

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**  
**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**A RELEVÂNCIA DO LOCAL DO RESULTADO DO SERVIÇO PARA  
FINS DE DESONERAÇÃO DO ISSQN NAS EXPORTAÇÕES DE  
SERVIÇOS**

**DIOGO MARTINS TEIXEIRA**

**SÃO PAULO**

**2012**

**DIOGO MARTINS TEIXEIRA**

**A RELEVÂNCIA DO LOCAL DO RESULTADO DO SERVIÇO PARA  
FINS DE DESONERAÇÃO DO ISSQN NAS EXPORTAÇÕES DE  
SERVIÇOS**

Trabalho de Graduação Interdisciplinar a ser apresentado como parte das atividades para a obtenção de título de Especialista em Direito Tributário da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Orientadora: Profa. Daniela Braghetta

**SÃO PAULO**

**2012**

## RESUMO

O presente trabalho tem como escopo analisar sistematicamente as principais questões relativas à incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza, por meio do estudo de cada um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária que institui o referido imposto, examinando-se inclusive a forma de repartição da competência tributária descrita na Constituição Federal.

Após a análise das regras gerais que norteiam a tributação do imposto sobre serviços de competência municipal, estudar-se-á o tratamento tributário conferido pelos legisladores constitucional e ordinário às exportações de serviços, bem como seus requisitos para tanto, no sentido de desonerá-las com vistas ao desenvolvimento econômico do país.

Nesse aspecto, serão examinadas as possíveis formas de exoneração do imposto a fim de se identificar qual foi a forma utilizada pelo legislador para alcançar o objetivo de incentivar as prestações de serviços para o exterior.

Por fim, serão analisados detalhadamente os requisitos previstos na legislação para a desoneração do imposto sobre serviços nas prestações realizadas para o exterior, com o fim de conferir a interpretação da legislação à luz dos princípios e dispositivos constitucionais cotejando o entendimento alcançado à jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre o tema.

**Palavras-chave:** Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, Exportação, Desoneração, Isenção, Local de Desenvolvimento e Local de Verificação do Resultado.

## ABSTRACT

This work aims to analyse systematically the main issues relating to the tax on services of any nature, through the study of each criteria of the rule-matrix of tax incidence that create the tax, including the examining of the allocation of taxing powers by Federal Constitution.

After reviewing the general rules related to the taxation of the tax services imposed by the municipal authorities, will be studied the tax treatment conferred by the constitutional and ordinary legislators on exports of services, as well the applicable requirements for this, in the sense for exemptions to development of the economy of the country.

In this respect, we will examine the possible forms of tax exemption in order to identify which was the form used by the legislature to achieve the goal of encouraging the provision of services abroad.

Finally, we will analyze in detail the requirements of legislation for the exemption of service tax on services performed abroad, in order to check the interpretation of legislation in accordance to the constitutional principles and the understanding performed by the jurisprudence of the Superior Courts.

**Keywords:** Tax on Services of Any Nature, Export Exemption, Exemption, Local Development and Local Verification of Results.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	6
<b>CAPÍTULO 1: ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS</b> .....	9
<b>CAPÍTULO 2: A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS</b> .....	15
2.1. Critério Material.....	16
2.2. Critério Temporal .....	18
2.2.1. Critério Espacial.....	19
2.2.2. Critério Pessoal.....	20
2.3. Critério Quantitativo .....	24
<b>CAPÍTULO 3: DA DESONERAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS AO EXTERIOR</b> .....	26
3.1 Da Possibilidade de Caracterização como Não-Incidência .....	27
3.2 Da Possibilidade de Caracterização como Imunidade .....	33
3.3 Da Natureza Jurídica da Regra de Desoneração .....	34
3.4 Da Construção da Regra-matriz de Isenção de Exportações de Serviços .....	36
<b>CAPÍTULO 4: DA INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL DA REGRA DE ISENÇÃO DA EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS</b> .....	40
4.1 Do Acórdão Proferido no Recurso Especial 831.124 .....	40
4.2 Da Melhor Interpretação da Regra de Isenção das Exportações de Serviços .....	42
<b>CONCLUSÃO</b> .....	47
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	49

## INTRODUÇÃO

Cada vez mais o setor de serviços tem sido relevante à economia moderna como elemento propulsor do desenvolvimento econômico, assim como o comércio exterior de serviços, que igualmente tem crescido significativamente.

Nessa esteira, o Brasil tem despontado como um relevante participante no cenário mundial de importação e exportação de serviços, inclusive aqueles com alto valor agregado.

Em virtude disso e visando a incentivar a exportação de serviços – notadamente aqueles de alto valor agregado – o governo brasileiro tem adotado diversas medidas econômicas, como a instituição do Regime Especial para Plataforma de Exportação de Serviços em Tecnologia da Informação, a criação do Sistema Integrado do Comércio Exterior de Serviços, entre diversos outros regimes.

Ademais, a própria Constituição Federal atribui importância às exportações de serviços, apresentando diversos dispositivos que estabelecem a exoneração de tributos nas exportações de serviços, através de imunidade e isenção, como por exemplo a vedação à imposição, sobre exportações de serviços, do imposto de competência estadual e distrital sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação (artigo 155, § 2º, X), de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de competência da União (artigo 149, § 2º, I).

No que tange ao imposto de competência municipal sobre serviços de qualquer natureza, o artigo 156, § 3º, II da Constituição Federal determina que deverá haver a exclusão de sua incidência nas exportações de serviços para o exterior por meio de lei complementar.

Assim, o próprio sistema constitucional tributário reconhece a importância das exportações de serviços à economia brasileira, razão pela qual exonerou essas atividades com vistas a incrementar seu desenvolvimento.

Registre-se ainda que o texto constitucional é claro em afastar as prestações de serviço do âmbito de incidência do ICMS, independentemente de local onde tais serviços sejam prestados. Desoneração semelhante existe também para as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. Assim, para fins dessas contribuições, toda exportação de serviços que represente ingresso de divisas no Brasil estará fora de sua esfera impositiva.

Contudo, no que concerne ao imposto sobre serviços de qualquer natureza o tratamento constitucional das exportações de serviços é distinto, pois a Constituição Federal não determina expressamente que tal imposto não incidirá sobre exportações de serviços, de forma que caberá à lei complementar dispor sobre as hipóteses em que o tributo é desonerado.

Assim, a Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003 (Lei Complementar 116/03) instituiu o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS), estabelecendo, em seu artigo 2º, inciso I, que o ISSQN não incide sobre as exportações de serviços para o exterior.

A referida Lei Complementar também determinou que não estão sujeitos à exoneração “*os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior*”.

A inclusão de referido dispositivo acarretou em diversas discussões jurisprudenciais e doutrinárias relacionadas à definição do local do resultado do serviço para a aplicação da regra de desoneração do ISSQN nas prestações de serviço para o exterior, sendo que um dos pontos mais discutidos refere-se à constitucionalidade da limitação da desoneração do imposto nos casos em que o resultado da prestação de serviços não se verifique no país. Em tese tal questão é de mais fácil solução, considerando-se que a própria Constituição Federal estabeleceu que à lei complementar caberia excluir da incidência do ISSQN exportações de serviços ao exterior, não delimitando especificamente o exercício de tal competência.

