios para instituir imposto sobre serviço de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, inciso II, mas delimitados em lei complementar, por traçar o perímetro delimitador de irradiação semântica da norma instituidora do ISSQN, vez que esgote o domínio especial da aptidão atribuída aos Municípios e a materialidade do serviço.

O tributo ISSQN alcança todo e qualquer serviço, com exceção aos serviços destinados à partilha constitucional dos Estados. Os Municípios podem erigir como hipótese de incidência a prestação de todo e qualquer serviço.

É questionável se a hipótese de incidência do ISSQN ocorre sobre resultado da prestação de serviço. O Imposto de Serviço de Qualquer Natureza tem como materialidade o fato de prestar serviço, independente se o resultado constituir um bem material ou imaterial.

O serviço para ser tributável pelo Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza deve ser prestado por um terceiro, em virtude que o esforço humano despendido a si mesmo não tipifica num serviço. Portanto, deve produzir um resultado, ora a utilidade

material, ou imaterial, pretendida por um terceiro, tomador.

Por exemplo, se o serviço tiver como objeto da contratação e a elaboração de um serviço de consultoria feito por um advogado, as partes podem ajustar o pagamento para um valor inicial na data da assinatura do contrato e o restante com a entrega da consultoria realizada.

A materialidade corresponde aos atos da conduta humana caracterizada pela intersubjetividade, que incorrerá conseqüentemente na incidência jurídica tributária. Trata da descrição de uma ação, indicada por um verbo pessoal no infinitivo, de predicação incompleta, que prescinde a presença obrigatória de um complemento que alude um comportamento humano concernente a uma ação, propriamente dita, que reflete a ocorrência de um fato no mundo fenomênico.

Nas palavras de ATALIBA (2002, p.106) sobre materialidade, ressalta-se o núcleo da hipótese de incidência tributária:

O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquétipo em que ela (h.i) consiste; é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i; é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.

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

Assim, a hipótese de incidência corresponde à descrição hipotética de um fato tributável que tem por materialidade o seu núcleo composto de um verbo, seguido de um complemento relativo à descrição de um evento ocorrido num lugar, que desencadeará a incidência tributária.

Com relação à materialidade da hipótese de incidência tributária, é válida a reflexão CARVALHO (2011, p.464) uma vez que sua lição clássica aborda sobre a materialidade do critério material da Regra Matriz de Incidência Tributária:

O critério material ou objetivo da hipótese tributária resume-se, como dissemos no comportamento de alguém (pessoa física ou jurídica), consistente num ser, num dar, ou num fazer e obtido mediante abstração da hipótese tributária, vale dizer, sem considerarmos os condicionamentos de tempo e de lugar (critério temporal e especial).

Pode-se afirmar que a materialidade corresponde a uma aceção do enunciado hipotético que delimita a ação humana concernente a uma consistência material

linguisticamente constituída de verbo e o seu complemento, uma vez que retrata o evento ocorrido no mundo social e relata numa linguagem competente, ora relevante para o mundo jurídico.

A essência da materialidade da hipótese de incidência do ISSQN não está na acepção de serviço, mas no verbo, a atividade humana que dele decorre concernente a uma prestação serviço num determinado local. Logo, o verbo e o respectivo complemento constituem a materialidade que delimitará a competência do Município de tributar o serviço prestado pela empresa.

Nesse aspecto, materialidade é a efetiva prestação de serviço, concernente ao serviço efetivamente prestado cujo resultado é entregue ao beneficiário ou tomador do serviço.

A Constituição Federal confere aos Municípios a competência para instituir imposto sobre serviços, mas não sobre prestação de serviços, perante a necessidade da conduta humana. Para tanto, prestar serviço representa uma conduta humana e configura signo presuntivo de riqueza e manifestação da capacidade contributiva. Logo, o imposto incide sobre os serviços e sua prestação pode ser entendida como consumo.

O princípio da capacidade contributiva requer do legislador a escolha da hipótese de incidência como manifestação de riqueza que se reporta à renda, ao patrimônio ou ao consumo. Por ser identificada como signo presuntivo de riqueza, adota-se como hipótese de incidência dos impostos indiretos o consumo de bens e de serviços, cabendo o preceito legal graduar o imposto, segundo a capacidade contributiva como limites de tributação.

Não é válida a assertiva dos doutrinadores que entendem que a Magna Carta permite a tributação da prestação dos serviços pelo ISS devido, pois após a interpretação do artigo 156, inciso III combinado com o artigo 155, inciso II, prevê apenas a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação como sujeito à incidência do ICMS. Ora, o tributo municipal somente pode incidir sobre a prestação, e não sobre a fruição de serviços, ao passo que a Constituição Federal prevê a prestação de serviço como hipótese de incidência.

Tal raciocínio perde o sentido, quando se analisa o parágrafo 2º do inciso IX, alínea 'a' do artigo 155 que prevê a incidência tributária do ICMS sobre serviços prestados no exterior, cabendo ao Estado onde estiver situado o domicílio ou estabelecimento do destinatário do serviço, decidir a que ICMS incide sobre a fruição de serviços importados.

A materialidade da prestação de serviço não é a fruição de serviço, pois se tributa para prestar e não tomar serviço. O tributo pode incidir sobre os serviços que não estejam na competência estadual, mas que sejam definidos pela lei complementar.

A adoção do critério material da hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de prestar serviço e não tomar ou contratar serviços será importante para análise da incidência do imposto na importação de serviços, pois a Lei Complementar enuncia que o imposto incide sobre serviços provenientes do exterior do País, desde que a prestação tenha iniciado em território estrangeiro. Tal assunto é abordado adiante a fim de verificar se a norma trazida pela lei complementar se adequa ao perfil constitucional do tributo.

Com relação à tese da taxatividade da lista trazida pela Lei Complementar 116 de 2003, subtede-se que a lei complementar não pode criar um rol taxativo de serviços, pois limita a competência tributária dos Municípios. Ao passo que a norma jurídica de natureza complementar só pode atuar em zona cinzenta ante os conflitos de competência dentre os Municípios, os Estados e a União, podendo, portanto, inserir ou retirar o campo de tributação municipal nas atividades situadas na zona de conflito. Entretanto, admitir um rol taxativo de serviços implica numa transferência ao legislador infraconstitucional de criar limitações ao poder de tributar que foge do âmbito do sistema jurídico constitucional.

No que tange a questão da taxatividade ou da exemplificatividade, o artigo 156 da Magna Carta é uma norma jurídica constitucional que possui eficácia plena, tendo os Municípios a competência tributária plena para eleger como sujeito ao tributo, no caso de não haver Lei Complementar definido serviços. Mesmo com o advento da Nova Legislação Complementar do ISS, a taxatividade ou exemplificatividade seria um falso problema, pois a lista é taxativa até onde exerce a função de lei complementar tributária, prevenindo e resolvendo conflito de competência dentre os entes federados. No entanto, o conflito de competência não prevê a possibilidade de conflito em forma exemplificativa, já que a competência municipal não pode ser limitada.

Todavia, BORGES (2004) entende que sobre o contexto da competência tributária, a lista de serviços é taxativa com relação incidência tributária do ISS na importação de serviços, pois a exação imputa sobre os serviços descritos na lista da Lei Complementar n. 116 de 2003.

Com o *software* como serviço, o tomador do serviço não adquire uma licença, mas contrata o fornecimento de atividades correlatas que engloba o *software*, por exemplo, Google Docs. É necessária a verificação do tipo de serviço contratado, separando os serviços de comunicação dos serviços de qualquer natureza, bem como a configuração do serviço como obrigação de fazer, já que o *software* deve estar disponível para o usuário 24 (vinte quatro) horas por dia nos 7 dias da semana.

A materialidade de incidência do ISS no *live streaming*, já que é uma tecnologia de transmissão *on line*, focada na cobertura de eventos ao vivo com possibilidade de interação do usuário, por isso, trata-se de uma prestação de serviço perante a necessidade de um esforço humano em benefício de um terceiro.

Por fim, a materialidade do SaaS está relacionada à cessão de uso de *software* através de recursos tecnológicos que viabilizam a utilização deste programa a partir de qualquer dispositivo conectado à internet. Quando existe a preponderância de um elemento negocial sobre outros, pode-se observar que existe uma atividade fim convencionada pelas partes e a atividade de um SaaS é a utilização do *software* em qualquer lugar a qualquer hora, dentro das limitações imposta pela licença de uso. Caso essa obrigação seja de fazer, incidirá o ISS.

#### **4.3 Momento em que o serviço é prestado**

O critério temporal da hipótese de incidência do ISS se perfaz no momento que o serviço é prestado. A incidência tributária do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza ocorre com a prestação de serviço, que ao configurar a previsão hipotética, faz que incorra o fenômeno da subsunção à norma jurídica ensejando o nascimento da obrigação tributária.

A incumbência de especificar em que momento se considera o fato jurídico tributário ficou a cargo do legislador, o qual expede enunciados prescritivos da norma de competência tributária. Assim, o legislador infraconstitucional deve reconhecer a efetiva prestação de serviço como critério temporal.

Qualquer serviço tributável para fins de ISS faz parte de uma relação jurídica que compreende uma obrigação de fazer e o recebimento de determinado resultado, sendo que o legislador constitucional não restringiu a utilização de um ou outro elemento para definir em que momento ocorre a prestação de serviço.

Na avaliação do resultado, não é considerado se o resultado obtido foi

exatamente o desejável para que exista a incidência tributária do ISS. Assim, prestado o serviço, que é terminado com a entrega do resultado ao tomador, gera-se a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

Para caracterização do exato momento de ocorrência do fato jurídico tributário do ISS, não são considerados a eventual assinatura de Contratos e a emissão de documentos relacionados a tal prestação, mas à efetiva prestação de serviço.

Adicionalmente, a incidência tributária do ISS não ocorre necessariamente nas datas de pagamento ou recebimento do serviço prestado. A cobrança do imposto só poderá ser exigida quando a materialidade descrita na hipótese ocorrer e a exigibilidade do imposto não está condicionada ao pagamento.

O legislador infraconstitucional é quem determina o evento descrito hipoteticamente no antecedente normativo e para fixar o momento que tal evento ocorre, este respeita as restrições temporais previstas constitucionalmente e pode determinar a ocorrência desse evento em determinado dia, ano ou período de tempo qualquer.

#### **4.4 O espaço no qual o serviço é prestado**

Utilizado conjuntamente com o critério material e o critério temporal, o critério espacial permite identificação do local em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário para constituir a relação jurídica tributária no processo de positivação do direito positivo. Assim, o critério espacial da hipótese de incidência do ISS define o Município ou Distrito Federal que será competente para cobrar a exação, em face da ocorrência do fato jurídico tributário em seu território.

Deve destacar que o critério espacial da hipótese de incidência tributária é diferente do campo de eficácia da lei tributária, que é o espaço territorial dentro do qual a norma jurídica está apta a produzir efeitos.

As conotações espaciais da hipótese de incidência são importantes para constituição do fato jurídico, bem como a perspectiva do critério espacial da hipótese de incidência no âmbito de competência do legislador ordinário. A lei municipal só tem eficácia no território do Município, pois a hipótese de incidência qualifica o fato como hábil para determinar o nascimento da obrigação tributária, em decorrência do princípio da territorialidade.

A Magna Carta não trouxe expressamente o critério espacial, sendo a lei

complementar responsável por disciplinar as normas gerais de direito tributário para prevenir conflito de competência, conforme dispõe o artigo 146, inciso II e III.

A norma jurídica do ISS atrelou o critério espacial ao local onde se considera o serviço prestado. Logo, a hipótese de incidência tem íntima relação com a definição do critério espacial, em virtude de definir o sujeito ativo que tributa o fato jurídico tributário.

A regra geral do artigo 3º da Lei Complementar n. 116 de 2003 caracteriza o serviço prestado e o imposto devido no local do estabelecimento do prestador ou, na falta, o local do domicílio do prestador.

Da interpretação dos referidos incisos do artigo 3º, a atividade é desenvolvida e o resultado é alcançado num determinado local, conforme se observa nos incisos II a XIX, XXI e XXII, posto que o critério eleito pelo legislador seja o da conexão territorial ou do evento descrito no antecedente normativo com o Município do qual o território se realiza a atividade. Logo, os serviços arrolados na Lista anexa à Lei Complementar n. 116 de 2003 podem ser desenvolvidos em diferentes localidades, resultando numa incidência pelo ente político, no caso o Município e que poderia causar graves problemas de bitributação, com relação à atuação da administração pública de fiscalização e exigência do ISS.

Para amenizar o aparente conflito que envolve as questões de prestações de serviços do artigo 3º da legislação complementar, foi imputado para definição de competência o local do estabelecimento prestador, em consonância com os incisos II a XIX, XXI e XII, prevalecendo o espaço, o local da efetiva prestação de serviço, exceção do inciso XX, que dispõe da locação da mão-de-obra, do qual a competência é fixada, levando em consideração, o local do estabelecimento do tomador. Com relação ao Imposto sobre Serviços após a edição da Lei Complementar n. 116 de 2003, parte da doutrina como a jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça, entendendo que o único critério de conexão no âmbito da incidência jurídica das normas jurídicas do ISS é o material, cujo local do serviço é prestado efetivamente por meio da conexão física do fato jurídico tributário objetivamente, considerando-se a área geográfica do ente político tributante.

A acepção estabelecimento significa o conjunto de instalações adequadas para o exercício de determinada atividade e que realizam negócios e atos de comércio.

Para efeito de hipótese de incidência de ISS nem sempre é representado por

conjunto de instalações fixas de determinado lugar de forma estável, uma vez que existem estabelecimentos móveis caracterizados por permanência temporária, por exemplo, os *food-trucks*.

Para se caracterizar o espaço da hipótese de incidência do ISS, há a conjugação de vários fatores: a habitualidade da prestação de serviço, a existência de ponto de contato com clientes, site de internet, informação dos tomadores de serviço e a propaganda. Assim, a hipótese de incidência se concretiza num determinado espaço, o local do acontecimento do fato jurídico, dando nascimento à obrigação tributária.

O espaço é demarcado pelo domicílio tributário que consiste no lugar onde a pessoa física estabelece residência com ânimo definitivo. Já, o domicílio comercial é o local onde o comerciante realiza seus negócios e quando há vários estabelecimentos. O domicílio comercial será localizado onde é sediada a administração ou ato constitutivo da sociedade. Trata-se, portanto, do lugar em que ocorrerá a arrecadação e fiscalização do tributo. (HARADA, 2014, p.47)

Considerando-se um breve momento para reflexão, uma empresa de desenvolvimento de *software* com polo tecnológico em Campinas que é contratada por uma empresa com sede no Rio de Janeiro. A partir do momento em que esse *software* é utilizado nos computadores disponíveis em um evento na empresa cidade de São Paulo, poder-se-ia até perguntar qual seria o Município competente para exigir o ISS.

Nesse caso, em tese, haveria três critérios de conexão para constituição do fato jurídico com o território de cada um dos municípios: o local do estabelecimento do prestador; o local do estabelecimento do tomador; e o local da efetiva prestação, respectivamente. Logo, o local onde se torna devido o imposto caracteriza o espaço do ISS, que é o Município do tomador ou intermediário do serviço, na ausência de estabelecimento do tomador, ou seja, o Município onde ele estiver domiciliado.

Sob outro aspecto, o critério material da hipótese de incidência do tributo adotado pela legislação complementar do ISS é a prestação de serviço, ao passo que o critério espacial não pode ser determinado pelo local em que se situa o estabelecimento do tomador, pois o local onde é estabelecido o usuário do serviço não tem relevância para discriminar o local da prestação.

#### **4.5 A personalidade na prestação de serviço**

Na regra matriz de incidência tributária, há tanto a determinação da sujeição ativa

quanto da sujeição passiva. A primeira tem relação com o critério espacial do tributo, enquanto a segunda tem íntima conexão com critério material.

Em princípio, o sujeito passivo das relações jurídicas obrigacionais implica na pessoa que, explícita ou implicitamente, é o destinatário da carga tributária.

A norma constitucional do tributo depreende dentre os elementos, o sujeito passivo, que outorga competência tributária com base no princípio da capacidade contributiva a fim de identificar os sujeitos passivos da obrigação tributária, denominado de contribuinte.

No Imposto sobre Serviços, o sujeito passivo da obrigação tributária é o prestador de serviço. Designa prestador quem realiza o fato-signo presuntivo de riqueza.

Sobre essa reflexão, (MELO, 2018, p.11) entende que o contribuinte é:

o legislador colhe a pessoa intimamente vinculada à realização da materialidade, que deve traduzir-se no mero índice de capacidade contributiva. A íntima conexão da pessoa com materialidade é quem tem a virtude de revelar o contribuinte, porque ao realizar o fato gerador, terá que recolher aos cofres públicos uma parte da respectiva grandeza econômica, qualificada como tributo. É fácil inferir tal assertiva no ISS, uma vez que o contribuinte só poderá ser a pessoa (jurídica ou natural) que presta serviços de qualquer natureza (exceto os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – de competência estadual e distrital, art. 155, II, CF).

De acordo com o arquétipo constitucional da competência tributária, somente podem ser sujeitos ativos do imposto, os Municípios e Distrito Federal. Trata-se de um tributo que não é competência da União Federal.

A materialidade do ISS tipifica-se pela prestação ou fruição de serviços. Logo, os contribuintes possíveis são o prestador ou tomador de serviço. Desta forma, o contribuinte seria o prestador se o critério material fosse prestar serviço e o fruidor quando fosse fruir serviços. A legislação complementar considerou apenas como critério material a prestação de serviço, portanto, o contribuinte é o prestador de serviço, em respaldo ao princípio da capacidade contributiva. A sujeição passiva do Imposto Sobre Serviços é o prestador de serviço, por ser o único sujeito autorizado pelo preceito constitucional por se configurar no polo passivo da relação jurídica tributária.

A Lei Ordinária pode prever como sujeito passivo do imposto os tomadores, ou intermediários dos serviços, pois eles possuem responsabilidade tributária. O sujeito passivo é responsável pelo pagamento do tributo, conforme as lições de BECHO (2015).

MELO, 2018, p.11 Trata-se da pessoa física ou jurídica que recolhe o tributo, pois a lei assim determina, embora não tenha realizado a materialidade descrita na norma jurídica. (BECHO, 2015, p. 545 e 546)

Existem duas normas jurídicas sobre responsabilidade tributária: a norma primária principal não tributária; e a norma primária punitiva. A primeira norma aborda responsabilidade tributária nos casos em se processa uma sub-rogação subjetiva de direito e deveres tributários do contribuinte para o responsável. A norma primária punitiva dispõe sobre responsabilidade nos demais casos, determinando que o responsável tributário pague determinada quantia aos cofres públicos. (COSTA,2007, p.123)

A substituição tributária é decorrente da relação jurídica entre o Estado e o substituto, que é obrigado a repassar ou entregar ao Estado determinada quantia pertencente ao substituído (contribuinte). Por sua vez, deve-se ocorrer uma relação jurídica tributária entre o substituído (contribuinte) e o Estado anterior.

A legislação complementar do ISS estabeleceu dever do tomador ou intermediário do serviço de repassar o ISS devido aos cofres públicos municipais, observadas as hipóteses do inciso II, parágrafo 2º do artigo 6º da Lei Complementar n. 116 de 2003.

Refere-se a terceira pessoa, o tomador, quando deslocada à sujeição passiva e vinculada à hipótese de incidência da obrigação tributária, constituindo-se ,portanto, o fato jurídico, isto é, a pessoa deve participar da relação de prestação de serviço para que se possa ressarcir do imposto, retendo o contribuinte o dever jurídico para recolher aos cofres públicos, conforme preconiza o artigo 128 do Código Tributário Nacional.

A terceira pessoa pode ser eleita pelo Município ou Distrito Federal como responsável tributário, em face de ser o tomador dos serviços, ou fruidor, ou intermediário dos serviços, com ressalva de poderem ser ressarcidos pelo prestador de serviço, a fim do pagamento do tributo não atingir o seu patrimônio.

Nos casos em que a substituição tributária é compulsória, o tomador de serviço deve estar no mesmo Município que o serviço foi prestado. Quando a substituição tributária é uma faculdade do legislador ordinário, o prestador e o tomador devem estar localizados no mesmo Município onde se der a prestação de serviço.

Existe uma norma jurídica autorizada de ressarcimento que pode ser realizada de duas maneiras: por reembolso e por retenção. Na repercussão jurídica por reembolso,

foram criadas duas regras. Na primeira regra jurídica, a hipótese de incidência é a ocorrência do fato que, quando acontecido, resultam na incidência da norma jurídica tributária, cujo efeito é o nascimento da relação jurídica tributária vinculando-se o contribuinte ao sujeito ativo e impondo-se o dever de uma prestação jurídica tributária. Já, a segunda regra tem por hipótese de incidência a realização da prestação jurídica tributária tornada juridicamente devida depois da incidência da primeira regra. Com isso, ocorrerá o nascimento de uma segunda relação jurídica cujo polo ativo é a pessoa que foi contribuinte no primeiro momento e em seu polo passivo é uma terceira pessoa (BECKER,2002, p.534), no caso da repercussão jurídica por retenção, o contribuinte possui o direito de compensar o montante do tributo com determinado débito que o contribuinte tiver com uma terceira pessoa.(BECKER,2002, p.534)

Levando-se em consideração que não se possui a pretensão de se discutir com profundidade sobre a responsabilidade tributária nesse presente estudo, nem sobre todos os casos previstos no dispositivo legal discutido, é oportuno fixar a noção de como a Lei Complementar n. 116 de 2003 que adotou como hipótese de incidência a prestação de serviço, que tem como contribuinte o prestador de serviço, com a ressalva que o tomador e o intermediário da prestação de serviços podem ser considerados sujeitos passivos por responsabilidade tributária.