No entanto há uma complexa discussão no que tange à interpretação da expressão “*resultado do serviço*” indicada pelo legislador como critério de aplicação da exoneração do ISSQN sobre exportações de serviços, pois uma análise do assunto permite-nos concluir que existe bastante divergência em relação à definição de referida expressão, tanto na jurisprudência como na doutrina, encontrando-se desde definições que levam em consideração diversos critérios com base em uma análise concreta das situações, analisando especialmente o local em que se verificará a concretização do motivo pelo qual o serviço é contratado, assim como outras que equiparam resultado do serviço ao local de sua prestação.

A interpretação da legislação infraconstitucional deve ser sempre realizada de forma a otimizar os preceitos constitucionais e os objetivos apresentados na Constituição Federal, e, neste sentido, verifica-se da leitura da Carta Magna que ela sempre objetiva exonerar as exportações de bens e serviços com vistas a fomentar tais operações como fator de desenvolvimento econômico.

Dessa forma, a interpretação literal da expressão resultado do serviço como local em que se realizou a prestação do serviço e em que foi verificada sua conclusão física contrariaria o objetivo constitucional de incentivar as exportações de serviços, pois retira todo o sentido da regra de desoneração prevista na Lei Complementar 116/03, de forma que estariam abrangidos pela regra de exoneração somente os serviços prestados completamente no exterior.

Entretanto, essa a interpretação não nos parece como sendo a mais adequada à Constituição Federal, pois, uma interpretação à luz da Carta Magna seria no sentido de que a análise do resultado do serviço deve ser realizada de modo a conferir sentido à regra de desoneração do ISSQN sobre exportações de serviços, considerando-se as limitações hermenêuticas.

Assim, uma interpretação que considere os preceitos constitucionais e dê sentido à regra exonerativa deve considerar o local onde se verificará a efetivação do serviço, considerando-se não o local físico de sua prestação ou conclusão, mas os motivos pelos quais ele foi contratado, e não o resultado imediato do serviço em si, entendido como sua consumação.

De acordo com esta interpretação, apenas estariam dentro da esfera de incidência do ISSQN as prestações de serviços realizadas no Brasil cuja concretização gerasse efeitos neste País. Em outras palavras, o ISSQN somente incidirá sobre a prestação de serviços cujo pagamento seja realizado por residente no exterior quando o motivo pelo qual o serviço foi contratado for verificado no Brasil.

A interpretação do dispositivo infraconstitucional foi levada aos tribunais superiores somente uma única vez, em sede de Recurso Especial interposto contra decisão que indeferiu segurança preventiva contra eventual ato do Secretário Municipal de Fazenda de Petrópolis relacionado à cobrança de ISSQN sobre a prestação de serviços de retífica, manutenção e revisão de motores e turbinas de aeronaves recebidas de clientes localizados no exterior e a eles enviados após a conclusão dos serviços.

Naquela oportunidade o Superior Tribunal de Justiça proferiu decisão<sup>1</sup> no sentido de manter a decisão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, no sentido de que não se pode aplicar a desoneração do imposto sobre a exportação do serviço pelo fato de sua prestação ter se iniciado e concluído no Brasil. Assim, aplicou-se interpretação literal à norma, esvaziando a regra exonerativa da exportação de serviços prevista na Constituição Federal.

Entretanto, entendemos que a interpretação dada pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça não é a que mais se adéqua aos preceitos constitucionais por infringir o sentido da regra constitucional que exonera as exportações de serviços do ISSQN.

---

<sup>1</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 831.124, da 5ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, Brasília, DF, 15.08.2006, Ministro Relator José Delgado.

## CAPÍTULO 1: ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

Além de apresentar os princípios que informam o sistema tributário nacional, a Constituição Federal determina as hipóteses nas quais os tributos poderão ser instituídos, assim como reparte a competência para sua instituição e arrecadação entre cada ente federado, de forma a harmonizar a autonomia destes por meio do Federalismo constitucionalmente protegido.

A repartição das competências tributárias realizada pela Constituição Federal busca conservar a autonomia dos entes políticos, assegurando a manutenção/permanência da Federação brasileira.

Neste sentido, a importância da repartição da competência tributária para a manutenção do sistema federativo de governo, se revela a partir da análise da divisão de rendas entre os entes federados, de forma que eles devem ter rendas suficientes para promoverem sua auto-organização e a maior fonte de renda são os tributos.

Nas palavras de Manuel Gonçalves Ferreira Filho, *“na verdade, essa partilha pode reduzir a nada a autonomia, pondo os Estados a mendigar auxílios da União, sujeitando-os a verdadeiro suborno”*<sup>2</sup>.

Para dar efetividade à autonomia municipal, definida por Aires Barreto<sup>3</sup> como *“uma das vigas mestras do sistema constitucional e do subsistema tributário”*, o legislador constituinte estabeleceu que os Municípios e do Distrito Federal podem instituir e arrecadar o ISSQN.

*Artigo 156 Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

*(...)*

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

O Professor Paulo de Barros Carvalho define a competência tributária como *“uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciadas na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”*<sup>4</sup>.

Neste sentido, a competência tributária instituída pela Constituição Federal é a competência do ente federado de criar tributo, de instituir lei própria para a criação de tributo, por meio da elaboração da sua regra-matriz de incidência respectiva.

Entretanto, a competência tributária prevista na Constituição Federal não deixa a criação do tributo ao total arbítrio do ente federado a que foi atribuída, pois a própria Lei Maior já prescreve como a regra-matriz de incidência deverá ser formulada, a partir do momento em que indica a hipótese de incidência do tributo e o ente político competente para instituí-lo.

---

<sup>2</sup> *Curso de Direito Constitucional*, 32ª ed., São Paulo, Saraiva, 2006, p. 60.

<sup>3</sup> *ISS na Constituição e na Lei*, 2ª ed., São Paulo, Dialética, p. 9.

<sup>4</sup> *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 19ª ed., São Paulo, Saraiva, 2007, p.236.

Assim, a Constituição Federal já restringe os atos do legislador mediante a indicação da hipótese de incidência do tributo, e, ainda que de forma indireta, do critério temporal, da base de cálculo e do sujeito passivo pelo legislador infraconstitucional.

No caso do ISSQN o constituinte determinou que a competência para a instituição do tributo é do legislador municipal, sendo que, as alíquotas máximas e mínimas, a exclusão da incidência nas exportações de serviços para o exterior e a forma e as condições como benefícios relacionados a referido imposto serão concedidas devem ser reguladas por meio de lei complementar, sendo essa última matéria pertinente no âmbito da guerra fiscal entre os Municípios<sup>5</sup>.

Assim, os Municípios possuem liberdade para instituir e criar a regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços, desde que observando as diretrizes constitucionais e dentro dos limites acima, impostos por meio de lei complementar.

Fábio Clasen de Moura entende que, em função da rigidez do subsistema tributário constitucional, o legislador ordinário deve respeitar o campo material determinado pela Constituição, de forma que, *“somente poderá eleger como suportes fáticos para incidência da regra-matriz do imposto eventos dotados de conteúdo econômico que juridicamente se caracterizem como prestação de serviços.”*<sup>6</sup>

De acordo com o critério material delineado pela Constituição Federal, o ISSQN deve referir-se somente à prestação de serviços, de forma que tudo aquilo que não for prestação de serviços (exceto aqueles incluídos na competência tributária dos Estados) não pode estar sujeito ao imposto sobre serviços.