#### **4.6 A mensuração quantitativa do Imposto Sobre Serviços**

Por meio do critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, é possível calcular o valor a ser transferido a título de ISS para os cofres públicos. O critério quantitativo é composto pela junção da base de cálculo e da alíquota. A base de cálculo e a alíquota determinam o montante do débito tributário, ou medem a dimensão do fato jurídico tributário, que deve seguir o princípio da capacidade contributiva.

A base de cálculo do ISS é o preço do serviço como padrão avaliativo, com as devidas deduções legalmente previstas. Em relação à materialidade, se for a fruição de serviços, a base de cálculo atende à mensuração do fato jurídico tributário, em virtude do preço que o tomador pagaria ao prestador em troca dos serviços que lhe propicia utilidade.

Já a alíquota é um fator a ser aplicado na base de cálculo que determina o valor do tributo. A legislação complementar do ISS, desde o texto original, determinou a alíquota máxima de 5% (cinco por cento) no artigo 8º, inciso II, e a alíquota mínima de 2% (dois por cento), com a vigência da Lei Complementar 157 de 2016, com inclusão do artigo 8º-A.

#### **4.7 Construção da Regra Matriz de Incidência Tributário do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza**

Considerando uma empresa de desenvolvimento de *software* com polo tecnológico em Campinas, que é contratada por uma empresa com sede no Rio de Janeiro e esse *software* é utilizado nos computadores disponíveis em um evento na empresa cidade de São Paulo, os critérios da regra matriz de incidência tributária seguem os seguintes critérios:

##### Antecedente:

1. Critério material: prestar serviço, descrito na lista anexa da Lei Complementar n. 116 de 2003, atualizado pela Lei Complementar n. 157 de 2016. No caso do serviço 1.04 de elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres. O serviço 1.09 é a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitando-se a imunidade de livros, jornais e periódicos. Nesse tópico, imputa-se a tributação do Netflix.
2. Critério espacial: qualquer local dentro da esfera de territorialidade do Município correlato. Há três critérios de conexão para constituição do fato jurídico com o território de cada um dos municípios: o local do estabelecimento do prestador; o local do estabelecimento do tomador; e o local da efetiva prestação, respectivamente. Logo, o local onde se torna devido o imposto, caracteriza o espaço do ISS, que é o Município do tomador ou intermediário do serviço, mas na ausência de estabelecimento do tomador, o Município onde ele estiver domiciliado.
3. Critério temporal: o momento da prestação do serviço. A entrega do serviço ocorre quando o *software* for instalado nos computadores do evento na empresa na cidade de São Paulo.

##### Consequente

1. Critério pessoal: sujeito ativo – Fisco Municipal e o sujeito passivo – o prestador de serviço (empresa de desenvolvimento de *software*). Se o serviço de desenvolvimento de software for contratado pelo tomador de serviço, perante a substituição tributária, este é responsável pelo pagamento do tributo ISS, conforme lista anexa da Lei Complementar 116 de 2003, atualizada pela Lei Complementar 157 de 2016.
2. Critério quantitativo: base de cálculo é o valor da prestação de serviço. A alíquota

mínima de 2% (dois por cento) e máxima de 5% (cinco por cento).

## Capítulo 5 - ASPECTOS PROPEDÊUDICOS - ESPAÇO

Um tema clássico da filosofia e um aspecto central na linguagem do direito positivo é o espaço, em virtude de influenciar e marcar a forma em que os indivíduos e a sociedade se interagem e relacionam com o lugar. Adicionalmente, o tema espaço aparece tanto nas Ciências da Natureza, como por exemplo, a Física, a Geologia, como em áreas exatas, tais como a Arquitetura, Engenharia Civil e Mecânica.

O espaço foi estudado, inicialmente, na filosofia grega. Segundo as indagações filosóficas feitas pelo grego Aristóteles, o lugar se define como um limite imediato finalizando num corpo. Nessa visão, o lugar se reduz à totalidade da matéria, pois nenhum corpo tem ocupação, se não tiver um lugar. Perante tais indagações, Aristóteles idealiza o espaço como um lugar, uma posição de um corpo em relação aos outros. O espaço não trata de uma matéria ou de uma forma, mas de um limite imóvel ao continente.

A concepção de lugar na filosofia aristotélica está relacionada à distinção de dois conceitos: *topos* e *chora*. O primeiro remete a um lugar determinado, um fato; enquanto o segundo conceito é verificado sem o acontecimento. Logo, *chora* aproxima-se do conceito de espaço, ao passo que *topos* se refere à concepção de lugar. (ARISTÓTELES,1995)

Pelo pensamento de Aristóteles, ainda que de forma sucinta, percebe-se que espaço remete à ideia de corpo-continente. Desse modo, a visão do mundo passa de uma apreensão do real para o acento de uma perspectiva quantitativa da realidade. Assim, o espaço é compreendido como a materialidade na filosofia aristotélica. (ARISTÓTELES,1995, p.148 e150)

O filósofo grego Demócrito define o lugar como espaço. Para ele, o espaço é um recipiente que contém todos os objetos materiais que se relacionam ao cosmo. Nesta referência filosófica, o espaço pressupõe duas categorias que não surge simultaneamente, pois o espaço (cosmo) como continente e o lugar (topos) como a situação nele contida.

O espaço aparece como um sinônimo de lugar de coisa que tem corpo, sendo uma categoria que pode ser submetida ao objeto da experiência, pois é considerado como recipiente que contém todos os objetivos materiais, prevalecendo a concepção que se trata de um campo onde estão os objetos. Tal aspecto perquiriu o progresso de muitas ciências, em especial, a Física.

Desde a tradição grega, as referências filosóficas ao espaço dizem respeito a duas

categorias, uma vez que surgiram simultaneamente no debate a definição do espaço como continente; e o lugar como a situação nele contida.

Tal definição prevaleceu por muito tempo, até que os estudos de Isaac Newton e Descartes posicionaram o entendimento de que o espaço é infinito, incorpóreo, cuja existência pressupõe um fato de experiência.

Nesse aspecto, a contribuição newtoniana sobre a natureza do espaço foi importante à medida que é campo sobre os quais estão os objetos, que permitiu o progresso da ciência de acordo com os padrões da geometria euclidiana, denominada de Física Clássica.

Isaac Newton formulou as três Leis Universais do Movimento. A primeira lei concerne num evento, por exemplo, de uma maçã cair da macieira na cabeça de alguém. A primeira lei diz que existirá uma força contrária e de igual intensidade. Sob a maçã, atua a força peso, igual a massa vezes a aceleração da gravidade,  $F = m.g$ . Trata-se de um objeto da atividade cognoscente de uma proposição, que permitiu descrever em linguagem formalizada que “a maçã caiu”, inserindo tal acontecimento no mundo cognitivo.

Já, a segunda lei newtoniana implica que a trajetória da maçã será retilínea para baixo. A terceira lei newtoniana resultará na força, massa e aceleração, sendo possível calcular a trajetória do espaço em todos os instantes de tempo. Nessas indagações físicas, percebe-se que para a teoria newtoniana, o espaço é real, pois é o local aonde ocorrem todos os fenômenos físicos.

Portanto, o ser cognoscente suscita fórmula para entender os dados do mundo que observa, ordenando tais pedaços em realidade, caminhando para uma unidade, noção da definição que seria o evento.

LEIBNIZ (1777) realizou importantes considerações sobre o espaço. Para esse filósofo, o espaço trata de uma relação da ordem das coisas, desde que detenha uma existência sucessiva. Logo, o espaço não é real, mas uma categoria idealizada do fruto do intelecto humano, sendo um ordenamento de sua coexistência.

Já, para KANT (1777) retoma o conceito de espaço leibniziano, em que o espaço não seria uma outra coisa, senão um sistema de relações dos lugares. O argumento kantiano tem como contrapartida o seguinte fundamento: a determinação corpórea não de

depende de relação das posições, mas de uma relação existente como o espaço absoluto.

Logo, o juízo sintético e a posterior, implica numa dedução que todo acontecimento tem uma causa.

O espaço consiste em relações dentre classes. As classes não existem na natureza, pois é o resultado do esforço cognitivo do homem que divide os objetos da experiência, segundo os critérios intelectualmente construído e aplicado. De tal modo, a classe é o resultado da submissão de elementos de um conjunto universo. Trata de um critério estabelecido segundo o arbítrio do homem que fundamenta em subclasses para afirmar dentre os integrantes de um e outro conjunto, a existência de condição que denota posição de lugar, como topos.

O evento na sua infinidade não pode ter lugar jurídico, pois é um elemento do mundo do ser, já que não se enquadra numa classe construída, segundo os critérios do plano do dever-ser. Logo, somente, os fatos jurídicos são relatos produzidos por meio de linguagem jurídica competente e em consonância da prescrição do código linguístico, por ser um lugar jurídico.

Portanto, os eventos não ocorrem no espaço jurídico, pois trata da especialidade do direito que constitui uma classe formadora do domínio facticidade jurídica constituída no plano do dever-ser e por fatos juridicamente relatados.

O fato, enquanto um relato de um evento se realiza num instante e um determinado espaço. Logo, não pode haver um fato jurídico sem lugar, sem se cogitar que o fato não incorra num instante. Para que um acontecimento social possa protrair-se no tempo, é imprescindível que o direito cumpra a sua finalidade de regular condutas intersubjetivas, do qual demarque o espaço que ocorreu, fato juridicamente relevante para a qualificação da norma.

A primeira noção de espaço, como seio social, adveio das investigações filosóficas de MIRANDA (2002), que interpretou a teoria relativista de Albert Einstein como uma mutualidade de natureza e de círculos sociais, que se modifica no espaço, perante as variações de repertório sociais que transforma o direito.

Sob esta premissa, em que há existência de grupo social, há sociedade e o direito, pois o jurídico entra no espaço social, já que se torna um processo sem o qual não pode existir a comunidade sem a interação do organismo social. (MIRANDA, 1962)

O espaço social é constituído pelo meio social, logo só há espaço onde há as relações sociais. Assim, o espaço-social começa no tempo e lugar. Em consonância a tal raciocínio, JELLINEK (2000) pressupõe que o direito, prescinde do território e do espaço, lugar do fato e movimentos de condutas, pois o lugar corresponde a uma fração geográfica em que o Estado é visto sob duas perspectivas: uma parte do Estado considerado como um sujeito, que é a consequência lógica que os homens vivem continuamente em um lugar, tendo como resultado formações de relações sociais e reais.

Já, para Miranda, as realidades fácticas do social e o jurídico estão interligadas em condições concretas do espaço, como um fator de modificação do ser biológico, organismo coletivo, que varia de acordo com o repertório cultural e social.

O espaço no sentido físico corresponde a uma concepção naturalista do direito por se tratar de um fenômeno cultural e social, que está intrinsecamente marcado pelo lugar e tempo.

Para CARVALHO (2011, p.195), o espaço pode ser definido em consonância com as noções da geometria eucladiana, por ser um objeto que corresponde a um plano, um ponto e uma reta dentre duas extremidades, posto que tais objetos tenham sua existência firmada pela Física.

Nesse contexto, o espaço refere-se a um lugar. No mundo direito, a acepção lugar corresponde ao local que ocorre o acontecimento de um fato. Para se chegar à definição de espaço, é essencial mensurar as condutas numa unidade, como um conjunto de movimentos que pode ser um ou vários, dependendo de um sistema mensurador. Logo, não há uma caracterização de uma conduta da ocorrência de um fato, se os movimentos não forem suficientes para preencher uma unidade.

Diante da infinidade de aspectos, o fato não pode ter lugar jurídico, pois se trata de um elemento do mundo do ser, que não se enquadra numa classe segundo os critérios construídos no plano do dever-ser.

Nessa perspectiva, MAIA (2019, p.119) teve a ideia de que a incidência era automática e infalível, com base na Teoria de Newton, sob o pressuposto que verificada a ocorrência do fato que subsumi à hipótese legal, aplicando a norma de imediato por meio de uma linguagem competente. Também discorreu que ocorre somente a incidência tributária, quando qualifica-se como fato jurídico por meio da efetiva aplicação da norma jurídica por um jurista do sistema MAIA (2019, p.219).

A incidência tributária se define numa atividade interpretativa do intérprete que parte dos textos jurídicos brutos do direito para enquadrar os relatos dos fatos, acontecimento do mundo social limitado num espaço, que é vertido em linguagem jurídica, por meio do processo lógico de subsunção, constituindo o fato jurídico.

Assim, o fato apenas ocorre no espaço jurídico, quanto à complexidade do acontecimento que é representada pelos movimentos que adquire uma significação, conforme os enunciados prescritivos dos textos do direito positivo.

De tal modo, nessa proporção de elementos e classificação, de acordo com os dispositivos normativos, o fato para VILANOVA (2005, p.202), corresponde a:

[...] nem tudo da realidade física ou social entra no quadro esquemático da hipótese da proposição normativa, que a multiplicidade intensiva e extensiva do real requer a operação conceptual normativa, forçosamente simplificadora, inevitavelmente abstrata, pelo processo de esquematização ou tipificação do fáctico. A hipótese ou pressuposto é a via aberta à entrada fáctico no interior do universo-do-Direito. Fato da natureza ou fato de conduta entram se há pressupostos ou hipóteses que os recolham, e entram na medida em que o sistema o estabelece. O tipo, que está na hipótese, é o conjunto de fatos que se satisfazem a predicação, isto é, a conotação seletivamente construída. Por isso, o fato jurídico pode ou não coincidir com o suporte fáctico total”.

Desta forma, para o referido autor, entende que o fato para ser jurídico, precisa se sujeitar à forma sintática da causalidade jurídica, que se refere à cláusula-termo, com fim precípua de estabelecer e subordinar a eficácia dos fatos jurídicos a uma determinação espacial.

Tal cláusula é concernente a uma construção interpretativa, que diz respeito ao plano conceitual normativo quando relatado em linguagem competente ao lugar do acontecimento do fenômeno social, constatando-se como fato jurídico.

Nessa perspectiva, a relação obrigacional dentre as partes para que surta os seus efeitos, direitos, faculdades, poderes e obrigações, prescinde que um dos seus critérios, refira-se a um acontecimento do fato demarcado no espaço.

GAMA (2013, p.169-179) descreve a competência para promover a incidência tributária como atribuída aos agentes públicos num determinado espaço e território, que assumem prerrogativas de traduzir para a linguagem jurídica do direito positivo, os acontecimentos que enquadram a hipótese das normas e imputam os efeitos juridicamente previstos.

Por fim, é importante ressaltar que o fato implica na ocorrência de uma conduta no espaço, que prescinde de linguagem jurídica do jurista para que o fato jurídico seja constituído. Logo, o lugar e o espaço delimitam ocorrência do fato, concernente aos movimentos da conduta do homem no mundo social. Tais filosofias indagam, explicitam, chegando a um denominador comum, sendo chamado de aspecto espacial, conforme ATALIBA (2008) critério espacial (CARVALHO,2012), inserindo-se numa noção de territorialidade (TÔRRES,2001, p.70 e 71) e a teoria do resultado.

### **5.1 Espaço, território, territorialidade e o lugar da conduta jurídica**

Para que no direito positivo opere o fenômeno da incidência tributária, é imprescindível a compleição de dois requisitos: o território e o lugar do fato.

Tradicionalmente, o território corresponde a uma fração geográfica pela qual o Estado atribui o seu poder de soberania a todos os entes-federados. O território, no aspecto constitucional, é a base física ou geográfica de um determinado Estado, seu elemento constitutivo é delimitado pela autoridade competente, como um instrumento de poder com a finalidade de dirigir o grupo social a fim de assegurar a eficácia do poder e a estabilidade da ordem.

A delimitação do território é denominada de fronteira que podem ser naturais ou convencionais. Nesse âmbito, o território tem duas funções: a primeira função negativa limitada dentre as fronteiras, a competência da autoridade política; e a segunda função é positiva, corresponde o Estado, base de recursos materiais.

O elemento essencial é a existência do Estado, pois este traça limites do poder soberanamente exercido, sendo objeto do direito do Estado-soberano a serviço do povo, presente às características de domínio. De tal modo, o território é formado pelo solo, subsolo, espaço aéreo, águas territoriais e plataforma continental, prolongamento do solo coberto pelo mar.

Especialmente na presente dissertação, o estudo do espaço é relevante, pois é no espaço que desenvolvem as relações sociais próprias da vida do Estado, por ser uma superfície terrestre projetada desde o subsolo até o espaço aéreo para projeção territorial. Logo, tais projeções adquirem o significado político e jurídico, pois trata do local de assentamento de grupo humano que integra o Estado-soberano como campo de ação do poder político como âmbito de validade e vigência das normas jurídicas.

Desse modo, o território é o espaço físico juridicamente delimitado pela noção

de Estado de Direito, por se tratar de um elemento basilar. Por sua vez, a territorialidade refere-se a um conceito dogmático, pois é ligada aos efeitos do texto de lei, no tocante à vigência no espaço, como no próprio conceito de soberania. (TORRES,2001, p.71)

Na visão do jurista KELSEN (2008, p.319), a concepção de território corresponde à norma jurídica não concernente a uma soberania:

O território é um espaço rigorosamente delimitado. Não é um pedaço, exatamente limitada, da superfície do globo, mas um espaço tridimensional ao qual pertence o subsolo, por baixo, e o espaço aéreo por cima da região compreendida dentro das chamadas fronteiras do Estado. É patente que a unidade deste espaço não é uma unidade natural geograficamente definida. A um e mesmo espaço estadual podem pertencer territórios que estejam separados pelo mar, o qual não constitui domínio de um só Estado ou pelo território de outro Estado. Nenhum conhecimento naturalístico, mas só o conhecimento jurídico, pode dar resposta à questão de saber segundo que critério se determinam os limites ou fronteiras do espaço estadual, o que é que constitui a sua unidade. O chamado território do Estado apenas pode ser definido como domínio especial de vigência de uma ordem jurídica estatal.

Tal reflexão entende que para a existência do território é necessária a existência da norma jurídica, enunciado prescritivo do direito positivo. As normas jurídicas delimitam as relações sociais do poder, como qualquer referência que acontece no espaço para que sejam tomadas como delineadoras do território à medida que estas dispuserem.

O território jurídico faz referência à operação lógica de incidência jurídica das normas jurídicas, uma vez que não nasce da soberania, mas de um ato de enunciação do texto do direito positivo.

Já, CARVALHO (1998, p.667) entende que o direito positivo é um substrato da linguagem prescritiva como um suporte físico de significações. Por isso, é conceitual no que tange ao espaço, pois é no espaço que se depara com a ocorrência do fato. De tal modo, o Estado se organiza no espaço e no tempo, uma vez que sem a referencialidade espaço-temporal, não tem como prescrever as condutas. Logo, o princípio da territorialidade das normas jurídicas do sistema jurídico tributário pressupõe sobre o espaço territorial juridicamente recortado, que impõe ao Estado, organização e o estabelecimento de uma unidade jurídica.

A noção de soberania é complexa, pois reflete uma dificuldade de compreensão em várias ordens como a sociológica, política e a histórica. A soberania detém no espaço uma redução lógica comum que a traduz como uma promessa de neutralização de

qualquer espécie de subordinação da autoridade estatal e um atributo do poder estatal. (TÔRRES,2001, p.62 e 62)

Nesse aspecto dogmático, a soberania é um conceito demarcador da autonomia sistêmica do poder de um Estado no sentido de conceder uma posição jurídica em face de um território. De tal modo, a eficácia jurídica se concentra no poder de autodeterminação do Estado e a separação das ordens jurídicas. A soberania identifica a supremacia do poder político e a ordem jurídica dominantes em determinado território<sup>11</sup>.(KELSEN,1984)

Nessa perspectiva, a filosofia kelsiana (KELSEN,1984) aduz que a soberania jurídica nasce com a Magna Carta, concernente a um poder político de soberania popular justificado pela criação da norma fundamental.

O Estado é investido de soberania concernente ao poder de institucionalizar o sistema tributário, como uma expressão “poder de tributar”, que tem como finalidade de atuar em autonomia legislativa, no que concerne à exclusividade de aplicação de autonomia técnica, em relação aos sujeitos submetidos à sua ordem.

O funcionamento do Sistema Jurídico Tributário prescinde da manifestação do poder de tributar, estabelecido por via das normas jurídicas e os princípios ensejadores que possibilitam a entrada de receitas suficientes para o financiamento das atividades inerentes aos Estados.

Assim, as normas jurídicas no sistema jurídico tributário traçam uma linha definidora no critério especial de vigência de todos os lugares de condutas juridicamente relevantes.

Enfim, o território é um elemento formador do conceito do Estado, pois lhe confere individualidade na relação jurídica dentre o Estado (MORTATI,1991, p.109). O território conecta-se à localização, pois a proposição localização é estrategicamente virtual à norma jurídica de eficácia ultraterritorial, pois, presta-se à identificação espacial do local da ocorrência do fato jurídico tributário, com efeitos da incidência tributária nos

---

<sup>11</sup> Segundo Kelsen: “Se o Estado é concebido como uma comunidade social, esta comunidade apenas pode ser constituída por uma ordem normativa. E, visto que uma comunidade apenas pode ser constituída por uma tal ordem normativa (sim, identifica-se mesmo com esta ordem), a ordem normativa que constitui o Estado apenas pode ser a ordem da coerção relativamente centralizada que nós verificamos ser a ordem jurídica estatal”. E, mais, adiante, completa: “Uma vez reconhecido que o Estado, como ordem de conduta humana, é uma ordem de coação relativamente centralizada, e que o Estado como pessoa jurídica é a personificação desta ordem coercitiva, desaparece o dualismo Estado e Direito.” KELSEN, Hans, “**Teoria pura do direito**”, 6º edição, Coimbra: Arménio Amado, 1984, página 386 e 423.

limites do território nacional.

Nesse contexto, a territorialidade tem um importante papel no sistema do direito positivo, pois pela territorialidade se define a extraterritorialidade, no qual deve ter uma conexão com os fatos puníveis e o território brasileiro, seja porque o resultado da conduta delitiva ocorreu no território nacional.

Em todos os casos, percebe-se que o lugar da conduta corresponde ao feixe de sentido que os enunciados prescritivos das normas jurídicas atribuem a uma significação. Trata, portanto, de uma relação objeto entre as relações sociais do intelecto do legislador, que demarca e explicita os lugares da conduta, com a finalidade de constituir o espaço jurídico, em consonância aos aspectos da linguagem social.

## **5.2 O lugar como local do resultado da conduta jurídica**

Antes de se adentrar na definição do local do resultado da conduta, é preciso resolver uma problemática com relação ao espaço das condutas. O espaço da conduta é definido como um universo do discurso, na forma de território, com a finalidade precípua de identificar o lugar de ocorrência do fato. Assim, o local é concernente ao acontecimento do fato no mundo social, com a finalidade de conferir uma unidade espacial, que é identificada pela correspondência da unidade jurídica com a legislação soberana.

Para definir o espaço, CARVALHO (2011, p. 330) expõe uma questão do Direito Penal, que possui importante papel para orientação das normas jurídicas em relação ao espaço, como o local do delito:

São pobres as pesquisas científicas atinentes ao critério especial das hipóteses tributárias. Esbarra a doutrina, ainda, em problemas elementares, como o que ventilamos. Quem sabe fosse bom admitir a pertinência das velhas teorias do Direito Penal sobre o *locus delicti*, em termos de aprofundar-se o inquérito científico tributário, uma vez que nosso legislador, consciente ou inconscientemente, acabou recolhendo conclusões emergentes das teses de nacionalidade, do resultado (ou efeito típico) e da atividade, para construir a estrutura orgânica dos diversos tributos. O motivo seria mais que suficiente para esperar o desenvolvimento de estudos que, por certo, viriam a enriquecer o setor do Direito Tributário carente de reflexões e paupérrimo de alternativas.

O princípio da territorialidade, na lei penal, aplica-se a todos os fatos ocorridos dentro de determinado território. No caso do acontecimento de um crime, dentre as fronteiras ou fora dela, a teoria do lugar do crime torna-se um importante instrumento para delimitação do espaço e a aplicação da legislação penal.

Percebe-se que a extraterritorialidade envolve a teoria do lugar do crime e aparece como um limite especial dentro do qual a norma jurídica produz efeitos e eficácia.

O espaço terrestre de fronteira prescinde na demarcação do território. Assim, emprega-se a acepção território para de tratar de vários domínios, o de vigência espacial, eficácia territorial, dentre outras expressões que designam uma classe, um domínio do espaço como cosmo para identificar as subclasses classificadas como lugares.

O lugar do crime, segundo BRUNO (2005, p.144 e 45), corresponde a uma forma de identificação por meio do território do resultado da conduta do agente. A problemática é quando os momentos do crime se desdobram em fato punível em diferentes lugares, sobretudo, quando se atinge dois ou mais países nos denominados crimes de distância.

O autor também entende que a denominada teoria do lugar do crime, prescinde da delimitação de critérios para orientar a atividade interpretativa e decisória do aplicador da norma jurídica, concernentes às condições de espaço que demarcam a ocorrência da conduta delituosa BRUNO (2005, p.144 e 145).

As condutas jurídicas ensejadoras da constituição dos fatos jurídicos têm sempre como resultado a atribuição de um sentido unitário, concernentes a conjunto de movimentos dispersos no espaço.

A noção de lugar corresponde a uma unidade traçada no espaço, que somente pode ser traduzida em conduta se a complexidade espacial for reduzida, por meio da decisão do intérprete, em consonância às referências espaciais destes territórios.

O lugar do crime tem por fim precípua definir a competência tributária para incidir a norma jurídica, bem como a sua materialidade. Os critérios de conexão espacial, tradicionalmente, dividem-se no estudo do lugar do crime que corresponde a três teorias: teoria da ação, teoria do resultado e a teoria da ubiquidade.

A teoria do resultado entende como lugar do crime o local onde se verifica o resultado típico do crime, sendo irrelevante a intenção do agente e estabelece ditames para demarcação do local da conduta criminosa. Tal teoria é a que mais se aproxima do Direito Tributário, sendo-lhe necessária a realização de um ajuste metodológico.

Assim, o lugar do crime tem uma conexão com o território, pois a legislação penal condiciona que tais crimes complexivos realizados além das fronteiras, sejam punidos no ordenamento jurídico brasileiro nas hipóteses em que se constate o local do

seu resultado, ou seja, o território estrangeiro de residência do agente infrator.

BECKER (2010, p.338) resolve a problemática da interligação dos ramos do Direito Penal aos ramos do Direito Tributário por meio da figura lógica, seja pelo direito penal ou fato gerador do direito tributário.

A fenomenologia do “fato gerador”( hipótese de incidência, suporte fático, etc.) não é especificidade do Direito Tributário e nem do Direito Penal, pois toda e qualquer regra jurídica (independentemente de sua natureza tributária, civil, comercial, processual, constitucional, etc.) tem a mesma estrutura lógica: a hipótese de incidência (“fato gerador, suporte fático, etc.) e a regra (norma, preceito, regra de conduta), cuja incidência sobre hipótese de incidência fica condicionada à realização desta hipótese de incidência.

Tais concepções implicam em categorias que são relevantes para o direito positivo, pois o espaço neste raciocínio é interpretado como relações de recipientes e de conteúdo, que são definidas como classes, dentre a concepção lógica, cujo território é o superconjunto e o lugar do crime é a subclasse.

É patente a complexidade espacial das condutas praticadas pelo agente infrator além das fronteiras para se atribuir a delimitação do lugar do crime no território nacional. Desta forma, o lugar do crime tipifica na conduta do agente infrator ocorrida no exterior com o resultado auferido no território nacional.

Tal caminho leva ao jurista concluir que a legislação penal corresponde ao critério espacial abstrato da norma geral abstrata, concernente à decisão jurídica atinente ao critério espacial concreto, da norma individual e concreta. Nos dois critérios espaciais, seja abstrato ou concreto, o lugar conota o domínio especial de vigência, cuja atribuição se dá a realização da conduta tipificada do agente infrator.

O Direito Tributário trata a Teoria do Resultado como um elemento necessário para identificar o local caracterizador de ocorrência da materialidade do fato jurídico tributário. Por exemplo, no caso de tributação de prestação de serviços, a legislação tributária elegeu como regra o critério de conexão do estabelecimento do prestador, no qual o local em que se materializa a prestação de serviço é elemento indispensável para a constituição do fato jurídico tributário.

Sob prisma jurídico, o domínio espacial de vigência corresponde aos limites fronteiriços do Estado, por isso que o texto do direito positivo versa sobre os limites território para dirigir as condutas que pretenda regulamentar. Assim, as condições

espaciais da hipótese de incidência são decisivas para formação do fato jurídico tributário, bem como sob a perspectiva do critério espacial que está presa no âmbito do legislador ordinário. Logo, só qualifica o fato como jurídico, o nascimento da obrigação tributária, quando o fato se dê no âmbito territorial de validade da lei, isto é, no espaço que se estende a competência do legislador, que é a consequência do princípio da territorialidade.

Por fim, o espaço é determinante para definição do critério espacial da regra matriz de incidência tributária, uma vez que está implícito na Magna Carta, e é determinante para interpretação da incidência ou não incidência do imposto de importação e exportação de serviços e para o princípio da territorialidade ou extraterritorialidade.

### **5.3. O critério de conexão e o princípio da territorialidade da Lei da Incidência Tributária**

O espaço é o território no qual se presume a eficácia do sistema do direito positivo. A eficácia atinge a empresa estrangeira no local e nos termos da norma jurídica de incidência tributária da extraterritorialidade. Tais acepções se definem normativamente nos vínculos do sujeito passivo com o sistema do direito positivo que potencializa uma força pragmática na tributação extraterritorial. Tais definições são critérios de conexão do local de ocorrência do fato e a norma jurídica tributária.

O critério de conexão é a norma jurídica que identifica o fato jurídico tributário no que tange à extraterritorialidade com a finalidade de identificar como tributáveis os fatos que tenham o vínculo com o sistema, com fulcro de dar efetividade à norma jurídica de tributação.

No direito positivo, duas contingências embasam a competência territorial, sendo que a primeira contingência se refere à territorialidade formal, em que as leis tributárias só podem ser exigidas com cunho sancionatório, dentro dos limites do território. Já a segunda contingência relaciona-se à territorialidade material que se equipara ao critério especial de incidência tributária, concernente à aplicação territorial e à localização de fatos jurídicos ou, o sujeito passivo tributos. Assim, dispõe sobre o território e o problema de vigência das normas jurídicas em sentido estrito no espaço com relação à constituição do crédito tributário. (TÔRRES, 2009, p. 82 e 83)

A territorialidade é a própria soberania jurídica do sistema do direito positivo num determinado espaço territorial, no que tange às atividades tributárias. Tal princípio da

territorialidade fundamenta o alcance das normas jurídicas tributárias sobre os fatos ocorridos e vertidos em linguagem.

Dentro do sistema federativo, as ordens jurídicas municipais buscam o fundamento de validade, não somente pela força pragmática que limita a tributação para os entes federativos. Logo, o critério de conexão identifica os fatos sobre os quais a tributação é dotada de efetividade pelo critério jurídico de outorga de competência tributária.

Dentre os critérios de conexão, a residência refere-se ao sistema do direito positivo para tributar os fatos dentro e fora do território. Por meio desse critério de conexão, as pessoas residentes dentro do território do sistema do direito positivo passam a ser tributáveis, em face dos fatos ocorridos no território estrangeiro. Logo, a residência é um critério de matéria e espacial do indivíduo em face do território.

Enquanto critério de conexão, a residência corresponde ao estabelecimento do contribuinte, onde está vigente o sistema do direito positivo, coloca à disposição os ativos do contribuinte de seus bens e direito, atribuindo eficácia jurídica à norma jurídica tributária. Com efeito, para os eventos tributáveis que transcorram fora do território, ocorre a fixação do contribuinte no território como residente, uma vez que viabiliza a coerção do sistema do direito positivo, perante a obtenção de informação sobre as atividades no território estrangeiro e à persecução de seu patrimônio relativamente aos eventos tributáveis incorridos no território estrangeiro.

Já, a nacionalidade é um vínculo político estabelecido entre o Estado e o indivíduo consubstanciado na dimensão pessoal do Estado soberano. Tal vínculo refere-se ao prestígio de direito positivo de cada país como constitutivos de direito e deveres.

A nacionalidade como critério de conexão na tributação tem um suporte difuso com forte conotação moral, pois exige uma comunidade coesa de forte identidade cultural e política. A tutela soberana nacional fica a cargo de cada Estado, em qualquer parte do mundo, e corrobora com o patrimônio jurídico que pode ser indisponibilizado em face dos nacionais. Tal tutela prevê força pragmática da norma jurídica de tributação para alcançar especialmente os nacionais não-residentes, operando a conexão com o sistema do direito positivo.

A nacionalidade pelo critério de conexão da residência integra a regra matriz de incidência no critério pessoal do antecedente normativo. Logo, a instituição da

universalidade imputa na tributabilidade dos fatos ocorridos em qualquer lugar, pelo nacional.

A definição de territorialidade refere-se à própria noção de soberania sobre determinado espaço territorial concernente à ocorrência do fato jurídico tributário. Logo, o princípio da territorialidade fundamenta o alcance das normas jurídicas tributárias sobre os fatos jurisdicionados, estabelecendo uma conexão material de a fonte e a produção de rendimentos, bem como os fatos ocorridos fora do território, devido à conexão subjetiva.

O princípio da territorialidade encontra baliza no princípio da capacidade contributiva, pois serve de justificção para escolha dos eventos que dão ensejo à obrigação tributária. Assim, a adoção do princípio da capacidade contributiva impõe ao contribuinte uma situação suscetível de avaliação econômica perante o Estado, que detém condições de medir a capacidade contributiva com os contribuintes. Tais contribuintes devem deter uma relação de residentes no exterior, cuja capacidade contributiva é alcançada pelo Estado com relação a fatos a eles relacionados.

Assim, a territorialidade do fato econômico tributável na forma de renda ou serviços imputa ao Estado tributante a efetividade da tributação sobre pessoas ou empresas localizadas extraterritorialmente. Portanto, os critérios de conexão como local de acontecimentos do evento tributável são inseridos na regra matriz de incidência tributária no que tange ao critério espacial da hipótese da norma tributária em sentido estrito.

Já, a extraterritorialidade da lei tributária somente ocorre fora do território do ente tributante, quando houver convênio dentre as pessoas jurídicas de Direito Público Interno e os Municípios, na ressalva de existência de tratados ou convenções internacionais firmadas pela União Federal, conforme dispõe artigo 102 do Código Tributário Nacional.

É certo que a extraterritorialidade material das normas jurídicas tem como opção os elementos de conexão adotados para ensejar a incidência tributária sobre um fato ocorrido no território estrangeiro, em consonância com os elementos da regra matriz de incidência tributária do tributo. Uma vez que o princípio da territorialidade se concretiza, conforme a materialização do tributo, por exemplo, de acordo com aquisição da renda, de tributação de serviços ou tributação sobre consumo.

A aplicação extraterritorial das normas jurídicas considera o local onde se verifica o fato jurídico tributário com expressa determinação constitucional.

Por fim, para operar a tributação extraterritorial com eficácia, a norma jurídica seleciona fatos que tem conexão com sistema do direito positivo. Logo, o critério de conexão trata-se de uma técnica legislativa que assegura a força pragmática da norma jurídica que influencia no comportamento dos destinatários.

#### **5.4 Critérios positivo e negativo do princípio da territorialidade**

No âmbito negativo, a territorialidade significa que as leis tributárias estrangeiras não se aplicam no território do país da ocorrência do fato. No âmbito positivo, significa que as leis internas se aplicam no território nacional, de modo generalizado, inclusive para aqueles que não são nacionais no respectivo Estado.

Tal critério exige um elemento mínimo de conexão das situações em causa, relacionadas ao fato jurídico tributário, como o território, nacional, excluindo a nacionalidade como critério para afastar ou fundamentar a exação, atinente numa delimitação objetiva disciplinadas pelas leis tributárias.

O critério de territorialidade pode ser real ou pessoal, perante adoção de elementos pela legislação com a conexão com o território, não apenas nos aspectos objetivos dos fatos jurídicos tributários, mas ao elemento subjetivo do tributo, desde que diversas nacionalidades, como por exemplo, o domicílio ou residência do contribuinte.

A territorialidade material refere-se ao âmbito espacial de aplicação da lei, imputando na incidência tributária dentre as situações internacionais que serão abrangidas pelas leis tributárias internas, por meio de elemento de conexão com o Estado.

Desse modo, a territorialidade material diz respeito ao âmbito espacial da incidência da lei tributária, pois é dotada de aplicação territorial, com a possibilidade de localizar os fatos jurídicos ou os sujeitos passivos. Já, a territorialidade formal significa que a lei tributária pode ser exigida dentro do cumprimento nos limites do território do sistema do direito positivo.

Os limites espaciais dentro dos quais as normas devem produzir efeitos pela eficácia da norma jurídica do espaço não devem ser confundidos com a localização dos fatos jurídicos que podem ser extraterritoriais. Uma situação é uma norma jurídica possuir eficácia vinculante além das fronteiras do Estado; outra é o Estado deter o poder de tributar, no interior aos seus residentes ou fatos praticados em território estrangeiro.

No primeiro caso, a eficácia da lei no espaço respalda aos limites da

territorialidade; no segundo, a localização do fato jurídico. Por exemplo, a norma que tem por conteúdo rendimentos externos, cujos efeitos são próprios da norma de estrutura, para compor a regra matriz de incidência tributária, internamente, sobre os residentes.

#### 5.4.1 Residentes e não-residentes

Existe um questionamento acerca das pessoas não residentes no território nacional e que realizem visitas eventuais ao Brasil. Dadas as características do serviço de *software* prestado, o tempo laborado no território nacional, o local da materialização do serviço prestado, perante o local do resultado, deve ser considerado.

O sistema do direito positivo é constituído por várias normas jurídicas que se referem ao estabelecimento fixado em um dado território. O termo “domicílio” não conota a aceção de residência, em respaldo aos modelos de convenções de Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e Organização das Nações Unidas (ONU), em virtude de compatibilizar com a estrutura do mercado global. (TÔRRES, 2001, p.125)

Na seara do Direito Tributário, a residência é atribuída à localização do sujeito na competência para o Estado na função basilar da determinação da sujeição do poder de tributar. Assim, para escolha do regime tributário, princípio da territorialidade é relevante, pois com base nele, define-se o conceito de residente e o não-residente.

Quando demarcada a competência tributária pelo ente político, o critério de residência e nacionalidade não terá importância para definição da exação tributária que impõe consequências sancionatórias aos sujeitos submetidos a uma jurisdição.

Não apenas o princípio da territorialidade abrange a vinculação de elementos objetivos de constituição do fato jurídico tributário, mas também o elemento subjetivo, conforme o entendimento de TÔRRES (op.cit,p.252):

Em um sistema que atenda ao tipo territorial puro, a tributação justifica-se exclusivamente pela localização da categoria reditua como tendo sido produzida no interior dos limites territoriais, definida por critérios de conexão de natureza material, ou objetiva, presente na fonte efetiva de rendimentos, ou subjetivas, pela presença de beneficiário, residente ou não-residente no território.

Nesse contexto, a nacionalidade somente tem relevância para o direito tributário internacional para efeitos de aplicação do princípio da não-discriminação, haja vista que todo Estado-soberano tem o dever de proteção diplomática.

A nacionalidade tem relevância operativa, pois todo estudo de residência se concentra no campo de vigência espacial das normas jurídicas com relação ao âmbito da sujeição passiva, como meios para definição do critério espacial da regra-matriz de incidência tributária.

No aspecto tributário, a definição de residência tem uma conotação diversa daquela para aplicar o *situs debiti* definido por normas de conflito de Direito Internacional Privado, perante as obrigações das empresas. Logo, nenhum país no ato de tributar considera a existência de mais de uma residência para incidir juridicamente as normas jurídicas tributária, posto que para efeitos fiscais, ninguém reside simultaneamente em dois países, exceto para fins determinação da lei aplicável TÔRRES (op.cit, p.128 e 129).

A definição de residência funciona como um critério de ligação pessoal, ao lado do critério de conexão material, que está vinculado à materialidade da conduta objeto da hipótese de incidência tributária, prevista constitucionalmente.

Pelo critério de conexão à residência, a pessoa física ou jurídica pode ser qualificada como residente ou não-residente, pois tal delimitação dependerá da localização, seja dentro ou fora do território do respectivo país de residência.

Assim, para que a obrigação tributária assim se constitua é essencial a formação do fato jurídico tributário que lhe sirva de causa e, para que o sujeito possa compor o polo passivo da consequente relação jurídica tributária numa relação direta e imediata com o respectivo fato jurídico tributário.

O critério de conexão material presta-se à localização do fato jurídico tributário (prestar serviço de *software*) e ao caráter deste fato. O critério de conexão pessoal serve para delimitação do regime jurídico do sujeito residente ou não-residente que tem por reflexo a formação do objeto da relação jurídica tributária sobre a determinação do lugar, para determinar a quantificação da base de cálculo e a alíquota.

Trata-se de uma materialidade objeto de tributação da norma jurídica tributária, constituída na vigência espacial. Portanto, a residência efetiva o vínculo jurídico e o consequente regime jurídico específico.

Apesar da acepção não-residente não ser definida pelos ramos do Direito Tributário, sua compreensão advém da definição de residente. O limite geográfico dos não-residentes é o princípio da territorialidade. Enquanto, para os residentes é o princípio

da universalidade, pois a qualificação jurídica de residência é atribuída à localização de um dado sujeito no Direito Tributário de qualquer sujeição do poder de tributar de um Estado-soberano para definição do regime tributário com respaldo na territorialidade.

Por fim, os fatores de discriminação dentre o residente e não-residente se estabelecem pelo critério de conexão material, pessoal e espacial, uma vez que independe da nacionalidade, por se tratar de uma questão de aplicação da norma jurídica.

### **5.5 Territorialidade e as medidas para afastar a bitributação**

A soberania tributária é o poder que o Estado tem de criar um sistema do direito positivo para instituir tributos, ter legitimidade para atuar, com independência legislativa e exclusividade na aplicação de norma jurídica, em relação a todos os sujeitos submetidos a sua ordem. Assim, o poder de tributar advém da soberania tributária.

A soberania tributária é um postulado do direito, pois não permite a interferência de outras soberanias tributárias sobre o funcionamento do sistema do direito positivo.

O princípio da territorialidade tem íntima relação com a dupla tributação, tanto interna como internacionalmente. No âmbito interno, para evitar a bitributação, adota-se tal princípio para resolver problemas dos conflitos especiais de competência dentre Estados e Municípios através da instituição do critério territorial em conjunto com o critério material.

Já no plano internacional, pode ocorrer que mais de um elemento de um ordenamento jurídico tribuam sobre o mesmo fato, conforme a hipótese de incidência prevista na lei tributária de um Estado que atinja um acontecimento de um fato no território do outro.

A dupla tributação requer escolha entre duas jurisdições tributárias internacionais soberanas, em condições de reger relações ou situações tributáveis que exige a identidade do sujeito passivo, a tributação de pessoas distintas, que caracteriza bitributação devido à identidade de renda tributada.