Contudo, a Constituição Federal, não define serviço para delimitação da hipótese de incidência ISSQN, de forma que cabe ao intérprete interpretar o ordenamento jurídico sistematicamente para defini-lo, *“condicionado por todo o contexto constitucional, pelas exigências dos princípios fundamentais e pelas insinuações sistemáticas, suficientemente vigorosas para balizá-lo decisivamente”*<sup>7</sup>.

Dada a ausência de conceito de serviços expressa na Constituição, o intérprete deve buscar uma definição comum e corrente do termo serviços, e todas as definições doutrinárias de serviço relacionam o termo a uma obrigação de fazer perante terceiros que não se configure em uma relação de emprego.

Neste sentido, no Direito das Obrigações a doutrina majoritária aceita a existência de distinção entre dois tipos de obrigações de caráter positivo, que exigem uma ação de um indivíduo, levando em consideração a natureza das obrigações, sendo elas as obrigações de dar e obrigação de fazer.

---

<sup>5</sup> Excluímos a discussão acerca da expressão “definidos em lei complementar” por irrelevante ao presente trabalho.

<sup>6</sup> *Imposto sobre Serviços: Operações Intermunicipais e Internacionais – Importação de Exportação*, São Paulo, Quartier Latin, 2007, p. 47.

<sup>7</sup> BARRETO, op. cit.

A obrigação de fazer pauta-se em um bem imaterial, que é o esforço humano voltado a uma finalidade, enquanto a obrigação de dar ou de entregar tem como núcleo de existência a entrega de um bem, seja móvel ou imóvel. O Professor Washington de Barros Monteiro leciona que

*Em primeiro lugar, nas obrigações ad dandum ou ad tradendum a prestação consiste na entrega de uma coisa, certa ou incerta; nas obrigações in faciendo, o objeto consiste num ato ou serviço do devedor. Diversificam-se, portanto, na sua essência, embora dar ou entregar alguma coisa, em última análise, seja de fato fazer alguma coisa.*<sup>8</sup>

Contudo, de acordo com a Constituição Federal não é toda obrigação de fazer que pode ser considerada como uma prestação de serviços passível de tributação pelo ISSQN, como é o caso das prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de serviços de comunicações, que são de competência estadual.

Ademais, ressalta-se que quando as partes possuem vínculo de subordinação uma para com a outra, há a caracterização de relação de emprego, a qual não pode ser considerada prestação de serviços para os fins de incidência do ISSQN, pois *“só quando o desempenho do prestador se faz em caráter autônomo, há prestação de serviço tributável”*.

Também é excluído pela Constituição dos serviços tributáveis pelos Municípios o serviço público, tendo em vista a imunidade recíproca prevista no artigo 150, III, “a” da Lei Maior, a qual veda a instituição de impostos sobre os serviços dos entes federados.

Assim, o conceito constitucionalmente delimitado de serviços tributáveis leva em consideração a autonomia da vontade em sua definição, devendo ser objeto de um contrato de direito privado.

Além disso, o serviço prestado deve ter por destinatário pessoa que não seja o próprio prestador do serviço, de forma que devem ser excluídos do conceito constitucional de serviços tributáveis aqueles realizados para si mesmo, tendo em vista que não possuem conteúdo econômico<sup>10</sup>.

Tendo em vista o acima exposto, entendemos ser possível elaborar uma definição concreta de serviços tributáveis pelo ISSQN à luz da Constituição Federal.

O professor Paulo de Barros Carvalho, define que *“a prestação de serviço passível de percussão pelo ISS verifica-se quando uma pessoa executar obrigação de fazer em benefício de uma segunda pessoa, mediante remuneração por parte desta”* (grifos no original)<sup>11</sup>, excluindo o serviço público, o trabalho com vínculo empregatício e os serviços sob a esfera de competência de outros entes federados.

---

<sup>8</sup> Curso de Direito Civil - v. 4 - D. Obrigações - 1ª Parte, 33ª ed., São Paulo, Saraiva, 2007, p. 92.

<sup>9</sup> BARRETO, op. cit., p. 36.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. O conceito de „exportação de serviços“ para fins de não-incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza, *in Revista de Direito Tributário*, 100, p. 9-18, 2008.

<sup>11</sup> CARVALHO, O conceito..., p. 14.

Por outro lado, Aires Barreto utiliza-se de definição de serviço trazida pela jurisprudência, conceituando serviço tributável pelo Município como “o desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo”<sup>12</sup>.

Dessa forma, temos que são serviços passíveis de tributação pelos Municípios e Distrito Federal as obrigações de fazer que correspondam à prática de uma atividade em benefício de outrem, sob regime de Direito Privado, sem vínculo empregatício, com o pagamento de remuneração, cuja competência tributária não tenha sido atribuída aos Estados.

Partindo dessa da delimitação da competência tributária estabelecida pela própria Constituição Federal, o conceito de serviços tributáveis acima exposto deve ser observado pelo legislador ordinário, quando da elaboração da regra-matriz de incidência do imposto e pelo intérprete, na aplicação da norma.

Como se verá a seguir, esse campo material especificamente delimitado pela Constituição delimita o critério material do Imposto sobre Serviços, um dos componentes da hipótese tributária na regra-matriz de incidência.

Outros elementos dos impostos também são também trazidos pelo constituinte, ainda que implicitamente, mediante os princípios e normas insculpidos na Constituição Federal, os quais indicam os limites que devem ser observados pelos entes federados na instituição de tributos<sup>13</sup>.

Quanto ao ISSQN, podemos interpretar que a base de cálculo deverá ser determinada à luz do princípio da capacidade contributiva, positivado no artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal, que determina que

*Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.*<sup>14</sup>

O primado da capacidade contributiva prescreve, portanto, que os fatos que demonstrem riqueza devem nortear a instituição dos impostos.

---

<sup>12</sup> BARRETO, op. cit., p. 35.

<sup>13</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 23ª ed, São Paulo, Malheiros, 2007, p. 460 Pedimos vênias para discordar do ilustre autor apenas no que concerne à indicação do sujeito ativo. Como bem assevera Paulo de Barros Carvalho, não se pode confundir competência tributária com capacidade tributária ativa, “uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo”. Em nosso ver, a Constituição Federal apenas determina a competência tributária, podendo os entes federados delegar a função de cobrança do tributo a outra pessoa jurídica de Direito Público. É certo que, de maneira geral, a pessoa à qual a Constituição Federal atribuiu competência tributária corresponde ao sujeito, mas essa correlação não é estritamente necessária. CARVALHO, *Curso...*, p 237.

<sup>14</sup> BRASIL, Constituição (1988), Constituição da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, Senado, 1988.

De acordo com Professor Paulo de Barros Carvalho, “realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza”<sup>15</sup>.