Ainda na visão de TÔRRES (2003, p.75), o Direito Tributário somente pode ser considerado como sistema, e trata de forma coerente as situações fácticas internas, em respaldo ao princípio da capacidade contributiva, da uniformidade, da neutralidade e do benefício.

Os tratados ou convenções internacionais geralmente distribuem competências

para os Estados para a tributação, objetivando manter em equilíbrio a política fiscal internacional, visando, portanto, a neutralidade tributária.

As medidas unilaterais como, por exemplo, a imunidade e as isenções, previstas na Magna Carta e nas normas infraconstitucionais, têm por finalidade desonerar as exportações de mercadorias ou serviços dos diversos tributos que incidem sobre o consumo, como o ICMS e o ISS.

No que tange à importação de serviços prestados por empresas não residentes, o dilema coloca o Brasil em relação à real aplicabilidade dos tratados para evitar a dupla tributação sobre a prestação de serviços. Por exemplo, as empresas transnacionais, com matriz no exterior acabam arcando com tributação para importação de diversos serviços nas operações no Brasil.

Com relação aos tributos de consumo, o Brasil adotou o princípio do destino nas relações internacionais que envolvem o comércio e bens de serviços.

Para as contribuições sociais e de intervenção de domínio econômico tratadas nos artigos 149 e o artigo 195 da Magna Carta, como as contribuições PIS/PASEP e para a COFINS, não há incidência sobre as receitas decorrentes de exportação e, conseqüentemente, imputam sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços, como a seguridade social que é financiada pela contribuição social do importador de bens ou serviço do exterior, conforme artigo 195, inciso IV.

Já, com relação ao Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços –ICMS, de competência dos Estados e do Distrito Federal, incidente sobre a circulação de mercadoria e sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, constata-se que não incide sobre operações que destinem as mercadorias para território estrangeiro, nem sobre serviços de comunicação prestados a destinatário no exterior, conforme dispõe o artigo 155, parágrafo 2º, inciso X, alínea ‘a’.

No tocante ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, de competência do Município e do Distrito Federal, o artigo 156, parágrafo 3º, inciso III da Magna Carta, dispõe que cabe à legislação complementar excluir a incidência das exportações de serviço para território estrangeiro. Nesse aspecto, a Lei Complementar nº 116 de 2003, em seu artigo 2º, inciso I, trata da incidência do tributo sobre serviços provenientes do exterior ou cuja prestação tenha iniciado em território estrangeiro.

Tôrres também afirma que a legislação complementar, ao autorizar a aplicação do ISS sobre o serviço proveniente do exterior do país ou cuja prestação tenha iniciado no território estrangeiro, aplicou o princípio do destino, conforme estabelece a própria Constituição Federal.

Adicionalmente, a tributação da importação de bens e de serviços, como hipótese de incidência da regra matriz de incidência tributária, respalda-se nos princípios e regras do GATS (Acordo Geral sobre Comércio de Serviços), cujo Brasil é membro.

A legislação municipal do ISS deve ter fundamento nos demais acordos internacionais assinados no território nacional, em especial ao GATS promulgado em respaldo ao Decreto n. 1335 de 1994. Tal decreto prevê o princípio da nação mais favorecida, em que impõe o dever de conceder aos prestadores de serviços de qualquer outro Membro um tratamento não favorável em relação àquele concedido a outro país. O artigo 5º, alínea b, institui que a obrigação atinente à eliminação das medidas discriminatórias existentes, bem como a qualquer discriminação aos serviços prestados por residentes de países signatários do Acordo Internacional, merece o mesmo tratamento dos demais acordos internacionais que contemplem isenções ou regimes vantajoso ao serviço, objeto do Mercosul, Aladi, Alca, dentre outros, sem ofender ao estabelecido no artigo 151, inciso III da Magna Carta, que veda as isenções heterônomas.(TÔRRES, op.cit, p.292 e 298.)

Percebe-se que o princípio do destino harmoniza com o GATS, em virtude de facilitar o comércio internacional, devido à neutralidade tributária que proporciona, a fim de assegurar o mesmo serviço que tem a mesma carga tributária independentemente da localização da residência do prestador.

Na tributação das importações de serviços pelo ISS, os Municípios devem garantir o cumprimento do GATS, protegendo os não residentes contra qualquer discriminação tributária nos regimes de prestação de serviço, pelos tributos incidentes sobre o consumo, com fulcro de garantir neutralidade concorrencial dentre os produtos e serviços nacionais e estrangeiros.

Por fim, uma das formas de solução da bitributação internacional é a adoção do princípio do destino, que com a desoneração das exportações e a tributação das importações, estabelece um importante papel na economia, perante a neutralidade concorrencial dentre produtos e serviços.

## 5.6 A territorialidade e o ISS sobre importação de serviços

### 5.6.1 Direito Comparado com IVA europeu (exportação e importação de serviços)

Os países, membros da União Europeia, tributam o consumo através do IVA – Imposto sobre Valor Agregado, que incorre em incidência tributária tanto sobre as operações de bens e mercadorias como para a prestação de serviços.

O artigo 24 da Diretiva 2006/112/CE do Conselho da União Europeia <sup>12</sup> define prestação de serviço como qualquer operação que não constitua entrega de bens, podendo ser uma cessão de bem incorpóreo, a execução de um serviço, ou mesmo uma obrigação de não fazer de tolerar um ato ou uma situação, conforme dispõe o artigo 25.

Para ser objeto de tributação do IVA, as prestações de serviços devem ser títulos onerosos e efetuados no território do Estado-Membro pelo sujeito passivo, de acordo com o artigo 2º, “c”. Assim, o sujeito passivo da exação é qualquer pessoa de modo independente e em qualquer lugar uma atividade de cunho econômico, visando a um fim ou resultado.

A mesma alínea considera a territorialidade na prestação de serviço realizada pelo sujeito passivo no território de cada Estado-membro, que coaduna com as previsões do artigo que disciplinam o momento e o local da prestação dos serviços, que enseja a

---

<sup>12</sup> UNIÃO EUROPEIA. Directiva 2006/112/CE do Conselho de 28 de novembro de 2006, relativo ao Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. OJ L 347. 11.12.2006, p.1-118 (ES, CS, DA, DE, ET, EL, EN, FR, IT, LV, LT, HU, MT, NL, PL, PT, SK, SL, FL, SV), Bruxelas, Bélgica, novembro 2006. Disponível em: <http://eurlex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex:32006L0112> Acesso em 13/04/2019. “Artigo 24 o I. Entende-se por prestação de serviço qualquer operação que não constitua entrega de bens [...]”

Artigo 25 Uma prestação de serviço pode constituir, designadamente, numa das seguintes operações: a) A cessão de um bem incorpóreo representado ou não por um título, b) A obrigação de não fazer ou de tolerar um acto ou uma situação; c) A execução de um serviço em virtude de acto das autoridades públicas ou em seu nome ou por força da lei;

Art. 2º I. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações: [...] c) As prestações de serviços efectuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade [...]”

Art. 9º I. Entende-se por sujeito passivo qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma actividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade. Entende-se por actividade económica qualquer actividade de produção de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as actividades extractivas, agrícolas e as profissionais liberais ou equiparadas. É em especial considerada actividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com fim de auferir receitas com carácter de permanência.

Artigo 63 O facto gerador do imposto ocorre e o imposto torna-se exigível no momento em que é efectuada a entrega de bens ou a prestação de serviços.

Artigo 43 O lugar da prestação é o lugar onde o prestador tem sede da sua actividade económica ou dispõe de um estabelecimento estável a partir do qual é efectuada a prestação de serviços ou, na falta de sede ou estabelecimento estável a partir do qual é efectuada a prestação ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar onde tem domicílio ou residência habitual.

incidência tributária do tributo.

A hipótese de incidência do imposto ocorre no momento em que é efetuada a prestação de serviço, conforme dispõe o artigo 63. De tal modo, a hipótese de incidência é marcada pelo critério espacial da regra matriz de incidência tributária, que tipifica o lugar da prestação de serviço. O lugar da prestação de serviço trata do espaço onde prestador tem sede ou dispõe de um estabelecimento estável por meio do qual é efetuada a prestação de serviço, ou na falta do estabelecimento estável, imputa no lugar onde tem domicílio ou residência habitual (artigo 43).

No artigo 45, foram estabelecidas situações relativas a alguns serviços que consideram a prestação de serviço ocorrida no local onde está situado o bem imóvel. Trata-se do local em que a prestação é materialmente executada, por exemplo, atividades culturais, artísticas e desportivas, conforme as atividades mencionadas no artigo 52.

Ademais, com relação aos serviços prestados para destinatários localizados fora dos Estados-membros e da Comunidade Europeia, o artigo 56 pressupõe uma lista de serviço no qual o local da prestação se dá no lugar onde o destinatário tem sede da sua atividade econômica ou dispõe de um estabelecimento estável para prestação de serviço, ou na falta considera-se o lugar onde o destinatário tem domicílio habitual.

O princípio do destino é adotado na tributação internacional dos serviços, com ressalva aos destinatários que estejam localizados fora do território do país do prestador dos serviços. Mesmo se o serviço esteja sendo prestado neste território, não incorre na incidência tributária, uma vez que tipifica a incidência do imposto a prestação de serviços dentro do território do Estado-membro, conforme estabelece o artigo 2º, alínea “c”.

Para que se considere a desoneração das exportações realizadas no âmbito da tributação do IVA europeu, relaciona-se à desoneração efetuada para prestação de serviço sujeita ao ICMS e às contribuições PIS/PASEP e para a COFINS, cuja norma jurídica exclui da incidência de tais tributos os serviços destinados ao exterior ou as pessoas residentes ou domiciliadas em território estrangeiro, pois constata-se que se o serviço for destinado para fora do país, cuja prestação de serviço fica desonerada.

A título de elucidação, o Imposto sobre Serviços é calculado com base no valor da importação de serviços que irá incluir a Contribuição para Programa de Integração Social - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. Já o ICMS, Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviços, incide sobre

as operações relativas a serviços de comunicações e de transporte interestadual e intermunicipal.

É analisada a incidência tributária nas operações de exportações de serviço, para casos de aplicação de IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), ICMS e ISS.

O IPI é um imposto de competência da União Federal, previsto no artigo 153, inciso IV da Magna Carta, que incorre sobre as operações com produtos industrializados constituído na sua hipótese de incidência, as operações internas, a saída do produto do estabelecimento industrial ou estabelecimento equiparado ao industrial no tocante à saída dos produtos de seus estabelecimentos.

O ICMS é imposto previsto no artigo 155, inciso II da Constituição Federal. Com relação às operações realizadas no território estrangeiro, adota-se o princípio do destino. Tal imposto tem semelhança ao IPI, pois exonera a exportação de mercadoria e serviço em relação ao ICMS, com finalidade de incentivar fomento as exportações e a onerar às importações (COSTA, 2015, p.212).

O inciso II do artigo 155 estabelece que compete aos estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre as operações sujeitas ao território estrangeiro. A Magna Carta expressamente dispõe que o tributo incide sobre bens e mercadorias importadas e sobre serviços prestados no território estrangeiro, conforme dispõe o artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX, alínea “a”.

O princípio do destino foi adotado pela Magna Carta nas transações internacionais visando à exoneração tributária com perfil imunizatório para incentivar as exportações, efetivando uma premissa no sentido que “deve-se exportar produto, não tributo”. (COSTA, (op.cit, p.212).

Nesse contexto, constata-se que tanto para mercadorias como para produtos industrializados, seguem a regra de incidência de imposto na importação. A exportação deve ser desonerada, pois se baseia na transposição territorial das mercadorias e produtos, ou para fora do território nacional,

O contribuinte do ICMS é a pessoa física ou jurídica que realiza, com intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Ao passo que na importação de mercadorias, o contribuinte é a pessoa física ou jurídica que importa mercadorias ou bens

do território estrangeiro.

Das premissas tecidas, chega-se à conclusão de que o serviço importado é somente tributável se prestado totalmente ou parcialmente no território nacional pelo residente ou domiciliado em território estrangeiro. Com relação ao ICMS, a Lei Complementar n. 87 de 96 dispõe que a incidência ocorre sobre o serviço executado integralmente no território estrangeiro, considerando que a hipótese de incidência dos serviços importados tipifica no ato final do transporte iniciado no território estrangeiro, conforme dispõe o inciso VI do artigo 12, e o momento do recebimento pelo destinatário de serviço prestado no território estrangeiro, também tipifica a incidência do tributo. (ROTHMANN, 2010, p.66 e 67)

Com relação à exportação de serviço, a lei complementar seguiu o preceito constitucional, prevendo no artigo 3º, inciso II, que a exação não incide sobre serviços destinados ao território estrangeiro. Já na exportação de serviço, sujeita ao ICMS, a desoneração do tributo ocorre quando os serviços são prestados no território nacional, mas para o destinatário do território estrangeiro.

As contribuições para o PIS/PASEP – Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Serviço Público e para COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social possuem fundamentos nos artigos 149 e 195 da Magna Carta.

O parágrafo do artigo 149 da Magna Carta adota o princípio do destino em relação às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, preconizando no inciso I, que as mesmas não incidem sobre as receitas decorrentes da exportação, mas estabelece o inciso II que incidem sobre a importação de produtos estrangeiros e serviços.

Assim, nas receitas decorrentes de prestação de serviço para o território estrangeiro, prevê o inciso II do artigo 5º da Lei n. 10.637 de 2002 e o inciso II do artigo 6º da Lei n. 10.833 de 2003, que as contribuições para PIS/PASEP e para COFINS não imputam incidência tributária para as receitas atinentes à prestação de serviço para pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no território estrangeiro, cujo pagamento ingresso dentre fronteiras.

Com relação à desoneração das exportações, tanto do ICMS como das contribuições, PIS/PASEP e para COFINS, a norma jurídica de desoneração não incide sobre os serviços prestados a destinatários no território estrangeiro, ou sobre serviços

destinados ao território estrangeiro e para as contribuições. Não se incide sobre as receitas decorrentes de prestação de serviço para pessoas físicas e jurídicas residentes ou domiciliadas no território estrangeiro, cujo pagamento represente o ingresso de divisas.

Nesse sentido, atendendo ao estabelecido no preceito constitucional, as receitas decorrentes de exportação de serviços não se sujeitam às contribuições, pois o pagamento pelos serviços representa o ingresso de divisas em território nacional.

No tocante às exportações de serviços, o legislador complementar considera como exportação de serviço a prestação de serviço para destinatário no território estrangeiro, pois vincula a exportação aos resultados dos serviços que se deem fora do território nacional.

Diferentemente da exportação, a importação de serviços não tem previsão no preceito constitucional, porém podem ser tributadas, conforme dispõe o artigo 46, inciso I do Código Tributário Nacional e o artigo 35 do Decreto n. 7.212 de 2010. Tecidas as considerações relevantes sobre o tema, será iniciado o estudo do regime de incidência tributária do ISS na exportação.

### **5.6.2 Comparação da incidência tributária do ISS na exportação com a importação**

O princípio do destino foi adotado na tributação do Imposto Sobre Serviços no tocante à comercialização internacional de serviços, a fim de exonerar as exportações e tributar as importações de serviços.

A aplicação do princípio do destino se justifica em ISS sobre o consumo, pois se aplica ao país onde reside o tomador de serviço, garantindo neutralidade fiscal, sem o fim precípuo de onerar a exportação de serviços.

O fundamento da desoneração de exportação não se refere na exclusão da competência tributária dos Municípios e do Distrito Federal, uma vez que se trata de uma norma de isenção sobre as exportações de serviços do imposto. A interpretação da definição de resultado de serviço, conforme prevê a legislação complementar possui um papel fundamental para determinar a exportação de serviços.

Assim, a norma de isenção tem por aptidão delimitar a competência tributária e se trata de uma norma infraconstitucional impeditiva de atuação da hipótese de incidência, pois é uma norma de comportamento que delineia a regra matriz de incidência tributária investe contra um ou mais critérios, mutilando-os parcialmente. Logo, obsta o nascimento

da obrigação tributária, pois é uma norma limitadora que restringe a incidência tributária construindo um fato isento, impedindo que o tributo nasça. Trata-se de uma hipótese de incidência não legalmente qualificada.

Portanto, a norma de isenção é uma norma de comportamento que atinge a norma de incidência tributária, em virtude de ser voltada aos contribuintes, regulando suas condutas.

Já, a norma de imunidade é uma norma constitucional que não trata da fenomenologia de incidência tributária como a isenção, pois ocorre antes deste momento, uma vez que disciplina os limites da situação de intributabilidade e tem por finalidade a exoneração tributária. A norma de imunidade é uma norma de estrutura de forte carga axiológica, voltada ao interesse coletivo.

Fora dos limites nacionais, a norma de imunidade não pode ser aplicada, pois uma Lei Municipal não pode alcançar hipótese de incidência ocorridos no exterior. Nesse sentido, entende o Superior Tribunal de Justiça no REsp 26.827/SP:

NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. IMUNIDADE. COISA JULGADA. A lei municipal não pode alcançar fatos geradores ocorridos no exterior e o ISS só incide sobre serviços descritos na lista anexa ao Decreto 834/69, prestados nos limites do Município, excepcionalmente, em outros Municípios brasileiros. Além do mais, a publicidade veiculada pela recorrente é amparada pela imunidade. Há reprodução de ação idêntica, anteriormente ajuizada, decidida e com trânsito em julgado. Recurso provido.” Excerto do voto do Ministro Relator Garcia Vieira: [...] o Município só pode tributar os serviços prestados em seu território e, excepcionalmente, em outras comunas, mas, sempre dentro do Brasil. Estamos diante da não incidência tributária, e também de imunidade (art.19, III, letra “d” da CF anterior). A lei municipal não pode alcançar fatos geradores ocorridos no exterior e o ISS só incide sobre os serviços descritos na lista anexa ao Decreto-lei nº 834/69, prestados nos limites do município ou, excepcionalmente, como vimos, em outros territórios, mas sempre dentro de nosso país (CTN, art. 102). O disposto no art. 12 do DL 406/68 só aplica quando os serviços são prestados no território nacional e não no exterior. – (STJ – Resp 26.827/SP, 1º Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ 16.11.1992).

A imunidade se fundamenta no texto constitucional. Apesar de possuir pontos em comum com relação à norma de isenção, ambas as normas jurídicas estabelecem a incompetência para tributar a isenção é embasada pela adoção do princípio do destino, visando a desonerar as exportações de serviços para incentivar a importação de serviços.

A norma de isenção não define o que é exportação para fins de incidência tributária do imposto, mas explicita o que não se caracteriza exportação.

A melhor interpretação do princípio do destino é pela norma de isenção das exportações de serviços ao ISS e se justifica pelo princípio do destino, visando a desonerar a exportação, onerar e tributar as importações de serviços para o território estrangeiro, com base no princípio da soberania e da livre concorrência.

O inciso I do artigo 2º da Lei Complementar n. 116 de 2003 preconizou a isenção das exportações de serviços para território estrangeiro, prescrevendo que o imposto não deve incidir nestas operações. Já, o parágrafo único do artigo estabelece que não se enquadram como exportações de serviços, os serviços desenvolvidos no território nacional, cujo resultado tenha verificado no território nacional, ainda que o pagamento tenha sido realizado por residente em território estrangeiro.

Para se construir uma norma jurídica de isenção, é necessário compreender o que é excluído na hipótese de incidência, conforme dispõe o artigo 2º da legislação complementar. Logo, o significado da exportação de serviços para território estrangeiro para fins do ISS, bem como o significado da acepção “resultado de serviço”, tem como a finalidade esclarecer quais serão as situações que a prestação de serviço é desonerada pelo imposto.

A norma de isenção do ISS exportação não menciona a figura do tomador do serviço, pois não importa onde o pagamento seja feito pelo não-residente. A legislação complementar delimitou que não é considerada exportação a prestação de serviço realizada no território nacional e cujo resultado se verifique no mesmo local.

No ISS sobre exportação, o dilema reside em determinar o significado do resultado do serviço. A celeuma é tão debatida que o Município de São Paulo interpretou o termo resultado e mudou sua definição, dividindo seu posicionamento dentre duas Câmaras Julgadoras do Conselho Municipal de Tributo do Município. Tal órgão julga administrativamente os recursos fiscais no Município de São Paulo e as Câmaras decidiram pela tese de que o resultado é a própria prestação de serviço e somente ocorreria exportação pelo fenômeno da norma de isenção, no caso do serviço ter sido prestado no exterior.

EMENTA ISS ITEM 17.01 DA LISTA DE SERVIÇOS. CONHECIMENTOS DO RECURSO UMA VEZ QUE NÃO SE EXAMINA PEDIDO DE ISENÇÃO OU IMUNIDADE, MAS APENAS O ENQUADRAMENTO DAS ATIVIDADES. EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS. EXAME DE NATUREZA ESPECÍFICA DO CONTRATO. SERVIÇOS PRESTADOS NO

BRASIL. RESULTADO EXCLUSIVAMENTE NO EXTERIOR. PESQUISAS REALIZADAS EM TERRITÓRIO NACIONAL PARA UTILIZAÇÃO DA MATRIZ AMERICANA PARA O EVENTUAL DESENVOLVIMENTO DE REMÉDIOS E TRATAMENTOS PARA DOENÇAS DIVERSAS. CLÁUSULAS DE EXCLUSIVIDADE E SIGILO DAS INFORMAÇÕES. CONFIGURAÇÃO DA EXPORTAÇÃO EM VISTA DAS PECULIARIDADES DO CASO CONCRETO. ISENÇÃO RECONHECIDA COM ANULAÇÃO DOS AUTO DE INFRAÇÃO (RO 2014-0.206.218-0)<sup>13</sup>

A aceção resultado é usada para fins de isenção na exportação de serviço. Na dimensão semântica resultado é consequência, efeito e segmento, que é a própria atividade realizada e descrita na lista de serviço, sendo irrelevante benefícios, oriundos das atividades sejam fruídos ou verificados pelo tomador de serviço em território estrangeiro ou por residente em território estrangeiro. Assim, para que haja exportação do serviço desenvolvido no Brasil os efeitos decorrentes do serviço exportado devem ser verificados em outro país.

De tal modo, somente há a exportação de serviço, quando o estabelecimento prestador execute a totalidade do serviço fora dos limites do território nacional, ou ainda, na hipótese que o prestador inicie o trabalho para execução do serviço com término no território estrangeiro. Logo, a importação e exportação de serviços são objetos de construção de conceitos simétricos. Na importação há ressalva do prestador seja estrangeiro, pois faz se necessário que a prestação de serviço se dê no território nacional, já a exportação para que não haja a incidência tributária, o fato jurídico deve ocorrer no território estrangeiro. Portanto, a norma de isenção do artigo 2º, inciso I da Lei Complementar n. 116 de 2003, investe contra o critério espacial da regra matriz de incidência tributária do ISS, posto que exclua a incidência do imposto das prestações de serviços promovidas fora do território nacional, ou mesmo iniciada no Brasil e foi concluída no território estrangeiro.

Sob este aspecto, o termo resultado acaba sendo confundido com resultado do serviço, no entanto, não faz parte da regra matriz de incidência tributária do ISS, em virtude que a norma de isenção não poderia ser aplicada, pois haveria exportação de serviço, mesmo no caso do serviço ser executado no território estrangeiro, independente do resultado.

---

<sup>13</sup> SÃO PAULO (Município). Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo. Recurso Ordinário n. 2014-0.159.911-3 Relatora Conselheira Ana Jenn Mei Shu Azevedo, Julgamento 10 de fevereiro de 2015, Órgão Julgador 4ª Câmara Julgadora.

XAVIER (op.cit., p.271) entende que a norma do artigo 2º, inciso I da legislação complementar deve ser interpretada aplicando à obrigação de resultado, pois a incidência tributária da norma de isenção ocorre quando são identificadas a prestação de serviço que estabelece conexão real com o local de constituição do fato jurídico fora dos limites do território nacional, cuja norma de isenção só efetiva com a obrigação de meio quando verificada a demarcação do local do fato jurídico.

No ISS sobre exportação de serviços não imputa em incidência tributária, haja vista que não haveria competência tributária para que os Municípios tributem as prestações de serviços realizados em território estrangeiro. Tal premissa se baseia no princípio da territorialidade como âmbito de validade do território do Município que só poderia ser atingido pela incidência tributária de fatos jurídicos ocorridos no território municipal. Ao passo que, para serviço prestado em território estrangeiro não haveria nenhum município competente para cobrar a exação, haja vista que o critério material da regra matriz de incidência tributária se tipifica fora dos limites da vigência espacial.

O princípio da territorialidade na seara tributária não se baseia na concepção material que o Estado somente pode tributar fatos ocorridos no território nacional, com respaldo no critério de conexão material que admite a tributação com base no critério pessoal. O fato do prestador de serviço ser residente ou domiciliado no território nacional não implica em incidência tributária, pois o critério de conexão pessoal se amolda ao ISS para fins de conceder a ultraterritorialidade, lei municipal.

Para que o fato de exportar serviço ou prestação de serviço se enquadre na moldura da regra matriz de incidência tributária, é preciso que preencha três critérios: o material, o temporal e o pessoal. Isto não acontece com serviço prestado fora do território nacional, uma vez que a incidência do Imposto Sobre Serviços se dá no local da prestação de serviço. Ora, quando a prestação de serviço ocorrer no território estrangeiro, o fato está fora do campo de incidência tributária.

O artigo 3º da Lei Complementar nº 116 de 2003 estabelece que o serviço considera serviço prestado quando ocorre no local do estabelecimento do prestador. Logo, o tributo poderia ser exigido na hipótese do prestador se deslocar para o território estrangeiro para executar o serviço, em virtude de haver um elemento de conexão com território nacional. Tal premissa não é válida, perante o princípio da territorialidade e o critério espacial da norma de incidência do ISS, que para ocorrer a incidência do tributo, o fato jurídico deve ser praticado no território nacional.

A hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços ocorre no momento em que se afere o resultado, que é o instante da entrega do serviço ao tomador de serviço. Tal aspecto se adequa ao critério temporal da regra matriz de incidência tributária do imposto, mesmo não se considerando a hipótese de incidência o resultado do serviço, mas a atividade que leva o resultado – materialidade. Uma vez que o serviço considerado prestado com a sua entrega, neste tempo é gerada a utilidade do tomador, que não aproveita efetivamente, pois a prestação do serviço para o tomador se vê materializada com a utilidade material ou imaterial pelo contratou o serviço.

Nesse aspecto, a existência de fruição de um serviço ou de uma utilidade é inerente à prestação de serviço, hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços, perante o fato de o serviço ser prestado em determinado local e a utilidade, proveito ou fruição se dê em outro. Logo, se o serviço foi prestado no território nacional e a sua fruição se deu em território estrangeiro, ocorre uma exportação de serviços, isenta de imposto, conforme a interpretação do texto de lei (artigo 2º, inciso I, parágrafo único, da Lei Complementar n. 116 de 2003).

SHOUERI (2011, p.302) entende que a fruição de serviço é relevante. Ainda ressalta que, na isenção das exportações, o legislador complementar deu ênfase ao elemento resultado, pois vincula a ideia de proveito econômico, onde o serviço trouxe utilidade. Assim, a causa da contraprestação é fundamental para que se tipifique o resultado, já que a contrato de prestação de serviço é silagmático, dispondo ao tomador o dever de pagar o preço, em face da utilidade que lhe é prometida.

Já, MACEDO (2011, p.20) defende a premissa, destacando da distinção dentre o local de execução, desenvolvimento do serviço e o local de resultado, de modo que, tanto para o Imposto Sobre Serviços e para as contribuições, é tipificada uma prestação internacional de serviço se o local de desenvolvimento, execução do serviço for distinto, em outro país do local do resultado. Logo, para caracterizar exportação de serviços, o resultado do serviço, ora, resultado-utilidade deve ser verificado no território estrangeiro, onde a pessoa que se beneficia do serviço é domiciliada.

Para finalizar o ISS-exportação, foi elaborada uma compilação dos tópicos mais relevantes sobre ISS na exportação de serviço, fixando as seguintes premissas, no tocante à exportação de serviços com relação à configuração da isenção do imposto:

Primeiro ponto: A interpretação da legislação complementar acerca da exportação

para fins do ISS se conforma ao preceito constitucional que indica o princípio do destino nas prestações de serviço sujeitas ao tributo municipal. É a que deve se caracterizar como exportação de serviços os serviços prestados em território nacional, a destinatário e tomador efetivo do serviço localizado no território estrangeiro, cujo resultado se dê fora do território nacional. Caso contrário, a norma jurídica não seria posta, uma vez que o serviço foi prestado no território estrangeiro, por isso não seria atingido pelo imposto, em respaldo ao princípio da territorialidade.

Segundo ponto: O resultado do serviço, para fins de aplicação da norma isentiva, não deve ser tomado como a própria prestação ou conclusão do serviço, mas como fruição do serviço, em face do proveito ou utilidade proporcionada ao tomador, que contratou a utilidade, não se importando quem paga pelo serviço, mas de quem possa usufruí-lo ou fruí-lo, o tomador do serviço localizado em território estrangeiro.

Terceiro ponto: O resultado que deve ser considerado é o resultado imediato do serviço, buscando a causa da contratação do serviço.

Quarto ponto: Com relação aos serviços prestados no território estrangeiro por prestador brasileiro, tais prestações podem ser tipificadas como prestações de serviço e exportações, mas não aduzem em isenção. A prestação de serviço em território estrangeiro não tipifica o fato jurídico ensejador da incidência tributária, pois não se amolda à hipótese de incidência do ISS, considerando-se, conjuntamente os critérios material, temporal e espacial.

### **5.6.3 A territorialidade e o ISS sobre importação de serviços**

A hipótese de incidência é o desembaraço aduaneiro do produto de procedência estrangeira, na qual o contribuinte é o importador, isto é, aquele que compra o produto do território estrangeiro, conforme dispõe o artigo 51, inciso I do Código Tributário Nacional.

O conteúdo semântico do princípio da territorialidade refere-se a um pressuposto da Magna Carta que permite a elucidação acerca do espaço que delimita a incidência tributária do ISS. O objetivo é evitar a bitributação que se submete o prestador de serviços, quando este se localiza em território estrangeiro, assim é procedida a análise das normas jurídicas que prescrevem a incidência jurídica do ISS sobre serviços provenientes do território estrangeiro.

Sob esse aspecto, é possível ao legislador complementar editar normas gerais em

matéria tributária para eleger outro critério de conexão que não seja o material, dentro dos limites do preceito constitucional atributos subjetivos da ocorrência do fato social, por exemplo, a do domicílio ou sede do tomador do serviço.

Ainda que se admita a possibilidade de eleger o critério de conexão, é admissível a tributação de fatos jurídicos do ente político, através de algum critério de conexão vinculado à prestação de serviço nos limites territoriais do Município, perante atos praticados pelos contribuintes ou por ele vinculados. Essa é uma questão polêmica e deve ser feita em relação ao princípio da territorialidade, sob o ponto de vista material no local onde ocorrerão os eventos sobre os quais incidem a norma jurídica tributária do ente político competente. O princípio da territorialidade tem como critério a eficácia da lei complementar, desde que concernentes aos locais onde são tomadas as providências administrativas em relação à constituição do crédito tributário, no âmbito de incidência tributária do ISS sobre a importação de serviços. Logo, o princípio da territorialidade influencia o regime do imposto sobre serviços na exportação e na importação.

A territorialidade, no âmbito da tributação internacional da prestação de serviços e de mercadorias sobre o consumo, geralmente, é objeto de tributação da renda. Porém, sua compreensão é importante perante o crescimento do comércio internacional, bem como à multiplicidade de entes competente para tributação dos serviços no Brasil.

De tal modo, a territorialidade na tributação de ISS sobre importação de serviços pode ter um entendimento parecido com a tributação dos serviços prestados no exterior pelo imposto de renda na fonte, considerando os pensamentos de Xavier e Tôrres.

Para XAVIER (2005, p.593), no tocante aos serviços prestados em território estrangeiro por empresa, não incorre a incidência do imposto de renda. A fonte de rendimento, objeto de tributação do imposto de renda, ocorre em território estrangeiro, no local da prestação do serviço por meio de um estabelecimento permanente. Logo, não se trata de rendimento, pois a tributação de lucro e rendimento da empresa é resultado da totalidade das receitas, dos custos e despesas, que advém do pagamento para retribuir o serviço realizado no território estrangeiro e que tem natureza de preço.

Corroborando com raciocínio de TÔRRES (2003, p.90 e 96), entende-se que a localização da fonte de produção é um critério para estabelecer a conexão dentre a renda e território. Assim, o não-residente não pode ser tributado no território nacional por fatos praticados no território estrangeiro, mesmo no caso de pagamento do serviço por fonte de

pagamento em território nacional, perante a ausência de conexão com a atividade e o ordenamento local.

De acordo com ensinamentos dos autores mencionados, em relação ao imposto sobre serviços, subentende-se que os Municípios não podem tributar os prestadores de serviços estrangeiros por serviço realizado no território estrangeiro, em face da falta de conexão com ordenamento jurídico na ordem material e formal, mesmo que o pagamento seja realizado por tomador residente no território nacional.

#### **5.6.4 Incidência tributária do ISS na Importação de Serviços**

A acepção “importação” deriva da palavra “importar”, do latim *importare*, que se define pela ação de trazer para dentro. É empregada na terminologia jurídica, como meio de introdução de mercadorias trazidas através de transporte aéreo, terrestre ou marítimo para o território nacional.<sup>14</sup>

Para se definir a importação de serviços, é importante sua equiparação com importação de mercadorias. Com efeito, assim como a mercadoria é importada quando entra no território nacional, o serviço é considerado importado quando o seu resultado, ou seja, material ou imaterial também ingresse no território nacional. Caso, um residente no território nacional contrate um pintor estrangeiro para elaborar uma obra de arte, o serviço seria considerado importado quando da remessa da obra (produto do serviço) para território nacional.

Existem tipos de serviço que são executados de maneira intransportável, ou seja, a prestação executada em um local pré-determinado não pode ser transferida para outro. Via de regra, os serviços não podem ser prestados a “distância” já que pelas suas características, obrigam que o prestador se desloque até o domicílio do tomador de serviço, ou até o local onde, ao ser executado o serviço é realizado ou se materializa.

A Magna Carta e a Lei Complementar n.116 de 2003 adotaram o princípio do destino para imposto sobre serviços, conseqüentemente, foi desonerada a exportação de serviços e a importação foi onerada pela tributação, conforme dispõe o artigo 1º, parágrafo 1º. A Lei Complementar estabeleceu que o serviço seja considerado importado se for proveniente do exterior ou tiver se iniciado no exterior e aqui completar a sua execução.

---

<sup>14</sup> DE PLÁCIDO E SILVA, Oscar Joseph. “Vocabulo Jurídico”, 2.ed. Rio de Janeiro, 1990, p. 422.

A incidência tributária do ISS sobre serviços importados é objeto de polêmica dentre os doutrinadores que entendem como inconstitucional o parágrafo 1º do artigo 1º da Lei Complementar n. 116 de 2003, em face do princípio da territorialidade, em virtude da ocorrência do fato, prestação de serviço, objeto de hipótese de incidência imputar fora do território nacional, não pode ser atingido pela legislação brasileira.

Na exegese EMERENCIANO (2007, p.216 e 217), o artigo 1º, parágrafo 1º da Lei Complementar n. 116 de 2003, depreende a duas interpretações. A primeira interpretação entende que os serviços provenientes no território estrangeiro executados integralmente pelos não-residentes, provido do território estrangeiro, perante a natureza da prestação de serviço são considerados como estrangeiros, apesar de serem executados no território nacional. Na segunda interpretação, os serviços provenientes do exterior seriam os serviços prestados totalmente em território estrangeiro em favor do tomador localizado no território nacional, sobre este aspecto, adota a extraterritorialidade material da norma jurídica do ISS, em face de ser proveniente do exterior, pois estaria ligado ao significado de provir como vir do exterior, nascer no exterior.

Ao definir e prever a incidência do imposto na importação de serviço, a Lei Complementar n. 116 de 2003, limitou-se a prescrever que tais impostos incidem sobre serviços provenientes do exterior do País ou cuja prestação tenha iniciado no território estrangeiro. Foi determinado como local da prestação, o local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço, ou, na falta de estabelecimento, onde estiver domiciliado. Tal atribuição imputa na sujeição passiva, por responsabilidade, ao tomador ou intermediário do serviço.

Sob este aspecto, o critério válido para incidência do ISS sobre serviços importados é a conduta material de prestar que embuti o resultado no território nacional, do qual o Município ou Distrito Federal tem a competência tributária e a capacidade tributária ativa para instituir o tributo, conforme a previsão transcrita no parágrafo 1º do artigo 1º da Lei Complementar. n. 116 de 2003.

Indaga-se ainda que faltariam condições de eficácia para tributar o prestador estrangeiro, que vem no território nacional prestar serviço, já que a legislação brasileira não possui vigência fora do território nacional. Assim, há impossibilidade de atribuir a extraterritorialidade formal e os Municípios não poderiam cobrar tributo, cujo crédito é executado contra prestador estrangeiro.

O dilema da incidência do ISS sobre os serviços importados advém de qual critério material da regra matriz de incidência tributária será autorizado pela Magna Carta para hipótese de incidência do imposto. Se for adotada a premissa que apenas prestar serviço pode ser atingido pela tributação, a incidência tributária do ISS na importação de serviços somente ocorrerá quando o serviço resultado de execução no território nacional. Ao passo que, não haverá elemento de conexão para materialização da hipótese de incidência tributária para atingir o prestador de serviço.

Já, os doutrinadores que defendem a constitucionalidade da incidência de ISS sobre serviços importados entendem que a Magna Carta outorgou competência para instituição do imposto sobre serviços. Neste entendimento, a materialidade imputa pelos verbos tomar ou fruir serviço, mesmo na hipótese que o serviço seja executado totalmente no território estrangeiro.

Segundo MACEDO (2011), a acepção “provenientes do exterior” refere-se a serviços iniciados no território estrangeiro e finalizados no território nacional com a presença do prestador no país. Por exemplo, o autor cita o caso de um contribuinte brasileiro que contrata uma empresa para elaborar um *software*, o serviço será concluído no território nacional, quando desenvolvido o programa de computador no território estrangeiro, o prestador viesse ao território nacional para instalá-lo nos equipamentos da empresa tomadora. Tal autor conclui que ocorre a importação de serviço, quando o serviço é iniciado no território estrangeiro e concluído no território nacional, ou inteiramente prestado no território estrangeiro com o seu resultado verificado no Brasil.

Já, SCHOUERI (2011, p. 297) justifica o exame das exportações para melhor compreensão da incidência das importações de serviços, quando desenvolvido no território estrangeiro e apresenta resultado e efeitos no território nacional, ainda que seu pagamento tenha realizado no exterior. Por sua vez, a exportação de serviço é descaracterizada quando cumulativamente, os serviços se desenvolvam no território nacional e verifique o seu resultado. Tal fenômeno para importação tipifica em *mutatis mutandi*, para concluir que não se incluem os serviços desenvolvidos no território estrangeiro, cujo resultado verifique pelo pagamento do residente feito no território nacional.

Para ÁVILA (2006), o conceito do resultado depende da compreensão da definição de serviço. De tal modo, o serviço se define como um “esforço humano” que pretende criar. Este doutrinador observou que os juristas estavam habituados a trabalhar

apenas com o local da ocorrência do esforço humano para se determinar o sujeito ativo do ISSQN. Porém, com o advento da norma jurídica de isenção nas exportações, inseridas na Lei Complementar n. 116/2003 e atualizada pela Lei Complementar n. 157/2016, passou-se a trabalhar com o produto decorrente do esforço humano, utilidade. A utilidade para concepção do doutrinador refere-se a uma regra substancialmente finalística.

O artigo 2º, parágrafo único da Lei Complementar n.116/2003, preceitua o termo resultado como utilidade, quando o serviço for cessão de direito, uma obrigação de fazer no caso de ser uma obrigação de meio, pois deve ser entendido como a própria consumação do serviço se for uma obrigação de fazer e de resultado.

Já, MACEDO (2011) entende que o conceito de resultado seria o mesmo que estabelecido nas legislações do ISSQN e PIS/COFINS-importação, sendo certo que o resultado como consumação exclui toda norma jurídica de isenção atinente a todos os serviços prestados no território estrangeiro para os beneficiários do território nacional. Tal fato tomaria o serviço exportado menos competitivo no mercado internacional, em virtude de não ser congruente com os princípios da ordem econômica trazidos pelas Emendas Constitucionais n. 3/1993 e n. 33/2001. Na visão deste doutrinador, não caberia argumentar que o legislador privilegiou a definição de resultado-consumação perante o conceito de resultado como utilidade.

As limitações do significado importação de serviço depreendem da compreensão da aceção resultado do serviço, que no imposto de importação, a definição resultado consiste em fruição ou proveito proporcionado pelos serviços. A intenção do legislador complementar foi atingir a tributação pelo ISS dos serviços prestados no território nacional e também os serviços prestados no território estrangeiro para o tomador, cujos resultados do serviço verifiquem nos serviços aproveitados e fruídos no território nacional.

A legislação do ISSQN-importação utiliza os mesmos critérios para caracterizar uma importação de serviços referente às premissas para identificar as importações e o termo resultado, conforme dispõe a Lei Complementar n. 10.865/2004 cujo significado foi estabelecido na Lei Complementar n. 116/2003 e atualizado pela Lei Complementar n. 157/2016. Ambas as normas jurídicas são vinculadas a um serviço que deve ser tributado pelo ISS-importação no caso de prestado por um residente no território nacional em benefício de um não residente.

O tratamento da legislação tributária confere às pessoas jurídicas prestadoras de serviços de *software* um traço de distinção concernente a predominância da execução e materialização dos serviços no território nacional ou território estrangeiro. Um traço importante é a característica do serviço prestado e a materialização da prestação de serviço.

Para que ocorra a importação de serviços, não é necessário que o importador seja a mesma pessoa, física ou jurídica, que pediu ou adquiriu, perante o fato que não impede a um terceiro que contrate o serviço e, conseqüentemente, o importador possa se beneficiar do serviço de *software* no território nacional.

Nesse contexto, a problemática não é ato de importar ou o ato de prestar o serviço, pois a importação pode ser tanto a atividade da prestação de serviço como o produto do serviço, que pode ser executada e contratada no território estrangeiro.

Uma falha desta constatação no sistema do direito positivo é o fato que a legislação constitucional não define explicitamente a importação de serviço, subentendendo-se que a importação de serviço é uma atividade realizada por pessoa física ou jurídica não-residente para prestarem um serviço no território nacional, ou a contratação do mesmo para prestarem no território estrangeiro, cujo resultado se verifique no território nacional.

OLIVEIRA (2004, p.406) resolve tal dilema com propriedade:

A solução em torno de uma pretensão como esta, assim como das indagações anteriores advém da norma constitucional e do aprofundamento da indagação sobre a necessidade de internação do serviço para completar o fato da importação, ou neste se inclui também o serviço executado e consumido fora do País em benefício da pessoa residente ou domiciliada no País.

Ressalta-se a questão da imaterialidade das prestações de serviços, concernente à obrigação de fazer. Ao passo que, as transações de mercadorias e a obrigação de dar ocorrem no caso de dificuldade da demarcação do espaço na hipótese de incidência, principalmente, em relação às operações internacionais. Logo, o legislador constitucional não deixa claro que o átimo temporal e espacial seria concernente ao momento da entrega e execução do serviço virtual delimitado no espaço seja o território, nacional ou estrangeiro.