Importante salientar que o princípio da capacidade contributiva deve ser sempre observado para mensuração da carga tributária incidente, de acordo com o perfil do sujeito passivo. Assim, o Professor Paulo de Barros Carvalho leciona que a capacidade contributiva objetiva, que nos é relevante no presente estudo, é um princípio tributário pré-jurídico, ou seja, que deve ser observado no momento da elaboração da norma jurídica e não em sua aplicação<sup>16</sup>, de forma que sua função é delimitar coerentemente a construção da regra-matriz de incidência tributária de acordo com a riqueza do sujeito passivo e da hipótese de incidência realizada.

Dessa forma, verifica-se que sempre a base de cálculo desse imposto deverá refletir um signo de riqueza relacionado diretamente à prestação dos serviços tributáveis, de forma que a base de cálculo do imposto sobre serviços deverá corresponder à expressão econômica do campo material delimitado pela Constituição, ou seja, ao preço do serviço.

Também é possível identificar o sujeito passivo de acordo com as delimitações constitucionais do ISSQN. Com efeito, o imposto deverá incidir sobre o prestador de serviços, que é quem detém o signo de riqueza decorrente do fato tributável<sup>17</sup>.

Por fim, o critério espacial do imposto também pode ser definido pelos seus contornos constitucionais, tendo em vista que a territorialidade da tributação é um princípio implícito no ordenamento jurídico brasileiro.

O Professor Paulo de Barros Carvalho coloca esse princípio como uma limitação dos efeitos jurídicos das leis criadas pelos entes federados, asseverando que uma lei somente poderá ensejar efeitos jurídicos dentro dos limites geográficos do ente que a editar.

Assim, o critério espacial do ISSQN não poderia ser outro se não os limites territoriais dos Municípios e do Distrito Federal.

Verifica-se dessa forma que a Constituição Federal já delimita, explícita ou implicitamente, vários critérios da regra-matriz de incidência do ISSQN, de forma que o

---

<sup>15</sup> CARVALHO, *Curso...*, p 82.

<sup>16</sup> 17 CARVALHO, *Curso...*, p. 182, 183.

<sup>17</sup> Cumpre registrar que, no caso da importação de serviços, entendemos ser impossível a cobrança do imposto do prestador, o qual efetivamente manifesta capacidade contributiva. Nesse caso, em que pese a opinião esposada pela ilustre Simone Rodrigues Duarte da Costa (ISS – A Lei Complementar 116/03 e a incidência na exportação, 51), data vênia, ousamos discordar de seu entendimento, uma vez que, a nosso ver, é constitucional que o importador, tomador do serviço seja o sujeito passivo da obrigação tributária. A Constituição, ao tratar do princípio da capacidade contributiva, emprega a expressão “*sempre que possível*”, a qual, a meu ver, deve ser interpretada de maneira a aceitar exceções ao princípio da capacidade contributiva em casos em que seja impossível a instauração da obrigação tributária devido a sua observância. No presente caso, haveria violação ao princípio da soberania dos Estados caso se pretendesse colocar estrangeiro não residente ou domiciliado no Brasil como pólo passivo da obrigação tributária. Em razão disso, entendemos ser constitucional a determinação, pela Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, do importador como sujeito passivo do imposto sobre serviços no caso da importação de serviços sujeitos ao imposto.

legislador ordinário pode instituir o imposto somente nos limites constitucionalmente previstos, sob pena de inconstitucionalidade do tributo.

## CAPÍTULO 2: A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

Assim como toda norma jurídica impositiva, a norma jurídica instituidora de tributos é composta por duas partes, o antecedente, ou descritor, e o conseqüente, ou prescritor.

O antecedente tem a função de descrever, em linguagem jurídica, a hipótese de incidência, delimitando o evento que, se verificado no mundo fático, ensejará as conseqüências apresentadas no prescritor da norma.

Na seara tributária é possível identificar uma norma jurídica diferente das demais, responsável pela instituição dos tributos, denominada regra-matriz de incidência tributária.

O antecedente dessa norma jurídica é denominado hipótese tributária e descreve, de maneira clara e precisa, as condições materiais, espaciais e temporais que devem ser verificadas no mundo fenomênico para que seja possível instaurar a relação jurídica tributária prevista no conseqüente normativo.

De acordo com o Professor Paulo de Barros Carvalho, hipótese de uma norma jurídica nada mais é do que a *“descrição normativa de um evento que, se concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente da norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na conseqüência”*<sup>18</sup>.

Geraldo Ataliba, por sua vez, afirma que a hipótese de incidência tributária seria um conceito legal, ou seja, é previsão legal que descreve genérica e abstratamente um fato:

*A hipótese de incidência é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho). É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso, é mera previsão legal (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral)*<sup>19</sup>.

De maneira similar, o conseqüente da regra-matriz de incidência tributária delimita a obrigação tributária que será instaurada se verificado, no mundo social, a previsão legal contida na hipótese de incidência tributária.

O conseqüente normativo é composto pelos sujeitos passivo e ativo da obrigação, assim como do *quantum* a ser pago, por meio da definição da base de cálculo e da alíquota aplicável, quais sejam, os critérios pessoal e quantitativo (respectivamente) da regra-matriz de incidência tributária.

Vale mencionar que é a Constituição Federal que determina quem é o legislador ordinário responsável por criar a regra-matriz de incidência tributária, sendo que esta deve

<sup>18</sup> CARVALHO, *Curso...*, p. 276.

<sup>19</sup> ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de incidência tributária*, 6ª ed., São Paulo, Malheiros, 2005, pp.58-59.

ser, em todas as situações, editada pelo ente político que possui competência para instituir o tributo, conforme rígida repartição de competências tributárias presente na Lei Maior.

Pode-se, portanto, haver tantas regras-matrizes de incidência do imposto sobre serviços quantos forem os Municípios existentes no Brasil, incluindo-se, ainda, o Distrito Federal, competindo ao legislador ordinário de cada Município (assim como do Distrito Federal) a competência para criar uma regra-matriz de incidência do ISS, sempre em estrita observância aos ditames constitucionais.

## 2.1. Critério Material

O critério material é formado por um verbo e um complemento, que indicam a ação ou o estado de fato que deve ocorrer no mundo fático, para que tenha lugar a obrigação tributária<sup>20</sup>. Assim, pode-se dizer que o critério material é o núcleo da hipótese de incidência, ou seja, *“é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito pela h.i. [hipótese de incidência], é a descrição dos dados substanciais que servem de suporte à h.i.”*<sup>21</sup>. Considerado de maneira conjunta com os critérios espacial e temporal, há uma delimitação perfeita da hipótese de incidência, ou seja, da conceituação legal de um fato.

Dessa forma, o critério material exprime a descrição genérica da ação ou fato que, realizado no mundo fenomênico e vertida em linguagem competente, institui a relação jurídica tributária. Além disso, a análise do critério material dos tributos é imprescindível para fins de sua classificação como impostos ou taxas ou contribuição de melhoria.

De acordo com o Professor Geraldo Ataliba, o critério material *“é o mais importante aspecto, do ponto de vista funcional e operativo do conceito (h.i. [hipótese de incidência]) porque, precisamente, revela sua essência, permitindo sua caracterização e individualização, em função de todas as demais hipóteses de incidência. É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (que a h.i. define) pertence. Contém ainda os dados para fixação dos dados em que ele se insere.*

*As classificações jurídicas dos tributos encontram critério e fundamento na configuração do aspecto material da hipótese de incidência”*<sup>22</sup>.