O enunciado “serviços provenientes do exterior” refere-se a bens originados da prestação de serviços, como *software* a serem desenvolvidos por encomenda, cuja

prestação-fim decorre de sua entrega ao tomador do serviço localizado no território nacional e, no caso do adimplemento dessa prestação-fim, ocorre a entrega do *software* especificado num Município e imputará na incidência do ISS-importação.

O termo “executado no País” refere-se à concretização final de um serviço no território nacional, cuja execução tenha se iniciado no exterior, perante a materialidade conjugada ao verbo de trazer e completar a prestação de serviço no território nacional. Logo, implica numa associação de movimento físico ou virtual de fora para dentro. A ideia de movimento físico ou virtual de fora para dentro refere-se a um serviço executado inteiramente em território estrangeiro e enviado para uso dentro do território nacional.

#### **5.6.5 Regra Matriz de Incidência Tributária do ISS sobre a importação de serviços**

A Magna Carta outorgou competência para instituir o ISS aos Municípios e Distrito Federal e fornece as indicações todos os critérios que compõem a regra matriz do ISS ao legislador ordinário.

O conteúdo semântico dos enunciados prescritivos que integram a norma de competência do Imposto sobre Serviços nas operações envolvendo a importação de serviços, demonstra compatibilidade com o sistema do direito positivo na composição da estrutura da regra matriz de incidência tributária, construída no plano infraconstitucional da Lei Complementar nº. 116 de 2003.

O primeiro ponto é analisar o parágrafo 1º do artigo 1º da Lei Complementar, que criou uma nova materialidade com relação à incidência do ISS constituída pelos Municípios e pelo Distrito Federal. Tal preceito implicou numa construção de uma regra matriz de incidência diferente da regra matriz de incidência de tributo.

O parágrafo 1º do artigo 1º, combinado com o artigo 3º, inciso I e o artigo 6º, parágrafo 2º, inciso I, introduz duas regras matrizes distintas para o Imposto sobre Serviços, que se denominou ISS-Importação. Ocorreram alterações de vários critérios da regra matriz de incidência tributária, cuja materialidade deve ser a prestação de serviço proveniente do exterior ou de um serviço iniciado no exterior. O espaço é marcado pela prestação de serviço efetuado em território estrangeiro e o pessoal, corresponde ao prestador de serviço estrangeiro, estabelecido no território estrangeiro. O sujeito passivo por responsabilidade tributária é o tomador ou intermediário do serviço no Brasil, em face do sujeito ativo, ser o Município ou Distrito Federal em que estiver domiciliado o tomador ou intermediário do serviço.

Assim, a hipótese de incidência tem, por critério material, tomar serviços provenientes do território estrangeiro, como critério temporal, é a data em que se considere prestado o serviço por intermédio da entrega do seu resultado ao tomador. O critério espacial é o local do estabelecimento do tomador. O sujeito ativo é o Município onde está localizado o estabelecimento do tomador e o sujeito passivo é o tomador do serviço.

O fato jurídico tributário terá como substância tomar serviços, ora, contratar a prestação de serviço, implicando na incidência tributária das duas normas jurídicas da regra matriz de incidência tributária do ISS-importação, originando uma obrigação tributária e a norma de retenção, implicando numa relação jurídica dentre o tomador do serviço e o prestador.

Já, a norma de retenção tem, na hipótese de incidência, tomar serviço pressupõe que a prestação tenha iniciado no território estrangeiro, como critério material. Enquanto, o critério temporal é a data que se considera prestado serviço através da entrega do seu resultado ao tomador. Por fim, o critério espacial representa o local do estabelecimento do tomador.

A segunda regra matriz de incidência tributária, concernente ao serviço prestado no território estrangeiro, tem na hipótese de incidência como critério material, tomar serviço cuja prestação tenha se iniciado no território estrangeiro. O critério temporal é a data em que se considera que o serviço esteja prestado por meio da entrega do seu resultado ao tomador. Enquanto, o critério espacial é o local do estabelecimento do tomador.

O conseqüente é formado pelo sujeito ativo é o Município cuja localização seja o estabelecimento do tomador e o sujeito passivo é o tomador de serviço. A base de cálculo é o preço do serviço com a alíquota máxima de cinco por cento. Logo, a norma de retenção tem na hipótese de incidência, tomar, contratar prestação de serviço de qualquer natureza provenientes do território estrangeiro. Por sua vez, o conseqüente refere-se ao tomador que tem permissão para reter o preço, ora, o montante de que lhe incumbe o pagamento.

#### **5.6.6 Materialidade do ISS sobre importações de serviços**

Na regra matriz de incidência tributária, o critério material analisa o núcleo da incidência tributária no sentido e alcance da aceção prestação de serviço. A hipótese de incidência do ISS é a prestação de serviços, porém com relação aos serviços provenientes

do território estrangeiro, há uma ressalva já que a incidência tributária ocorre sobre a aquisição dos serviços. O ato de consumir ou adquirir serviço implica na materialidade do ISS que trará consequências de ordem prática.

A conduta do sujeito remete à materialidade como sendo prestação de serviço, delimitando os limites do legislador municipal para instituição do tributo.

Para que os serviços sejam prestados, é necessária uma série de etapas, que poderiam ser consideradas isoladamente para efeito de tributação, porém, sem todas as etapas realizadas não se considera o serviço realizado. Tais serviços são denominados pela doutrina como serviços complexivos.

A fenomenologia tributária pode representar inúmeras atividades de prestação de serviço que resulta numa série de etapas, das quais poderiam ser consideradas individualmente para efeito de tributação. Porém, na presente dissertação, entende-se que o serviço típico de atividade-meio é fundamental para constituição da atividade-fim.

Acerca da premissa do serviço que caracteriza atividade-meio, fundamental para a efetivação da atividade-fim, aduz Aires F. Barreto<sup>15</sup>:

Alvo de tributação é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim. Não a ação desenvolvida como requisito ou condição do facere (fato jurídico posto no núcleo da hipótese de incidência do tributo).

As etapas, passos, processos, tarefas, obras, são feitas, promovidas, realizadas para o próprio prestador e não para terceiros, ainda que estes os aproveitem (já que, aproveitando-se do resultado final, beneficiam-se das condições que o tornaram possível).

E finaliza:

Somente podem ser tomadas, para sujeição ao ISS (e ao ICMS) as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado. No caso específico do ISS, podem decompor um serviço-porque previsto, em sua integridade, no respectivo item da lista da lei municipal – nas várias ações-meios que integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de constituir-se em desconsideração à hipótese de incidência desse imposto.

No Imposto sobre Serviços de importação, somente as atividades-fim podem sofrer a incidência tributária, sendo excluída a tributação sobre a atividade –meio que

---

<sup>15</sup> ISS – Atividade-meio e Serviço-fim, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.º 5, página 83.

servirá de fundamento para a concretização de um serviço. Partindo-se, desta premissa a atividade-fim deve ser considerada para efeitos de exação, então o prestador de serviço não-residente é atingido pela legislação brasileira, quando o movimento de materialização, finalização e resultado do serviço ocorrer no território nacional, mesmo que iniciado em território estrangeiro.

Pela lei, para serviços complexivos, uma empresa que inicia a prestação do serviço no território estrangeiro, mas o conclui no território nacional, somente a atividade-fim desenvolvida no território nacional pode ser inserida na norma jurídica tributária. Tecnicamente, equivale aduzir que os serviços provenientes do exterior, embora seja serviço e possa ser decomposto em etapas, para fins deste trabalho, o serviço é considerado como único, em virtude da questão do resultado.

O critério material é constituído pelo verbo e complemento, por exemplo, no ISS-importação refere-se à prestação e ao resultado, cujos vínculos são de uma mesma relação jurídica que tem por objeto a realização de um esforço humano em prol de uma terceira pessoa, o contratante, dotado de conteúdo econômico e habitualidade, através da remuneração ajustada pelo regime do direito privado.

A opção verbo que será conjugado à materialidade do ISS ficará a critério do legislador infraconstitucional para definição da hipótese de incidência, tendo como elemento a prestação e aquisição do ponto de vista do tomador de serviço.

Sob este aspecto, a fruição de serviços caracteriza o critério material, pelo fato da ocorrência da prestação de serviço se dar no território estrangeiro, sem a correspondente participação da relação jurídica do tomador residente no território nacional. Ao definir a hipótese de importação de serviço a Lei Complementar não imputou a incidência tributária sobre a prestação de serviço, mas na contratação, utilização e fruição do serviço, sendo patente neste âmbito a alteração do critério material da regra matriz do Imposto sobre Serviços.

A materialidade do ISS sobre a importação de serviço refere-se a duas regras matrizes que implicam na escolha de dois verbos. O primeiro de tomar serviço para composição do critério material, e o segundo, refere-se a prestar serviço que é desenvolvido no território estrangeiro. O resultado, por exemplo o desenvolvimento de *software*, é entregue ao tomador situado no território nacional, perante a própria natureza infracionável da prestação do serviço, por intermédio da realização da atividade-fim, que

se inicia no território estrangeiro e concluída no território nacional.

### **5.6.7 Espaço para consumação do ISS-importação**

Os conceitos sobre espaço, já anteriormente refletidos, serão aqui utilizados. Os enunciados factuais relacionam às coordenadas de espaço, como também do tempo. Como aclarou o filósofo Kant, tratam de referenciais da realidade como condição de sensibilidade do homem<sup>16</sup>.

A Lei Complementar n. 116 de 2003 delimita três critérios para determinação do lugar onde é prestado o serviço. O primeiro é o local do estabelecimento do prestador; o segundo é o local do estabelecimento do tomador de importação de serviço proveniente no território, do qual a prestação tenha iniciado no exterior do país; e o terceiro é referente ao local da efetiva prestação de serviço.

Uma questão importante na presente dissertação: Como estabelecer o local onde se torna devido o tributo, caracterizado pelo critério espacial do ISS – importação.

A eleição do local do estabelecimento do tomador é realizada por ficção legal que considera devido o ISS incidente na importação de serviço que compete ao critério espacial, a saber, da norma jurídica do local do estabelecimento prestador e do local da efetiva prestação.

Assim, no critério espacial do ISS, o ente competente para cobrança da exação é o Município ou Distrito Federal, mas na importação de serviços, a norma jurídica complementar outorgou competência para a cobrança e recolhimento do tributo no município onde está situado o tomador do serviço. Logo, o espaço é marcado no local onde se der fruição e o resultado do serviço.

A adoção do critério espacial como sendo o local onde efetivamente ocorreu a hipótese de incidência de prestar serviço é necessária que o fato jurídico tributário, ou atividade-fim ocorra no território nacional, pois se tal situação não ocorrer, o prestador de serviço, seja nacional ou estrangeiro, não será alcançado pela norma jurídica do ISS-importação. O local da contratação do serviço não é relevante na identificação do Município onde o ISS é devido.

---

<sup>16</sup> O espaço é uma representação necessária, a priori, que fundamenta todas as intuições externas. (...) Consideramos, por conseguinte, o espaço a condição de possibilidade dos fenômenos, não uma determinação que dependa deles; é uma representação a priori, que fundamenta necessariamente todos os fenômenos externos. (Crítica da Razão Pura, 5ª edição, Lisboa, Calouste Gulbenkian, 2001, página 64-65.

Mas, se o resultado for entendido para consumação do serviço, por exemplo, no território nacional onde foi concluída a prestação de serviço pelo não-residente. Logo pela delimitação do resultado, o serviço será tipificado no local de execução.

#### **5.6.7.1 Critério Espacial, a Teoria do Resultado e o local do resultado**

A tributação internacional é operada pela regra matriz de incidência tributária, cuja referencialidade espacial remete a mais de um território. Trata especialmente da tributação dos residentes, por fatos ocorridos além do território praticado por não residentes.

A problemática relativa ao critério espacial tem relação com o local do resultado do serviço. Assim, o legislador complementar elegeu o princípio do destino para tratar da desoneração nas exportações de serviços. O mesmo critério foi adotado na instituição de imposto de importação de serviços.

A teoria do resultado tem como elemento caracterizador o beneficiário efetivo do serviço, quem está consumindo o serviço para ensejar a delimitação dos efeitos imediatos ou diretos da prestação de serviço, com fulcro de tipificar o resultado na importação, haja vista que o beneficiário efetivo é aquele que toma o serviço, frui ou consome.

Como ocorre na exportação de serviços, a incidência tributária se dá pelos efeitos imediatos ou diretos do serviço e leva em consideração o proveito direto que o serviço proporciona. Logo, o resultado não se confunde com a execução do serviço, em face de ser tomado como utilidade, fruição ou proveito proporcionado pelo serviço.

A tipificação do espaço sobre a importação de serviço não vincula à nacionalidade, à residência do prestador de serviço ou do responsável pelo pagamento, mas ao local onde se dá o resultado.

Assim, no caso do ISS-importação, o local relevante onde se produziu o rendimento, não há importação do serviço, mesmo se este não desenvolveu no território nacional e nem tampouco verificou o seu resultado. Ressalta que o rendimento é aquele originário do pagamento perante a realização de uma prestação de serviço, ao passo que o critério material do ISS – importação tem relação com a prestação em si e não do rendimento dela produzido.

Com relação aos serviços cuja prestação tenha iniciado no território estrangeiro e foi concluída no território nacional, o espaço se imputa pelo movimento de conduta.

Porém, para serviços que tenham demarcado o movimento de conduta inteiramente no território estrangeiro, é complexo auferir o resultado no território nacional. Assim, o critério espacial recai sobre o local em que o serviço tem seu resultado.

Portanto, o resultado é entendido como utilidade, o espaço será delimitado no país onde está localizado o beneficiário do serviço. Se o beneficiário for uma empresa, o resultado será tipificado no país território onde está estabelecida. Então, o resultado se dará no local da execução do serviço. Por exemplo, se um *software* for instalado nas unidades de uma empresa no Brasil e foi desenvolvido em território estrangeiro, o resultado de se dará no território nacional.

#### **5.6.8 Critério temporal na incidência de ISS-importação**

O Código Tributário Nacional, no artigo 116, prevê duas situações para ocorrência da hipótese de incidência. Uma delas é o acontecimento da situação de fato, não caracterizado como instituto jurídico. A segunda é uma situação jurídica representada por entidade que o direito definiu anteriormente, sendo possível a atribuição de um regime específico.

No caso do ISS, a prestação de um serviço é uma situação de fato e o critério temporal se enquadra no primeiro caso da dicotomia, pois é considerada a atividade material em que consiste o serviço.

Entende-se critério temporal como o momento da conclusão da prestação de serviço, a qual é a hipótese de incidência. A legislação complementar nada discorreu sobre o critério temporal. Tal tema foi embasado pela ementa de acórdão exarado pelo Supremo Tribunal Federal que dispõe o seguinte:

Agravo de Instrumento nº 84008

Relator (a): Min. DECIO MIRANDA, SEGUNDA TURMA.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SIBRE SERVIÇOS. CONTRATO

DE CONSTRUÇÃO CELEBRADO COM AUTARQUIA QUE SE TRANSFORMOU EM EMPRESA PÚBLICA. NÃO É MOMENTO CELEBRAÇÃO DO CONTRATO QUE CONTRATA PARA INCIDÊNCIA, MAS O DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS AO DONO DA OBRA.

É problemático cogitar a fiscalização com relação ao momento de incidência tributária do ISS no caso de importação de serviço de cunho divisível, pois não é

simplesmente a aferição do átimo de tempo que se tipifica pela entrega de determinado serviço importado no todo ou em parte. Na importação de serviços não ocorre com o desembaraço aduaneiro, mas apenas o pagamento e o preço, por meio de emissão de uma fatura pelo contratado.

A Lei 13.701/03 do Município de São Paulo disciplina que:

Art. 9º São responsáveis pelo pagamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, desde que estabelecimento no Município de São Paulo, devendo reter na fonte o seu valor:

I – os tomadores ou intermediário de serviços provenientes do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

É patente a obrigação expressa do importador de serviço de reter o valor de tributação do Imposto sobre Serviço perante o critério temporal da exação que ocorre a partir da conclusão da prestação do serviço. Para que se tipifique o pagamento da troca da obrigação de fazer realizada, conforme a interpretação literal da Lei 13.701/03.

Ressalta-se que a data de pagamento do preço ajustado para fins de retribuição, não vislumbra os critérios para o legislador ordinário para instituir validamente o ISS, posto que a cobrança do imposto antes de realizada materialidade descrita na hipótese, porém a sua exigibilidade não fica condicionada ao pagamento e recebimento. Tal premissa depreende do entendimento esposado pelo Supremo Tribunal Federal.

Um ponto fundamental é a determinação do momento em que o serviço é prestado. Dado que a materialidade do ISS é a prestação de um serviço tributável e que a prestação se desenvolve em uma relação jurídica do direito privado, a materialidade pode somente se realizada na entrega do resultado ao tomador do serviço.

Outra questão relevante no critério temporal está relacionada à natureza fracionável ou não fracionável do serviço. Caso o serviço seja fracionado, a cada cumprimento de parte do serviço, pode ensejar tributação. Caso contrário, o imposto não poderá ser seccionado e só será exigível na conclusão integral do serviço.

Por exemplo, o desenvolvimento de um sistema computacional é um serviço não fracionável, posto que o resultado somente será obtido quando ocorrer a instalação desse *software*, ou seja, a entrega do serviço. Já, um serviço assistência técnica de *software* possui uma característica de serviço fracionável em relação ao tempo do suporte técnico. A cada renovação do prazo da assistência podem ser geradas incidências de ISS.

Dependendo se o serviço é fracionável ou não, determina-se o momento em que o resultado é entregue ao tomador pela finalização da última obrigação de fazer do serviço.

### **5.6.9 Pessoaalidade e incidência do ISS-importação**

Por se tratar de um imposto de competência municipal, o sujeito ativo será o Município ou Distrito Federal e, em território federal, a União Federal.

Para se determinar o sujeito ativo de uma importação de serviço, o legislador complementar estabeleceu como regra o local onde se localiza o estabelecimento do tomador e, na ausência, o lugar que o tomador estiver domiciliado. Quando os serviços forem considerados prestados no território estrangeiro, o sujeito ativo será determinado pelo local que ocorreu o resultado.

Já, o sujeito passivo do Imposto sobre Serviços é o tomador dos serviços, em virtude da legislação complementar tê-lo vinculado à prestação de serviços oriunda de território estrangeiro.

#### **5.6.9.1 Sujeito Ativo no Imposto sobre Serviços - importação**

Como não há estipulação do preceito constitucional, a limitação foi estabelecida pelo legislador infraconstitucional para que seja considerado o sujeito que realiza a atividade de prestar serviço tributável.

Por ser tratar de um imposto de competência municipal, o sujeito ativo do ISS será o Município ou Distrito Federal. Assim, o Município, no exercício de sua competência tributária, formará a relação jurídica tributária devido à existência do evento descrito no antecedente da regra incidência tributária, importação de serviços, com compatibilidade ao sistema do direito positivo vigente.

O sujeito ativo é determinado pelo território em que o legislador infraconstitucional faz referência ao estabelecimento do tomador, ou na ausência do estabelecimento no local, em que estiver domiciliado.

Caso os serviços forem prestados no território estrangeiro, o sujeito ativo será determinado pelo local que acontecer o resultado. Logo, se o resultado da prestação de serviço ocorrer no território nacional, incidirá a norma jurídica do Imposto sobre Serviço sobre a importação, cujo sujeito ativo será o Município do tomador.

Por existir vínculo material entre o serviço e o território da entidade tributante,

TÔRRES (2004, p.284) explicita:

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 tenha iniciado no exterior, mas sempre quando o fazer do serviço seja concluído em tal território.”

Os serviços prestados por não-residentes são objetos de exação no território nacional, que se sujeitam ao dispositivo legal, para qualquer local do estabelecimento prestador ou local de domicílio do prestador.

No Imposto sobre Serviços, a competência dos Municípios somente é exercida pelo serviço prestado por residente e não-residente, cujo serviço tenha sido materialmente vinculado ao território da entidade tributante, com a ressalva de ter iniciado no território estrangeiro, desde que se tenha a obrigação de fazer do serviço ou tenha a sua conclusão no território nacional.

Assim, a competência municipal de exigir o tributo se perfaz na localização do tomador do serviço no seu domínio territorial, perante o regime do destino, cujo sujeito passivo é definido como responsável na condição de contribuinte.

#### **5.6.9.2 Tomador de serviço e a substituição tributária**

A Lei Complementar n. 116 de 2003, em seu artigo 5º, estabeleceu que o contribuinte é o prestador de serviço, atinente ao sujeito passivo que realiza o ato de fazer e é o prestador de serviço. Já no caso do contribuinte não-residente sua atividade pode ser objeto de incidência tributária no território nacional, quando detenha conexão material com o território do respectivo Município.

A substituição tributária é uma espécie de sujeição passiva que ocorre no sistema do direito positivo. Para CARVALHO (2011, p.662 e 663), trata-se de um meio de controle de fiscalização do processo de arrecadação tributária, em respaldo ao princípio da segurança jurídica, com relação aos limites jurídicos de sua abrangência e à extensão de sua aplicabilidade.

Nem a Magna Carta e nem o Código Tributário fazem referência à substituição tributária, tendo em vista que parte da doutrina não define a substituição tributária como uma espécie de responsabilidade tributária autônoma de sujeição passiva. Sob este aspecto, aduz PEIXOTO (2008, p.1012 e 1013):

Pela leitura isolada do art. 121, particularmente de seu parágrafo único,

pode-se ter 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 impossibilidade técnica de se colocar o responsável e o substituto com alguma razão comum, que não o fato de serem sujeitos passivos.