Ademais, o critério material se revela importante também para fins de identificação do sujeito passivo e do critério quantitativo da Regra-Matriz de Incidência Tributária, eis que o sujeito passivo, como regra geral e tendo em vista o sujeito passivo deve, necessariamente, ser a pessoa que demonstra riqueza ao realizar a hipótese normativa, tendo em vista o princípio da capacidade contributiva, ou seja, é a pessoa que revela *“capacidade contributiva ao praticar o fato-signo presuntivo de riqueza”*<sup>23</sup>.

---

<sup>20</sup> No caso de o tributo referir-se a um estado de fato, o verbo conformador do critério material será sempre o verbo “ser” ou “estar”, acompanhado de um predicativo do sujeito, que indicará o estado que poderá irromper a obrigação tributária se verificado no mundo real, considerados ainda os critérios temporal e espacial. No caso de impostos sobre a propriedade, por exemplo, o critério material poderá ser descrito como “ser proprietário” de um certo bem.

<sup>21</sup> ATALIBA, p. 106.

<sup>22</sup> ATALIBA, pp. 106-107

<sup>23</sup> COSTA, Simone Rodrigues Duarte, *ISS: A LC 116/03 e a incidência na importação*, São Paulo, Quartier Latin, 2007, p. 122.

Quanto ao critério quantitativo, tem-se que o critério material de um tributo também delimitará a definição de sua base de cálculo, pois esta deve representar a expressão econômica da ação ou estado de fato tributável, i.e., “*é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência*”<sup>24</sup>.

Assim, a Constituição Federal delimita o campo material dos tributos quando da repartição da competência tributária entre os entes federados, de forma que o legislador ordinário deverá, necessariamente, conformar o critério material previsto na regra-matriz à delimitação do campo material do tributo descrito pela Carta Magna, sob pena de inconstitucionalidade na regra-matriz, que deverá ser, se possível, interpretada de maneira a conformar-se com as balizas constitucionais<sup>25</sup>.

Especificamente quanto ao ISSQN, a Constituição Federal determinou em seu artigo 156, inciso III a competência para os Municípios e o Distrito Federal instituírem impostos sobre serviços de qualquer natureza, com exceção aos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, os quais são de competência tributária dos Estados.

Não há, contudo, na Constituição Federal, definição expressa dos serviços tributáveis pelos Municípios e pelo Distrito Federal, embora seja possível, conforme mencionado anteriormente, traçar um campo material que deve ser observado pelos entes competentes, de acordo com os princípios gerais de Direito e das normas infraconstitucionais.

Assim, pautados nas considerações apresentadas no Capítulo 1, notadamente aquelas referentes aos limites constitucionais para a delimitação do aspecto material do imposto sobre serviços de qualquer natureza, entendemos ser possível concluir que são serviços passíveis de tributação pelos Municípios e Distrito Federal as obrigações de fazer que correspondam à prática de uma atividade em benefício de outrem, sob regime de Direito Privado, sem vínculo empregatício, mediante o pagamento de remuneração, cuja competência tributária não tenha sido atribuída aos Estados.

Entendemos relevante decompor a definição acima para uma análise mais detalhada de seus elementos formadores, conforme abaixo se verifica:

i) obrigações de fazer: o Direito das Obrigações identifica dois tipos de obrigações positivas: as de dar ou entregar e as de fazer, dentre as quais os serviços são classificados como obrigações de fazer, por correspondem à ação de desenvolver algo;

ii) que correspondam à prática de uma atividade em benefício de outrem: para que haja serviço tributável, é necessário haver outra pessoa para a qual o serviço terá ou poderá ter uma utilidade, sendo vedada a tributação, por dedução lógica, dos serviços prestados em favor do próprio prestador de serviços;

<sup>24</sup> ATALIBA, pp. 108-109

<sup>25</sup> A título exemplificativo, podemos citar a locação de equipamentos, que era prevista como hipótese de incidência do imposto sobre serviços e tributada pelos Municípios. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal considerou inconstitucional essa exação uma vez que a locação de equipamentos não é obrigação de fazer, estando fora do conceito de serviços de qualquer natureza, conforme Recursos Extraordinários no 115.103-0-SP, 113.383-0-SP e 116.12-3-SP, este último julgado pelo Plenário do STF.

iii) sem vínculo empregatício: na prestação de serviços tributáveis não há que se imaginar em vínculo de trabalho entre tomador e prestador, pois o serviço tributável deve estar no âmbito do Direito Civil, não do Direito do Trabalho, além de que, nas relações de emprego, a remuneração possui natureza eminentemente alimentar e não econômica<sup>26</sup> propriamente;

iv) mediante o pagamento de remuneração: em razão do princípio da capacidade contributiva não haveria que se imaginar em tributação sobre serviço gratuito, por não possuir cunho econômico; e

v) cuja competência tributária não tenha sido atribuída aos Estados: tendo em vista que a Constituição Federal reparte a competência tributária para a instituição de tributos sobre alguns tipos de prestação de serviços aos Estados, não faria sentido admitir que os Municípios pudessem instituir o imposto para o mesmo fato revelador de riqueza, sob pena de invasão de competência tributária.

Finalmente vale mencionar ainda que para que a relação jurídica tributária se instaure é necessário que esse critério esteja delimitado também por condições temporais e espaciais para a caracterização da hipótese de incidência do tributo.

Nesse sentido, o Professor Paulo de Barros Carvalho entende que o critério espacial está intrinsecamente ligado à competência territorial do ente tributante e o critério temporal vinculado diretamente à definição do exato átimo em que, verificada a ocorrência da hipótese descrita na regra-matriz de incidência, instaura-se a relação jurídica tributária.

## 2.2. Critério Temporal

O critério temporal da regra-matriz de incidência determina o momento exato em que ocorre o evento tributário, de sorte a ensejar a instauração da relação jurídico-tributária e para fins de determinação da legislação aplicável. Assim, o Professor Paulo de Barros Carvalho leciona que *“o marco de tempo deve assinalar o surgimento de um direito subjetivo para o Estado (no sentido amplo) e de um dever jurídico para o sujeito passivo”*<sup>27</sup>.

Vale mencionar, nesse sentido, que o legislador ordinário não necessita obrigatoriamente optar pelo momento do acontecimento do evento impositivo para definir o momento da incidência tributária, podendo optar por outros critérios, desde que observados os limites previstos na Carta Magna.

Contudo, embora o legislador possa optar por definir o critério material como outros momentos que não aquela da verificação da ação descrita no critério material, por impeditivo lógico tem-se que o legislador não pode prever como momento do surgimento da obrigação tributária um momento que seja anterior àquele em que se verifica a realização do critério material da hipótese de incidência. Neste sentido, o Professor Geraldo Ataliba afirma que

---

<sup>26</sup> BARRETO, /SS..., pp. 59-60.

<sup>27</sup> CARVALHO, p. 293.

*há um limite constitucional intransponível à discricção do legislador, na fixação do aspecto temporal: não pode ser anterior à consumação (completo acontecimento) do fato. Isto violaria o princípio da irretroatividade da Lei (art. 150, III, „a”)<sup>28</sup>.*

No caso específico do ISSQN, o critério temporal deve necessariamente ser definido como um momento concomitante ou posterior ao critério material, ou seja, o momento da prestação do serviço ou posteriormente a esta. Assim, o legislador não poderia definir o critério temporal como o momento da celebração do contrato de prestação do serviço ou mesmo como o momento do pagamento.

O Professor Aires Barreto atenta ainda à necessidade de uma consideração adicional na definição do momento da ocorrência do fato gerador, ou seja, do momento do surgimento do liame obrigacional, qual seja, a classificação dos serviços como fracionáveis ou não fracionáveis.

São serviços fracionáveis aqueles em que é viável sua segmentação, sem perda de sua inteireza em relação a cada segmento, nos quais se verifica a existência de diversas prestações, ocorrendo tantos fatos tributários quantas forem as segmentações possíveis.

A relevância dessa classificação se dá notadamente em razão do momento em que o serviço pode ser considerado completado para fins de surgimento do vínculo obrigacional.

Por outro lado, nos serviços não fracionáveis a obrigação tributária somente poderá surgir quando o serviço for prestado em sua totalidade.

Ressalta-se, contudo, que a ideia de serviços fracionáveis não pode ser utilizada de maneira arbitrária, pois para a caracterização de um serviço como fracionável ele deve admitir segmentação em diversos serviços autônomos e independentes entre si, de forma a inexistir entre eles vínculos relacionados à caracterização de atividade-meio e atividade-fim.

### **2.3. Critério Espacial**

Por sua vez, o critério espacial determina os limites territoriais em que a materialidade da hipótese de incidência deve ser observada, dando lugar à obrigação tributária, ou seja, o critério espacial delimita onde o fato imponible deve ocorrer para que surja a obrigação tributária nos moldes previstos na regra-matriz de incidência, bem como é importante para definição da legislação aplicável.

O Professor Fábio Clasen de Moura, ao tratar de maneira genérica sobre o critério espacial da hipótese de incidência tributário, leciona que este critério *“faz menção aos locais nos quais não se dar os eventos sobre os quais incidirá a norma com o fito de construir relações jurídicas de índole tributária”*<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> ATALIBA, p. 95.

<sup>29</sup> MOURA, p. 68.

Por sua vez, o Professor Geraldo Ataliba analisou de maneira profunda e detalhada todos os vieses da regra-matriz de incidência tributária, acentuando a essencialidade do critério espacial para a configuração da hipótese de incidência, como elemento imprescindível à realização do fato imponible. Segundo ele, *“os fatos imponíveis – como fatos concretos da vida real, inseridos no mundo fenomênico – acontecem num determinado lugar”*<sup>30</sup>.

Assim, ao definir onde deve ocorrer o fato imponible, o legislador ordinário deve levar em consideração o princípio da territorialidade das leis, que é um dos principais fundamentos do pacto federativo brasileiro, uma vez que as leis editadas por determinado ente federado somente têm validade no âmbito territorial de competência do legislador ordinário.

Nesse sentido, ao criar tributos, o legislador ordinário possui como limitação ao critério espacial a área territorial a que se estende sua competência, que, dependendo da natureza do tributo é ainda mais restrita, como é o caso, por exemplo, do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, de competência municipal e distrital. O critério espacial deste imposto deverá ser, necessariamente, a área do Município que possa ser caracterizada como área urbana, conforme definido no artigo 32, parágrafo 1º do Código Tributário Nacional, independentemente de o Município possuir outros tipos de áreas.

Por fim, verifica-se que o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária nem sempre se mostra explícito nos textos normativos, podendo estar de maneira precisa, com o âmbito territorial de validade da lei expresso ou de maneira implícita na lei tributária.

Neste sentido, Simone Rodrigues Duarte Costa afirma que

*o Texto Constitucional não prevê, expressamente, o critério espacial das hipóteses tributárias. Entretanto, em alguns casos, como o do ISS, é possível dela retirar referências acerca da circunstância de espaço em que se dará o fato descrito na hipótese de incidência*<sup>31</sup>.

Assim, é do princípio da territorialidade, bem como do campo material do ISSQN, que o legislador deve tirar referência para delimitar a área espacial em que deve ocorrer um fato imponible para que irradie seus efeitos próprios, instaurando uma obrigação tributária.

Dessa forma, o fato jurídico tributário ocorrerá, dando ensejo ao nascimento de uma obrigação tributária quando for prestado um serviço dentro do âmbito territorial de um Município, que poderá cobrar o imposto calculado nos moldes do critério quantitativo da regra-matriz de incidência, desde que seja o respectivo sujeito ativo para tanto.

#### **2.4. Critério Pessoal**

Analisados os critérios que descrevem a hipótese de incidência tributária, passemos ao estudo dos elementos da relação jurídica tributária em si.

---

<sup>30</sup> ATALIBA, pp. 104-105.

<sup>31</sup> COSTA, p. 115.

A obrigação tributária, como espécie de obrigação de dar, é constituída pelo sujeito passivo e pelo sujeito ativo, os quais são unidos juridicamente pelo objeto da obrigação. Dessa forma, a obrigação tributária consiste no dever jurídico de o sujeito passivo entregar dinheiro ao sujeito ativo, e, por outro lado, no direito subjetivo de o sujeito ativo receber o valor do sujeito passivo.

Ao analisar o conseqüente normativo o Professor Paulo de Barros Carvalho ensina que

*nele há feixes de informações que nos oferecem critérios de identificação dos elementos constitutivos do laço obrigacional: a) o critério pessoal, que aponta os sujeitos (ativo e passivo) da relação; e b) o critério quantitativo, indicador dos fatores que, conjugados, exprimem o valor pecuniário da dívida (base de cálculo e alíquota)<sup>32</sup>.*

Assim, o critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária compreende não só a determinação do sujeito ativo, competente para realizar a cobrança do valor devido, denominado tributo, como também a definição do sujeito passivo, o qual terá a responsabilidade de adimplir a obrigação tributária.

Na forma já anteriormente abordada no Capítulo 1, o sujeito ativo da obrigação tributária é, como regra geral, a mesma pessoa jurídica de direito público a que a Constituição Federal atribuiu competência para instituir o tributo, mas existe a possibilidade de exceções.

Isso porque o sujeito ativo pode ser ou a pessoa jurídica de direito público que a Constituição Federal tenha atribuído competência para instituir o tributo como outra pessoa delegada pelo legislador ordinário<sup>33</sup>, embora na maioria dos casos em que a pessoa política competente para a criação de determinado tributo delega sua cobrança a terceiros, verifica-se que se trata de tributo com natureza parafiscal.

Dessa forma, ao tratar da matéria, o Geraldo Ataliba afirma que “*sujeito ativo é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Só a lei pode designar o sujeito ativo*”<sup>34</sup>.

Não conhecemos nenhum caso de imposto sobre serviços em que o sujeito ativo da obrigação tributária seja pessoa diferente daquela competente para instituir o tributo, aplicando-se de maneira majoritária a regra geral, de acordo com a qual a sujeição ativa segue a competência tributária rigidamente repartida pela Constituição Federal, sendo, no que concerne o ISS, os Municípios e o Distrito Federal.

Já o sujeito passivo é a pessoa que possui o dever jurídico de entregar o sujeito ativo a quantia determinada da maneira prevista no conseqüente normativo da regra-matriz de incidência tributária, ou seja, o objeto da obrigação tributária.