A substituição tributária trata de uma espécie de responsabilidade, em que um terceiro é vinculado indiretamente ao fato jurídico tributário, cuja obrigação tenha por objeto o cumprimento de uma obrigação tributária principal e não uma obrigação acessória.

O tomador de serviço, residente, é definido como responsável pelo dever jurídico do imposto, no caso da relação jurídica obrigacional ter sido constituída entre o Município do local do domicílio do tomador e o sujeito não-residente. O fato jurídico tributário é baseado num evento concluído pelo contribuinte no território nacional, no respectivo Município, mesmo que o serviço tenha se iniciado no território estrangeiro.

Neste aspecto, o responsável e o substituto tributário representam um papel diferente do contribuinte no âmbito da responsabilidade com relação à restituição, por via do reembolso ou da retenção.

Estas premissas estão embasadas nas normas jurídicas em sentido amplo que trata da substituição tributária no art. 150, §7º da Magna Carta, tendo o fundamento de validade infraconstitucional no artigo 128 do Código Tributário Nacional.

Nas reflexões de BECKER (2002, p.553), a substituição tributária trata de um fenômeno:

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 do legislador de qualquer outro indivíduo em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo

No sistema do direito positivo, a substituição tributária consiste na instituição da relação jurídica tributária, com a ressalva que o contribuinte detentor da capacidade contributiva perante a constituição do fato jurídico tributário, desde observados os termos previstos na Magna Carta.

A problemática com relação à substituição tributária refere-se às questões de reembolso e retenção, conforme os termos desenvolvidos por BECKER (op.cit.) nas

seguintes modalidades:

Repercussão jurídica por reembolso – [...] o legislador cria duas regras jurídicas. A primeira regra 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 jurídica tributária. A segunda regra jurídica tem como hipótese de incidência a realização da prestação jurídica tributária que se tornara juridicamente devida após a incidência da primeira regra jurídica. A realização daquela prestação jurídica tributária realiza a hipótese de incidência desta segunda regra jurídica e, em consequência, desencadeia sua incidência é o nascimento de uma segunda relação jurídica que tem: em seu polo passivo, aquela pessoa que fora o contribuinte de jure no primeiro momento e, em seu pólo negativo outra determinada pessoa na condição de sujeito passivo. O conteúdo jurídico desta segunda relação jurídica consiste no direito de crédito do sujeito ativo (o contribuinte de jure) contra o sujeito passivo, tradicionalmente denominado de 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.

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 portador: entretanto, o sujeito passivo da relação jurídica tributária de imposto de renda sobre e 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 do imposto por ela pago ou devido, isto é, reter na fonte pagadora do rendimento o imposto de renda devido com referência ao mesmo.

A Lei Complementar n. 116 de 2003 dispõe acerca da sujeição passiva tributária. Nos termos do artigo 5º, o contribuinte do ISS é o prestador de serviço, porém o artigo 128 do Código Tributário Nacional estabelece os terceiros como sujeito passivo das relações jurídicas tributárias.

Destaca-se que a lei complementar faz referência à substituição tributária, diante da previsão da norma jurídica de retenção que autoriza a retenção da fonte do tributo. Nesta esteira, o legislador municipal, no ato de instituição do tributo de Imposto sobre Serviços, colocou no polo passivo o sujeito que contrata a prestação de serviço subordinada à validade da norma jurídica, assegurando ao sujeito o benefício econômico do recebimento de preço pela prestação de serviço.

Especificamente na incidência do ISS sobre a importação de serviços, o legislador enfatizou que o sujeito passivo deverá ser o tomador de serviço. Exemplificando, uma

pessoa jurídica contrata uma empresa francesa para prestação de serviço de desenvolvimento de sistemas. Para a prestação desse serviço, uma equipe se desloca para o território nacional e realiza toda atividade contratada. Tal fato tipifica-se numa importação de serviços. Apesar do início do serviço ter ocorrido em território estrangeiro, o resultado foi verificado em território nacional.

Tal premissa se fundamenta no caput do artigo 6º em seu parágrafo 2º que estabelece como sujeito passivo o tomador de serviço na qualidade de substituto tributário, ou o responsável pela substituição, podendo o Município optar pela instituição do tributo.

No tocante à importação de serviços, elege-se como responsável tributário o tomador de serviço, perante a relação jurídica obrigacional dentre Município e o local do domicílio do tomador e o sujeito não-residente. Tal premissa é adotada com base no critério espacial do local do estabelecimento prestador, ou sujeito prestador no território estrangeiro, no caso da adoção do local da efetiva prestação do serviço.

O Imposto sobre Serviços incidente na Importação de Serviços, cujo responsável tributário é obrigado ao pagamento do tributo, pode tipificar o tomador do serviço, uma vez que o prestador na qualidade de não-residente que não possua estabelecimento prestador no território nacional, implicando numa vigência territorial.

Já o artigo 5º, estabelecido na Lei Complementar n. 116 de 2003, pressupõe que o contribuinte é o prestador de serviço de importação de serviços, do qual o tomador consistirá no responsável tributário do imposto. Corroborando com tal premissa, aduz o doutrinador Luís Eduardo SHOUERI (2004 p.47):

Merece reparos, entretanto, a dicção do §2º do art. 6º, cujo inciso I elege como responsável o tomador de serviço 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, contribuinte é o prestador de serviço, aplica-se aos casos que se tenha uma prestação de serviço no País.

Ao dispor que o contribuinte é o prestador de serviço, o legislador estabeleceu limites da competência e coerência ao regime jurídico de incidência do ISS na importação de serviço sob aspecto da substituição tributária, limitando o Município na escolha do sujeito passivo. Logo, o contribuinte é o prestador de serviço.

Neste contexto, o critério de conexão territorial é o local do estabelecimento do

tomador do serviço, posto que o sujeito realize a conduta no antecedente da regra matriz de incidência tributária, fundamentada em contratar uma prestação de serviço. É legítima a opção de o legislador complementar eleger o tomador do serviço como sujeito passível da obrigação tributária que formará com a ocorrência do fato jurídico tributário.

No regime de substituição tributária do ISS incidente na importação de serviços, o tomador do serviço é o sujeito passivo, na qualidade de substituto tributário da relação jurídica tributária. Através da constituição do fato jurídico tributário, se verifica a concreta transferência do ônus financeiro da exação para o indivíduo que prestou o serviço consubstanciado no fato-signo presuntivo de riqueza, enquanto o substituído não integra a relação jurídica tributária surgida com a constituição do fato jurídico tributário.

Não incorrendo a retenção na fonte, o tomador na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária sofrerá o impacto financeiro do tributo, caso o prestador deixar de cumprir o dever-jurídico de realizar o pagamento. Neste caso, o tomador está substituindo o papel do contribuinte? Esta também é uma questão polêmica. Para tal, reflete-se que o princípio do destino resolve o dilema, perante a eleição do critério de conexão, cujo local do estabelecimento do tomador de serviço, com respaldo ao princípio da territorialidade. Os critérios de conexão visam a identificar a capacidade contributiva vinculada a um território.

A adoção da sistemática tem relação e se justifica pelo princípio da não discriminação, perante a nacionalidade de residentes e não-residentes, que se conclui pela sucessão que incorre na prestação de serviço que se optou pelo princípio do destino. Uma vez que, nas importações de serviços, os beneficiários são os residentes no território nacional, exceto nos casos das exportações promovidas por prestadores no Brasil.

#### **5.6.9.3 Não-residente como sujeito passivo**

Primeiramente, o Imposto sobre Serviços atribui competência aos Municípios que pode ser exercida, quando o serviço for prestador por residente e não-residente, cujo serviço pode ser materializado e vinculado no território do ente político, na hipótese de que tenha iniciado no território estrangeiro, mas a obrigação do serviço constituiu no território nacional.

Considera-se como sujeito passivo aquele que realiza o ato de fazer que implique na incidência tributária em consequência da prestação de serviço. Logo, se o contribuinte for um não-residente a atividade de prestar serviço pode ser objeto de exação quando

tipificar conexão material com o Município.

Para o tomador de serviço ser responsável pelo débito do tributo quando a relação jurídica obrigacional do Município seja o local do domicílio do tomador e o sujeito não-residente. Mediante o fato jurídico tributário fundamentado no evento qualificado na lista de serviço, o serviço é finalizado pelo efetivo contribuinte no território nacional, concernente no território do Município.

Ressalta-se que os sujeitos não-residentes não podem ser tributados no território nacional, na hipótese dos fatos praticados no território estrangeiro perante a ausência da conexão material com ordenamento jurídico do Estado-Soberano.

Assim, a tributação de atos de serviços deve ser embasada por um vínculo material dentre o prestador do serviço nos limites especiais do território, uma vez que a territorialidade é o limite de eficácia do sistema do direito positivo para tipificação e constituição do fato jurídico tributário.

Portanto, o princípio da territorialidade se justifica pela delimitação espacial das normas jurídicas sobre os fatos jurisdicizados pelo sistema do direito positivo, perante a aplicação do texto de lei do direito positivo aos fatos ocorridos no espaço, por intermédio da conexão material da prestação de serviço de ato praticado por residente e não residente.

No plano internacional para garantir equilíbrio entre os Estados-soberanos em matéria tributária, foi estabelecido um regime que regulamenta o poder de tributar para que seja lícita a atividade legislativa do Estado, perante o uso do critério de conexão e contato efetivo do fato e a pretensão fiscal, que ocorre na tributação de não-residentes por prestações de serviços de fazer vinculado com a territorialidade.

#### **5.6.9.4 Critério quantitativo do ISS- Importação – base de cálculo e alíquota**

No Imposto sobre Serviços, o legislador optou pelo preço do serviço como um padrão avaliativo que, com as deduções, mensura a obrigação de fazer concernente à materialidade do tributo. Na regra matriz de incidência tributária, há dois tipos de base de cálculo, a normativa e a fática com os demais critérios integrantes da norma geral e abstrata, pois traz referência à dimensão da hipótese. De modo que o processo de positivação ocorre através da incidência jurídica de norma jurídica tributária sobre um fato, jurisdicizado.

É composto pela conjugação da base de cálculo e da alíquota que permitem apurar o *quantum debeat*. A base de cálculo é uma unidade de medida e a alíquota é um fator de quantificação da base de cálculo.

O critério quantitativo mantém relação com a materialidade deve seguir o princípio da capacidade contributiva. A base de cálculo do Imposto sobre Serviços, conforme dispõe o artigo 9º do Decreto n. 406 de 1986, em consonância com o artigo 7º da Lei Complementar n. 116 de 2003, é o preço do serviço, advém da receita bruta obtida por meio da prestação de serviço.

Conforme estabelece a doutrina, a receita bruta designa todos os valores que constitui o preço, sem qualquer dedução da receita total auferida. (MORAES,2004, p.91)

O prestador pactua com o tomador de serviço o preço a ser pago e as condições de realização do serviço. Para obter o preço do serviço o prestador considera os custos envolvidos para o atendimento e inseri uma margem de lucro que deseja obter.

Um elemento relevante à não incidência do ISS é a bilateralidade do contrato, uma vez que não havendo uma relação bilateral, não ocorrerá a incidência tributária, conforme o entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

“Recurso Especial 234.498-RJ

TRIBUTÁRIO. ISS. INCIDÊNCIA. ARBITRAMENTO. SERVIÇO GRATUITO. 1 O ISS só incide nos serviços prestados gratuitamente pelas empresas sem qualquer vinculação com a formação de um contrato bilateral. 2 Serviços de intermediação de propaganda, objetivo principal da empresa, devem ser tributados pelo ISS. 3 Alegação de gratuidade não reconhecida. 4 Arbitramento adotado pelo Fisco. Regularidade. 5 Recurso improvido”.

A tributação do Imposto sobre Serviços se efetiva com a prestação, que implica na capacidade contributiva relativa, concernente na aptidão do sujeito passivo de praticar a materialidade descrita no antecedente normativo.

Assim, a incidência tributária do ISS na importação de serviços não se expressa pelo verbo tomar serviço, em que consiste contratar uma prestação de serviço, mas envolve uma relação jurídica de prestação de serviço sem vínculo com o território nacional.

Nesse aspecto, os verbos “prestar” e “tomar” integram o critério material da regra matriz de incidência tributária, cuja atividade econômica tem por intuito gerar benefício

e utilidade econômica para outrem.

A base de cálculo é o preço bruto do serviço. De tal modo, o valor do imposto pago a título do ISS é transferido economicamente ao adquirente do serviço, em que o preço é cobrado e suportado pelo adquirente.

A Magna Carta prevê a incidência tributária sobre serviços de qualquer natureza ao expedir as normas gerais sobre tributação e mantém uma coerência interna da estrutura da lógico-semântica da regra matriz de incidência tributária.

De acordo com a premissa de BARRETO (2005, p.355), o preço do serviço refere-se à receita bruta que advém da prestação de serviço, que inclui tudo que for pago pelo tomador do prestador, desde que provenha a prestação de serviço. Logo, o preço da prestação de serviço é ajustado dentre as partes que expressa o conteúdo econômico do descrito no antecedente da regra matriz de incidência tributária.

O conteúdo semântico da base de cálculo do ISS é representado pelo preço, trata do valor pactuado dentre o prestador com o tomador do serviço, incluindo o custo e a margem de lucro obtida com a prestação de serviço.

O Recurso Ordinário julgado pelo Conselho Municipal de Tributos da Prefeitura de São Paulo<sup>17</sup>, assim aclara sobre o tema:

Processo Administrativo n. 2012-0.348.936-2

Todos os empresários têm seus custos. Todo prestador de serviços tem seus custos necessários e indispensáveis para empreender sua atividade.

Assim, também se dá com a recorrente, que tem custos e gastos indispensáveis à sua atividade, dos quais se recupera, ao formular o preço do serviço prestado.

“Se fosse facultado ao contribuinte deduzir todas as suas despesas ‘reembolsáveis’, a base de cálculo do ISS seria a margem de lucro da empresa e o fato gerador do imposto deixaria de ser prestação de serviços e passaria a ser auferimento de lucro, confundindo-se com a CSSL e IRPJ. O ISS incide sobre a receita bruta, que é a soma de despesas mais o lucro, não podendo a recorrente alterar tal sistemática, ao deduzir despesa em desacordo com a legislação

Neste julgado, o contribuinte tentou excluir da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços os valores efetivamente enquadrados na definição de despesa reembolsável não integrante do custo.

---

<sup>17</sup> Recurso Ordinário emitida pela 3ª Câmara Julgadora Efetiva sob n. 2012-0.348.936-2, página 12.

Tal tema foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp n. 621067 interposto pelo Município de São Paulo contra a decisão que admitiu a tese do contribuinte de excluir da base de cálculo as despesas reembolsáveis não integrantes do custo. Segue abaixo trecho voto do Ministro Relator:

Na espécie, entendeu-se, no voto condutor do acórdão impugnado (fls. 97/98) não ser possível tributar valores decorrentes de reembolso de despesas, tais como telefonema, cópias reprográficas, transporte e hospedagem realizados no interesse de cliente. Ponderou no julgado que a referida quantia não integrava o preço – constante determinado pelo art. 9º do Decreto-Lei 406/68 – já que não constituem receitas auferidas pela autora, ora recorrida, em razão da prestação de serviço de consultoria.

Com efeito, afastou-se a pretensão do ente municipal, ora recorrente, de tributar a autora por serviços prestados por terceiro em outro Município e por atividade diversa da prestação de serviço de consultoria.

O acórdão recorrido não merece reparos.

Quanto ao tema, adoto o entendimento desta Corte de que “a base de cálculo do ISS é o preço do serviço, não sendo possível incluir nesse valor importâncias que não serão revertidas para o prestador, mas simplesmente repassada a terceiros, mediante posterior reembolso. Precedentes: REsp n. 411.580/SP, Relator Ministro Luiz Fux, Data do Julgamento de 16 de fevereiro de 2002 e REsp n. 224.813/SP, Relator Ministro José Delgado, Data de Julgamento de 28 de fevereiro de 2000. (Recurso Especial 618.772, relator Ministro Francisco Falcão, Data de Julgamento de 19 de dezembro de 2005).

No cálculo da base de cálculo do ISS-importações não devem ser incluídos os valores atinentes a seguro, juros e quaisquer importâncias recebidas ou debitadas, em face das referidas verbas terem natureza de preço contratual.

Ressalta-se que a não-cumulatividade do ISS é uma premissa válida para os prestadores de serviços contratarem outros serviços. Neste raciocínio, o ISS terá o caráter não cumulativo. Logo, não poderá ser compensado de forma a reduzir a base de cálculo do ICMS das respectivas vendas geradoras de receita. Neste caso, a recíproca é verdadeira, uma vez que o prestador de serviço não terá na base de cálculo suas vendas, por conta do ICMS pago nas aquisições das mercadorias que integraram o custo.

Portanto, o importador de serviço deve fazer uma análise minuciosa das despesas que eventualmente pretenda excluir da base de cálculo para evitar problemas junto ao fisco municipal.

A inclusão do valor do ISS na base de cálculo na importação de serviço faz parte do preço, ora, receita bruta do serviço, pois o imposto deve estar ali contido.

Tal premissa foi objeto de discussão no Superior Tribunal de Justiça no REsp 668/SP, no sentido que deve haver inclusão na base de cálculo, em virtude fazer parte do preço do serviço. Por fim, a alíquota do ISS-Importação varia de 2% (dois por cento) a 5% (cinco por cento), conforme o artigo 8-A da Lei Complementar n. 157 de 2016.

### **5.7 Construção das Regras Matrizes Tributária do ISS-importação**

Considere a seguinte situação: Um grande escritório de advocacia localizado na região do Itaim-Bibi na cidade de São Paulo contrata uma empresa desenvolvimento de *software* canadense para desenvolver um sistema que automatize as pesquisas, realize curadoria dos casos e faça um resumo de cada causa jurídica. Após o desenvolvimento do *software*, realizado no Canadá a implantação do sistema ocorreu com sucesso em São Paulo por meio dos programadores canadense. Por fim, o pagamento do serviço ocorrerá um mês depois da implantação do software, conforme termo estabelecido no Contrato de Prestação de Serviço de Desenvolvimento de *Software*.

#### **Primeira Regra Matriz de Incidência Tributária**

Dada a contratação de serviço proveniente do exterior, então deve ser o recolhimento do ISS-importação.

Antecedente – Dada a contratação de serviço proveniente do exterior. No caso a contratação do serviço de desenvolvimento de *software* por uma empresa no Canadá.

Critério material – contratar o serviço, no caso contratação do desenvolvimento de *software*.

Critério temporal – momento do pagamento do serviço. Ora, um mês depois da implantação do sistema.

Critério especial – o local a contratação do serviço, cidade de São Paulo.

Consequente – deve-ser o recolhimento do ISS-importação.

Critério pessoal – sujeito ativo: Município ou Distrito Federal, onde o serviço foi contratado, São Paulo e sujeito passivo – Tomador ou intermediário do serviço.

Critério Quantitativo – base de cálculo: preço do serviço e a alíquota entre 2% (dois) e 5% (cinco) por cento.

#### **Segunda Regra Matriz de Incidência Tributária**

Antecedente – Dada a prestação de serviço que se tenha iniciado no exterior do país, então deve-ser o recolhimento ISS-importação.

Critério material – prestar serviço de desenvolvimento de *software*.

Critério temporal – momento em que o serviço reputa-se prestado, ora, momento da instalação e implantação do software no Brasil.

Critério especial – o local onde a prestação de serviço se dá por realizada.

Consequente – deve-ser o recolhimento do ISS-importação.

Critério pessoal – sujeito ativo: Município ou Distrito Federal, onde o serviço foi contratado, São Paulo e sujeito passivo – prestador do serviço, a empresa canadense.

Critério Quantitativo – base de cálculo: preço do serviço e a alíquota entre 2% (dois) e 5% (cinco) por cento.

A primeira Regra Matriz de Incidência Tributária é aplicável quando o serviço integralmente feito no exterior e depois trazido para o território nacional. Já segunda Regra Matriz de Incidência Tributária ilustra o caso de uma prestação de serviço realizada parte fora do Brasil e parte em território nacional. As alterações ocorrem no antecedente, no critério material, no critério temporal, no critério espacial e no sujeito passivo.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Construtivismo-lógico-semântico trata de uma filosofia de pensamento introduzida por Lourival Vilanova. Neste pensamento filosófico, o direito positivo é interpretado e descrito pela Ciência do Direito, em que a semiótica de Pierce trata de uma técnica de investigação através do estudo dos signos, que passa a ser aplicado ao software, como uma forma de evolução de linguagem, bem como uma introdução ao conhecimento.

Assim, o direito positivo é um sistema comunicacional e devem considerados todos os elementos do modelo comunicativo. Como as normas jurídicas são comunicadas de modo escrito, através de textos, uma asserção filosófica é a existência do “cerco inapelável da linguagem”, isto é, um cerco que busca se expandir, se superar a cada instante e que ameaça transcender-se para tocar os objetos da experiência, sem poder fazê-lo.

No direito positivo, ocorre a positivação, avanço em direção aos comportamentos humanos, através de mensagens normativas emitidas pelo agente competente emissor por linguagem escrita, canal, seguindo as regras do direito positivo, código. Com o processo de positivação, as normas gerais e abstratas necessitam da presença de norma individual e concreta buscando aplicar a disciplina prevista para generalidade em casos reais.

Neste contexto, a teoria comunicacional emprega-se aos signos, uma vez que é voltada para organização linguística do discurso jurídico. Porém, no construtivismo lógico-semântico refere-se a planos distintos da análise semiótica.

A semiótica além de ser uma Teoria de Processo Comunicativo é uma teoria do conhecimento. Na presente dissertação, o processo comunicacional do direito positivo é comparado com o processo comunicacional de software, com finalidade de introduzir o estudo do software no Construtivismo-Lógico-Semântico.