---

<sup>32</sup> CARVALHO, p. 329.

<sup>33</sup> É por essa razão, inclusive, que entendemos que a sujeição ativa não é um dos elementos da regra-matriz de incidência já pré-delimitado pela Constituição Federal.

<sup>34</sup> ATALIBA, p. 83.

De acordo com o Professor Paulo de Barros Carvalho o sujeito passivo da relação jurídica tributária é

*a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, dos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais*<sup>35</sup>.

O Professor Geraldo Ataliba leciona que *“nos impostos, o sujeito passivo é alguém de alguma forma relacionado com o fato posto como aspecto material da hipótese de incidência, de modo que se infirma ser o titular da capacidade contributiva onerada”*<sup>36</sup>.

No caso específico do imposto sobre serviços já analisamos sua materialidade, concluindo que ele deverá incidir sobre serviços de qualquer natureza, respeitados os princípios e normas constitucionais, nos termos acima descritos.

De acordo com o princípio da capacidade contributiva, o sujeito passivo deve, sempre que possível, ser aquele que manifesta o signo de riqueza decorrente do fato tributável, e, para o imposto sobre serviços, entendemos que quem manifesta a capacidade econômica é o prestador de serviços, que recebe o valor acordado pela prestação, ou seja, o preço do serviço, que é o valor efetivamente mensurável no evento verificado.

Assim, entendemos que sempre que possível o sujeito passivo do imposto sobre serviços deve ser o prestador de serviços. A expressão *“sempre que possível”* utilizada se refere especialmente para o caso de importações de serviços, no qual o sujeito passivo pode ser o importador do serviço, apesar de não ser ele a pessoa que demonstra fato signo de riqueza mensurável, por disposição constitucional.

No caso das importações, entendemos que qualquer tentativa de cobrança do imposto sobre serviços do exportador do serviço localizado fora do Brasil representaria afronta ao princípio da soberania dos outros Estados, uma vez que significaria a tributação de uma pessoa que não possui qualquer vínculo de naturalidade ou residência com o Município que pretende realizar a cobrança. Nessa hipótese, é impossível a aplicação do princípio da capacidade contributiva em seu sentido constitucional ao imposto sobre serviços. Em situações como essa, entendemos que se verifica uma exceção ao princípio da capacidade contributiva, exceção essa permitida pela própria Constituição Federal por meio da expressão *“sempre que possível”*.

Destarte, como mencionado anteriormente, como regra geral entendemos que para observância do princípio da capacidade contributiva deve ser considerado como sujeito passivo o prestador do serviço, uma vez que é ele quem demonstra o fato signo presuntivo de riqueza de maneira mensurável, apesar de entendermos ser possível a definição de outro sujeito ativo também relacionado à materialidade do imposto nos casos em que é impossível que se instale vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

---

<sup>35</sup> CARVALHO, *Curso...*, p. 333.

<sup>36</sup> ATALIBA, pp. 87-88.

## 2.5. Critério Quantitativo

O último critério integrante da regra-matriz de incidência tributária, o critério quantitativo, tem como função oferecer referências para a quantificação do objeto da relação jurídica tributária.

O critério quantitativo é constituído por dois elementos que, considerados conjuntamente, chegarão a um valor de referência final para a definição do *quantum* devido, quais sejam, a base de cálculo e a alíquota.

No Direito Tributário brasileiro, a determinação da alíquota é, via de regra, reservada ao legislador, sendo também elemento componente da regra-matriz, como um dos fatores necessários à quantificação da obrigação tributária<sup>37</sup>.

A alíquota normalmente se apresenta em forma de percentagem, que, se aplicada à base de cálculo, resultará na determinação do objeto da obrigação tributária. Entretanto, é importante mencionar que ela pode ser concebida também em termos pecuniários<sup>38</sup>.

Assim, a alíquota representa a quota de riqueza resultante da verificação, no mundo fenomênico, do fato descrito na hipótese de incidência, que caberá ao Estado.

Relativamente ao ISSQN, a Constituição Federal previu que cabe à lei complementar a definição de suas alíquotas máxima e mínima, nos termos do seu artigo 156, parágrafo 3º, inciso I.

A Lei Complementar que dispôs sobre o assunto é a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 (Lei Complementar nº 116/03), a qual determinou que a alíquota máxima do imposto em 5% (cinco por cento), conforme seu artigo 8º, inciso II, sendo vetado pelo Poder Executivo o dispositivo que determinava a alíquota mínima para o tributo.

Dessa forma, é aplicável a alíquota mínima de 2% (dois por cento) determinada no artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Por outro lado, a base de cálculo é um dos elementos mais importantes da regra-matriz de incidência tributária e deve possuir relação intrínseca com a materialidade do tributo, com o fim de representar o aspecto mensurável da materialidade do tributo, sendo uma representação quantitativa do critério material.

O Professor Aires Barreto leciona que *“a Constituição não se limita a repartir competências; define os arquétipos das várias hipóteses de incidência e, ao fazê-lo, implicitamente encaminha as bases de cálculo possíveis”*<sup>39</sup>.

---

<sup>37</sup> Nesse contexto, cumpre mencionar apenas que a própria Constituição dá ao Poder Executivo a competência para definir as alíquotas do imposto sobre importação, imposto de exportação, imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, de acordo com o artigo 153, parágrafo 1º da Magna Carta.

<sup>38</sup> CARVALHO, *Curso...*, p. 372.

<sup>39</sup> AIRES, *ISS...*, p. 354.

De fato, a Constituição Federal reparte as competências tributárias dos entes federados, e, ao fazê-lo, indica a materialidade do tributo.

Interpretando sistematicamente a Constituição Federal, com consideração tanto da materialidade definida por ocasião da repartição de competências, como dos princípios constitucionais explícitos e implícitos, leva-nos à conclusão de que a hipótese de incidência tributária a ser definida pelo legislador ordinário deve necessariamente estar em conformidade com o arquétipo constitucional do tributo, inclusive em relação à definição da base de cálculo.

A base de cálculo, denominada pelo Geraldo Ataliba de base imponible, é conceituada pelo mesmo como

*uma perspectiva dimensível do aspecto material da h.i. [hipótese de incidência] que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária completa, do quantum debeat<sup>40</sup>.*

Adicionalmente, Paulo de Barros Carvalho afirma ter a base de cálculo três funções, quais sejam, “a) *medir as proporções do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma*”<sup>41</sup>.

Em linhas gerais, a primeira função consiste na correspondência necessária entre a materialidade do fato e sua grandeza efetiva, dimensionando as manifestações exteriores à hipótese tributária que podem ser utilizadas na definição do *quantum* devido. Trata-se de critério para a medição da intensidade do fato imponible por meio dos chamados índices avaliativos.

A função de composição da específica determinação da dívida consiste em sua função objetiva, de ter o condão de demarcar o conteúdo concreto do liame obrigacional. Trata-se da definição do valor a ser pago. Essa função é cumprida conjuntamente com a alíquota do tributo. Presentes esses dois fatores, teremos uma referência completa à específica expressão do valor pecuniário da obrigação tributária.