A linguagem atua como instrumento através da implementação de signos para comunicação entre os seres humanos e é o mais relevante sistema de signos, dado que outros sistemas de comunicação são desenvolvidos a partir da linguagem. A linguagem compreende outros enunciados e códigos que não são necessariamente verbais, por exemplo, algumas linguagens computacionais incluem uma série de códigos binários não verbais e que compreendem a linguagem de máquina.

Existe uma semelhança entre a utilização da linguagem do direito positivo e a dos *softwares*, pois ambas apresentam linguagem escritas e pertencem ao macrosistema comunicacional. Entretanto, a função da linguagem prescritiva do direito é regular às condutas intersubjetivas na sociedade.

O intérprete do direito atua em mais de um subsistema para cumprir sua tarefa, movimentando-se entre os planos até resultar na norma jurídica, para então incorporá-la ao S4, plano do sistema jurídico.

Foram selecionados os enunciados prescritivos, do plano da expressão S1, que versam sobre o ISS e o ISS-Importação, considerando inicialmente significações isoladas. Os artigos constitucionais encontrados são: artigo 30, inciso I e III, sobre a autonomia dos Municípios para legislar sobre assunto de interesse local e para exercer atividades típicas da administração pública e o artigo 156, inciso III, que atribuiu aos Municípios a competência de legislar para instituir e regulamentar e o artigo 155, inciso II.

Não houve previsão constitucional explícita de incidência de ISS-importação. Quando foi promulgada a Magna Carta em 1988, a prestação de serviços no exterior não era corriqueira. Assim, o legislador constituinte não elaborou esta previsão legal. Entretanto, com desenvolvimento tecnológico e social, diversos serviços foram disponibilizados às empresas brasileiras e às pessoas físicas através de empresas no exterior. Assim, houve alargamento do espectro semântico dos enunciados prescritivos localizados nos antecedentes das normas gerais e abstratas.

No plano S2, o princípio que foi mais aplicado para o estudo em questão é o princípio da territorialidade, pelo qual as leis editadas pelos entes federativos produzem efeitos apenas dentro dos seus limites geográficos e este princípio foi definido de forma implícita.

A construção da norma jurídica do ISS-importação atribui incidência tributária aos serviços que são concluídos no Brasil por residentes, ou domiciliados em território estrangeiro, desde que os serviços prestados no exterior por prestadores estrangeiros e o resultado do serviço ocorra no território nacional. Para que possibilite a incidência tributária do imposto, o fato jurídico tributário deve ocorrer fora do país, cuja hipótese de incidência seria tomar ou fruir serviços, no sentido que o fato tributário que ocorresse no território nacional e implicasse em transformar o tomador em contribuinte.

A Magna Carta exclui a exportação de serviços no campo de incidência, mas isto

não se aplica à importação de serviços, uma vez que a incidência do imposto se dá na prestação de serviço ocorrida no território nacional e sobre a fruição ou tomada de serviço proveniente em território estrangeiro. O contribuinte pode ser onerado, pois a prestação de serviço é executada dentro do território nacional, na competência do Município.

Conclui-se que a interpretação do direito positivo caminha por cinco dimensões e subsistemas S1, S2, S3, S4 e S5, que analisa a aplicação dos enunciados jurídicos na positivação do mundo fenomênico, envolvendo todas complexidades referentes ao mundo da tecnologia digitais e globalização. Logo, os textos normativos necessitam de interpretação, além de serem destituídos de clarezas, devem ser aplicados ao caso concreto real ou fictício. De tal modo, a concretização do direito positivo imputa na norma de decisão.

A concretização do direito positivo ocorre somente com a norma de decisão. Analisando a questão da constitucionalidade do ISS-importação, verificou-se que o sistema do direito positivo interpretou de forma constitucional através de casos concretos ocorridos no mundo dos fatos jurídicos tributários.

A norma jurídica é produzida pelo intérprete a partir dos elementos colhidos no texto normativo, mundo do dever-ser, e a partir de características do caso que ela será aplicada, mundo do ser. O caso concreto possui importância na construção das normas gerais e abstratas ocorre entre processos jurisdicionais e em outros processos de interpretação concreta do direito positivo.

A aplicação do princípio do destino é outro argumento favorável à constitucionalidade do ISS-importação, pois, na importação de serviços provenientes de território estrangeiro, o tomador de serviço é o contribuinte de fato e quem irá o ISS aos cofres municipais. O preço cobrado pelo prestador estrangeiro não inclui o ISS a ser recolhido em território nacional e o prestador não é responsável tributário pelo ISS. Logo, o princípio do destino é uma norma de elevado grau de abstração e generalidade, tratando de uma prescrição normativa para tributação internacional de serviço.

Outro argumento favorável à incidência de ISS na importação de serviços é a inexistência de objetivo protecionista, mas de isonomia e equidade, pois se o serviço fosse prestado em território nacional, haveria incidência de ISS.

Em tese, existem três critérios de conexão para constituição do fato jurídico com o território de cada um dos municípios: o local do estabelecimento do prestador, local do

estabelecimento do tomador e o local da efetiva prestação. Pela lei do ISS, o local onde se torna devido o imposto é o Município do tomador ou intermediário do serviço, na ausência de estabelecimento do tomador, o Município onde ele estiver domiciliado.

Sob outro aspecto, o critério material da hipótese de incidência do tributo adotado pela legislação complementar do ISS é a prestação de serviço, o critério temporal refere-se à coordenada de tempo do fato ocorrido descrito a hipótese de incidência tributária, momento que a prestação de serviço se reputa ocorrida. O critério espacial não pode ser determinado pelo local em que se situa o estabelecimento do tomador, pois o local onde é estabelecido o usuário do serviço não tem relevância para discriminar o local da prestação. Na regra matriz de incidência do ISS, o critério espacial é o local onde serviço é prestado.

O fato implica na ocorrência de uma conduta no espaço, que prescinde de linguagem jurídica do jurista para que o fato jurídico seja constituído. Logo, o lugar e o espaço delimitam ocorrência do fato, concernente aos movimentos da conduta do homem no mundo social. Tais filosofias indagam, explicitam, chegando a um denominador comum, sendo chamado de aspecto espacial, critério espacial, inserindo numa noção de territorialidade, território e a teoria do resultado.

Os limites espaciais dentro dos quais as normas devem produzir efeitos pela eficácia da norma jurídica do espaço, que não devem ser confundidos com a localização dos fatos jurídicos que podem ser extraterritoriais. Uma situação é uma norma jurídica possuir eficácia vinculante além das fronteiras do Estado, outra é o Estado deter o poder de tributar, no interior aos seus residentes ou fatos praticados em território estrangeiro. No primeiro caso, a eficácia da lei no espaço respalda aos limites da territorialidade, segundo a localização do fato jurídico.

A interpretação da legislação complementar acerca da exportação para fins do ISS se conforma ao preceito constitucional que indica o princípio do destino nas prestações de serviço sujeitas ao tributo municipal. Caso contrário, a norma jurídica não seria posta, uma vez que o serviço foi prestado no território estrangeiro, por isso não seria atingido pelo imposto, em respaldo ao princípio da territorialidade.

Portanto, a desoneração de exportação não interfere na competência tributária, haja vista que trata de uma norma de comportamento, norma de isenção, que estabelece definição do resultado do serviço em consonância com a legislação complementar.

O resultado do serviço, para fins de aplicação da norma isentiva, portanto, não deve ser tomado como a própria prestação ou conclusão do serviço, mas como fruição do serviço, em face do proveito ou utilidade proporcionada ao tomador, que contratou a utilidade, não se importando por quem paga pelo serviço, mas de quem possa usufruí-lo ou fruí-lo, o tomador do serviço localizado em território estrangeiro. O resultado deve ser considerado o resultado imediato do serviço, buscando a causa da contratação do serviço.

Neste aspecto, o resultado como um elemento caracterizador da prestação de serviço tipificado na importação, uma vez que o beneficiário toma do serviço, frui e consome. Conclui-se, pela interpretação que o resultado é entendido como utilidade ante a delimitação da territorialidade do país que está localizado o beneficiário, local da execução do serviço.

Ao analisar o parágrafo 1º do artigo 1º combinado com o artigo 3º, inciso I e o artigo 6º, parágrafo 2º, inciso I, da Lei Complementar 106 de 2003, foi criada uma nova materialidade com relação à incidência do ISS constituída pelos Municípios e pelo Distrito Federal. Tal preceito implicou numa construção de duas regras matrizes distintas para o Imposto sobre Serviços, que se denominaram ISS-Importação. Ocorreram alterações de vários critérios da regra matriz de incidência tributária, cuja materialidade deve ser a prestação de serviço proveniente do exterior ou de um serviço iniciado no exterior. O espaço é marcado pela prestação de serviço efetuado em território estrangeiro e o pessoal, corresponde ao prestador de serviço estrangeiro, estabelecido no território estrangeiro. O sujeito passivo por responsabilidade tributária é o tomador ou intermediário do serviço no Brasil, em face do sujeito ativo, ser o Município ou Distrito Federal em que estiver domiciliado o tomador ou intermediário do serviço.

Tais premissas corroboram favoravelmente à constitucionalidade do ISS-importação na soberania fiscal do Estado e no princípio da territorialidade, haja vista que a questão de serviço de qualquer natureza, não exclui o consumo, a aquisição ou tomada de serviços provenientes do território estrangeiro.

Como próximos passos e sugestões de estudos futuros, é possível a análise da constitucionalidade ou inconstitucionalidade em outros tributos como o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), PIS, Cofins, Imposto de Renda retido na fonte frente às evoluções tecnológicas.

## REFERÊNCIAS

- ABREU, Anselmo Zillet. **Imposto sobre serviços – ISS na importação e na exportação de serviços**. 2018. 227 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito na área de concentração de Efetividade do Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.
- ALEXY, Robert. **“O conceito de validade no direito”**. São Paulo: Martins Fontes, 2009.
- ALVES, Ana Emília Cordelli, “Mesa de Debates “C”- **ISS e Lei Complementar n. 116/03**”. Revista de Direito Tributário n. 92, São Paulo: Malheiros.
- AMARAL, Thiago Abiatar Lopes, **“O ICMS e a Tributação do Download de Softwares no Estado de São Paulo”**, 1. ed. São Paulo: Almedina, 2018.
- ARISTÓTELES. **“Metafísica”**. Tradução Italiano: Giovanni Reali, Tradução Português: Marcelo Perine, Volume II e III, São Paulo, Editora Loyola, 2002.
- ARAUJO, Clarice von Oertzen, **“Semiótica do Direito”**, 1.ed. São Paulo, Quartier Latin, 2005.
- ARISTÓTELES, **Física**, Livro IV . Traducción y notas Guillermo R. Echandía. Barcelona: Gredos, 1995, 218a, página 148-150.
- ATALIBA, Geraldo, **“Hipótese de Incidência Tributária”**, 6.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- BALEEIRO, Aliomar, **“Direito Tributário Brasileiro”**, 11. ed., por DERZI, Misabel Abreu Machado, Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- BAKHTIN, Mikhail, **“Bakhtin – Conceitos-Chave”**, Org. BRAIT, Beth. 1.ed. São Paulo: Contexto, 2005.
- BAPTISTA, Marcelo Caron, **“ISS do Texto à Norma”** São Paulo, Quartier Latin, 2005
- BARRETO, Aires Fernandino. **“ISS – Não Incidência sobre Cessão de Espaço em Bem Imóvel**. In Revista de Direito Tributário n° 76. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BARRETO, Aires Fernandino, **“Curso de Direito Tributário Municipal”**, 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- BARRETO. Aires Fernandino. **“O ISS na Constituição e na Lei”**, 2.ed. São Paulo: Dialética, 2005
- BECHO, Renato Lopes, **“Lições de Direito Tributário”**, 3. Ed., São Paulo: Saraiva, 2015.
- BECKER, Alfredo Augusto, **“Teoria Geral do Direito Tributário”**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002,

BEVILÁQUIA, Clóvis, “**Direitos das Obrigações**”. Edição histórica. Rio de Janeiro: Rio, 1977.

BORGES, Eduardo de Carvalho, “**O ISS, os Serviços Provenientes do Exterior**”, e a jurisprudência. In: Machado, Rodrigo Brunelli (Org.) ISS na Lei Complementar n. 116 de 2003. São Paulo: Quartier Latin e IPT, 2004.

BORGES, José Souto Maior, “**Aspectos fundamental da competência municipal para instituir o ISS** (do Decreto n. 406/68 à LC n 116/2003) In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). Imposto sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição, Barueri: Manole, 2004.

BOSSOLANI, Carlos Augusto. **Uma Análise Semiótica da Evolução do Software**. 2007. 85 f. Dissertação (Mestrado em Comunicação) – Programa de Pós-Graduação em Comunicação e Semiótica, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

BRUNO, Aníbal, “**Direito Penal. Parte Geral “Tomo I**, Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CARVALHO, André Castro, “**Tributação de bens digitais: interpretação do art. 150, VI, d da Constituição Federal**” São Paulo: MP 2009

COSTA, Simone Rodrigues Duarte, “**ISS – A LC 116/03 E A INCIDÊNCIA NA IMPORTAÇÃO**”, São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros, Prefácio. In: Ivo, Gabriel. “**Norma Jurídica, Produção e controle**”. São Paulo: Noeses, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros, “**Teoria da norma tributária**”, 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros, “**Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**”, 4. ed., São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros, “**Curso de Direito Tributário**”, 13.ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros, “**O princípio da territorialidade no regime tributação da renda mundial** (Universalidade). In IBET. Justiça Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998.

COSTA, Regina Helena. “**Imunidades tributárias: Teoria e análise da jurisprudência do STF**, 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

DE PLÁCIDO E SILVA, Oscar Joseph. “**Vocabulo Jurídico**”, 2º edição Rio de Janeiro, 1990.

DERZI, Misabel Abreu Machado, “**A necessidade da instituição IVA no Sistema constitucional tributário brasileiro**”, Sequência n. 31, v. 16, Florianópolis, 1995.

ECO, Umberto. “**Tratado Geral de Semiótica**”, 5. ed. São Paulo: Perspectiva, 2017.

EFING, Antonio Carlos, “**Prestação de Serviços – uma análise jurídica, econômica e social a partir da realidade brasileira**”: São Paulo, Revista dos Tribunais, 2005.

EMERENCIANO, Robertson Silva, “**Limitações internacionais à tributação das importações de serviços no Brasil**”. 2007, 298p. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Estudo Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2007.

FERNÁNDEZ. German Alejandro San Martins, “**O ISSQN incidente sobre importação de serviços e o alcance da expressão “cujo resultado se verifique no País” e a isenção (heterônoma) na exportação prevista na LC 116/03**”. In: Revista de Direito Tributário Internacional n. 6, São Paulo: Quartier Latin, 2007.

GAMA, Tácio Lacerda, “**Competência Tributária**”, 1ª edição, São Paulo, Noeses, 2009.

GAMA, TÁCIO LACERDA, “**Competência Tributária**”: fundamentos para uma teoria de nulidade”, 2.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

GOMES, Orlando, “**Obrigações**”, 18.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

HAENDOCHEN, Hans Bragtner. **A tributação sobre os serviços na nuvem**. 2018. 129 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional e Processual Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

HARADA, Kiyoshi, “**ISS Doutrina e Prática**”, 2. ed, São Paulo: Atlas, 2014.

JELLINEK, Geog. “**Teoría General del Estado**”, México : FCE, 2000.

KANT, Immanuel, “**Crítica da Razão Pura**” Tradução de Artur Mourão, Lisboa, Edições 70, 1986.

KELSEN, Hans. “**Teoria Pura do Direito**”, Tradução João Baptista Machado, São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.

LEIBNIZ, Golfried, “**A Collection of Papers**”, Londres: James Knapton, 1777.

LINS, Robson Maia, “**Curso de direito tributário brasileiro**”. São Paulo, Noeses, 2019.

MACEDO, Alberto, “**ISS – O Conceito Econômico de Serviço Já Foi Juridicizado Há Tempos Também pelo Direito Privado**”. In: XII Congresso Nacional de Estudos Tributários – Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo”. São Paulo: Noeses, 2015.

MACEDO, Alberto, “**ISS e PIS-Cofins – Importação: Critério especial e pessoal na prestação internacional de serviços**”. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 187, abril 2011.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. “**Doutrina e Prática do ISS**”, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, página 520. Vide também; MARTINS, Sergio Pinto. “Manual do Imposto Sobre Serviços, São Paulo, Atlas, 2004.

MACHADO, Gustavo Pagliuso, “**Aspecto Tributários da Importação de Serviços**”, São Paulo, editora Almedina, 2015.

MACHADO. Hugo de Brito. “**O conceito de serviço e algumas modalidades listada no anexo da LC 116/03.** Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/bd00005.pdf> Acesso em 25 de fevereiro de 2019.

MARTINS, Vitor Teixeira Pereira, Alice Marinho Corrêa da Silva, Mariana Quintanilha de Almeida, “**Computação, Comércio Eletrônico e Prestação de Serviços Digitais Sua Tributação Pelo ICMS e ISS**”, São Paulo: Almedina, 2017.

MELO, José Eduardo Soares de, “**ISS -aspectos teóricos e práticos**”, São Paulo: Dialética, 2018.

MIRANDA, Pontes de, “**Sistema de Ciência Positiva do Direito**”, 4 volumes, editora Bookseller, 2000.

MIRANDA, Pontes de, Francisco Cavalcanti, “**Tratado de Direito Privado**”, v.9. Rio de Janeiro, Borsoi, 1962.

MORCHÓN, Gregorio Robles, “**Teoría del derecho (fundamento de teoría comunicacional del derecho)**, v. I., 6. ed. Madri: Editorial Civitas, 2015.

MORAES, Bernardo Ribeiro de., “**Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços**”, 3ª edição tiragem, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984.

NETO, Aryton Ruy Giublin. **O ESPAÇO NA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA: Territorialidade, critério espacial e elementos de conexão.** 2014. 228 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito Econômico e Financeiro, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

OLIVEIRA, Ricardo Marinz, “**Cofins-Importação e Pis-Importação**”. In ROCHA Valdir de Oliveira, “Questões Atuais do Direito Tributário”. 8º volume, São Paulo: Dialética, 2004.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **TRIBUTAÇÃO DE SOFTWARE: Exame da constitucionalidade da incidência do ISS e do ICMS-Mercadoria sobre a licença de uso de programa de computador disponibilizado eletronicamente.** 2016. 369 f. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

PAESANI, Liliana Minardi, “**Direito Informática: comercialização e desenvolvimento internacional do software**”, 10.ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PARAGUAI. Ley nº 23.349, de 7 de agosto de 1986, Impuesto al Valor Agregado, sustitúyese el texto ordenado en 1977 y sus modificaciones. Disponível em:

<<http://docs.argentina.justia.com/federales/leyes/ley-n-23349-25-1986.PDF>>. Acessado em 03/03/2019.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coords). **Comentários ao Código Tributário Nacional**, 2º edição revisada e atualizada. São Paulo: MP Ed. 2008.

PEIRCE, Charles S. **”Semiótica”**, 4. ed. São Paulo: Perspectiva, 2017.

PRIA, Rodrigo Dalla. **Teoria Geral do Processo Tributário**. 2010. 182 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

ROTHMANN, Gerd Willi, **“Inconstitucionalidade múltipla na tributação da importação de serviços: Réquiem ou cartase do Sistema tributário nacional**, 2010, página 46 p. Tese (Livre Docência em Direito Tributário) – Departamento de Direito Econômico, Financeiro, Universidade de São Paulo, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo, **“ISS sobre a importação de serviços do exterior”**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 100, São Paulo: Dialética, 2004.

SCHOUERI, Luís Eduardo, **“ISS sobre a importação de serviços do exterior”**. IN: PINTO, Sérgio Luiz de Moraes; Macedo, Alberto; Araújo, Wilson José (Coord.). Gestão tributário municipal e tributos municipais. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

TÔRRES, Heleno Taveira, **“Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais”** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

TÔRRES, Heleno Taveira, **“Pluritributação Internacional sobre as Rendas das Empresas”**, 2ª edição, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2001.

TÔRRES, Heleno Taveira, **“Prestação de serviços provenientes do exterior cuja prestação se tenha iniciado no exterior”**. In TÔRRES, Heleno Taveira (org.) ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição Barueri: Manole, 2004.

TURING, Alan Mathison. **“Computing machinery and intelligence”**, Mind, New Series, Vol. 59, n. 236 (Out./1950), p. 433-460.

VILANOVA, Lourival, **“Fundamentos do estado de direito”**. In: **Escritos jurídicos e filosóficos**, vol. I. São Paulo: Axis Mundi, 2003.

VILANOVA, Lourival, **“As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo”**, São Paulo: Max Limonad, 1997.

UNIÃO EUROPEIA. Art. 9º da Sexta Diretiva n.77/388/CEE, 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor: matéria coletável uniforme. Disponível em: <http://eurollex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31977L0388>. Acessado em 20/02/2019.

\_\_\_\_\_. Diretiva n. 2008/8/CE, de 12 de fevereiro de 2008. Altera a Diretiva n. 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A31977L0388>. Acessado em 20/02/2019.

XAVIER, Alberto, “**Direito tributário internacional do Brasil**”, 8. ed. São Paulo: Forense, 2015.

WEIKERSHEIMER, Deana, “**Comercialização de Software no Brasil: uma questão legal a ser avaliada**”, Rio de Janeiro: Forense, 2000.

WITTGENSTEIN, Ludwig, “**Tractatus Logico-philosophicus**”, trad. SANTOS, Luiz Henrique Lopes dos. 3. ed. São Paulo: EDUSP, 2017.