Por fim, a base de cálculo possui função comparativa, no sentido de ser imprescindível à análise de existência de sintonia entre a medida da obrigação tributária e o fato núcleo da hipótese de incidência que, verificado no mundo real, faz com que surja o liame obrigacional<sup>42</sup>.

Considerando as considerações expostas acerca da definição da base de cálculo do imposto sobre serviços, entendemos que a dimensão econômica da materialidade prestação de serviços deve necessariamente estar relacionada ao preço do serviço.

---

<sup>40</sup> ATALIBA, p. 108.

<sup>41</sup> BARRETO, *Curso...*, pp. 360-361.

<sup>42</sup> CARVALHO, *Curso...*, pp. 360-366.

Sobre a adoção do preço do serviço como base de cálculo do imposto sobre serviços, Bernardo Ribeiro de Moraes confirma a adequação desse entendimento.

*Trata-se, pois, o preço do serviço, de um elemento adequado para o cálculo do ISS. Reflete ele, perfeitamente, a intensidade ou o valor econômico do serviço prestado, não desnaturando o tributo na sua expressão constitucional.*

*Se o ISS tem como pressuposto material de sua incidência a prestação de serviços, o preço desta constitui um elemento natural, decorrente da atividade, portanto bastante apto a servir de base de cálculo do tributo. A base impositiva escolhida é, pois, racional e adequada<sup>43</sup>.*

Quanto a definição de preço do serviço como base de cálculo do imposto sobre serviços, o mesmo autor entende que é essa a expressão monetária da remuneração pelo serviço prestado, é a contraprestação pelo serviço. “O preço do serviço abrange a receita obtida pelo prestador em razão da prestação do serviço”<sup>44</sup>.

Importante mencionar ainda que há relevante diferença entre a base de cálculo e a alíquota, eis que enquanto aquela deve ser determinada com base no fato núcleo da hipótese de incidência e ter com ele estreita vinculação, a alíquota é um parâmetro genérico e sua determinação está desvinculada do critério material.

Contudo, ressaltamos que, apesar de sua desvinculação ao fato núcleo da hipótese de incidência, a alíquota tampouco pode ser livremente estabelecida pelo legislador ordinário, pois há critérios constitucionais que devem ser observados na definição da alíquota dos tributos, tais como a vedação ao confisco (artigo 150, inciso IV), a progressividade, em relação a determinados tributos, como imposto sobre a renda e sobre a propriedade territorial rural ou urbana, e a essencialidade, no que tange ao imposto sobre a circulação de mercadorias e ao imposto sobre produtos industrializados.

Analisados todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária do ISSQN, passemos à análise da regra de desoneração desse imposto nas prestações de serviço destinadas ao exterior.

---

<sup>43</sup> MORAES, Bernardino Ribeiro de, *Doutrina e prática do imposto sobre serviços*, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1975, p. 516.

<sup>44</sup> MORAES, pp. 518-520.

### **CAPÍTULO 3: DA DESONERAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS AO EXTERIOR**

Analisando a Constituição Federal brasileira, verifica-se sem grandes esforços que o constituinte atribuiu importância significativa às exportações de serviços, reconhecendo seu papel fundamental na expansão da economia brasileira, apresentando diversas normas que estabelecem a desoneração de tributos nas exportações de serviços.

Neste sentido, há, por exemplo, vedação constitucional à imposição do imposto de competência estadual e distrital sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação (artigo 155, § 2º, X), de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de competência da União (artigo 149, § 2º, I) sobre exportações de serviços.

Neste caso, tratam-se de regras de imunidade, as quais restringem a competência do legislador ordinário ao estabelecer a materialidade do tributo por ocasião de sua criação.

Relativamente ao ISSQN, a Constituição Federal determina que cabe à lei complementar excluir de sua incidência exportações de serviços para o exterior, conforme abaixo se verifica:

*Art. 156 - Compete aos Municípios instituir impostos sobre:*

*(...)*

*III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no Art. 155, II, definidos em lei complementar;*

*(...)*

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

*(...)*

*II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior<sup>45</sup>.*

Analisando o dispositivo acima transcrito, pode-se depreender que a Constituição Federal, individualmente considerada, não exclui da materialidade do imposto sobre serviços de competência municipal e distrital a exportação de serviços, prevendo apenas que deve o legislador ordinário desonerar essas transações.

Cumprindo mandamento constitucional, o legislador ordinário editou a Lei Complementar n° 116/03, que determina o seguinte em relação a exportações de serviços:

*Art. 2º O imposto não incide sobre:*

*I – as exportações de serviços para o exterior do País;*

*(...)*

*Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior<sup>46</sup>.*

<sup>45</sup>BRASIL, Constituição (1988), Constituição da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, Senado, 1988.

Portanto, verifica-se que a regra que desonera as exportações de serviços do ISSQN foi incluída, conforme determinação constitucional, pelo legislador infraconstitucional, que, ao criar a referida regra exonerativa, incluiu ressalva quanto à dita não-incidência do imposto sobre exportações de serviços, determinando serem tributáveis as exportações de serviços quando verificadas duas condições: (i) que os serviços sejam desenvolvidos no Brasil e (ii) que o resultado do serviço seja verificado em território nacional.

De acordo com a legislação acima transcrita, é irrelevante a origem do pagamento pelos serviços, se procedente do exterior ou se realizado por pessoa física ou jurídica localizada no Brasil.

Entretanto, preliminarmente a uma análise acerca da melhor interpretação da desoneração das exportações de serviços previstas na Constituição Federal e na Lei Complementar, entendemos oportuno analisar qual seria a natureza jurídica da regra exonerativa, pois entendemos que a real natureza jurídica da norma não se trata de não-incidência, apesar de a linguagem constitucional e infraconstitucional aparentemente denominarem dessa forma.

### **3.1. Da Possibilidade de Caracterização como Não-Incidência**

A materialidade de um tributo é indicada pela sua hipótese de incidência, a qual estabelece as coordenadas de tempo e espaço que devem ser verificadas no mundo dos fatos para que surja a obrigação tributária. Dessa forma, o fato verificado no mundo fenomênico deve corresponder perfeitamente às características descritas abstratamente na hipótese de incidência, sendo que essa perfeita correspondência, dá-se o nome de subsunção.

Ao tratar da subsunção, Geraldo Ataliba a define como *“o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei”*<sup>47</sup>.

Por sua vez, o Professor Paulo de Barros Carvalho analisa o fenômeno da subsunção do fato à norma especificamente no que se refere à fenomenologia da incidência da regra-matriz de incidência tributária, e, nesse caso, afirma que ocorre subsunção *“quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária)”*<sup>48</sup>.

Caracterizada a subsunção do fato à situação descrita na hipótese de incidência tributária, com a respectiva conversão em linguagem competente, dá-se lugar ao surgimento da obrigação tributária, nos moldes previstos na regra-matriz de incidência tributária. Caso o fato não se subsuma à hipótese de incidência, ele não terá relevância jurídica para efeitos tributários.

---

<sup>46</sup> BRASIL, Lei Complementar no 116, Brasília, DF, 31 de julho de 2003.

<sup>47</sup> ATALIBA, p. 70.

<sup>48</sup> CARVALHO, *Curso...*, p. 277-278.

No caso, trata-se da tipicidade, instituto de extrema importância não só para o Direito Penal, como também para o Direito Tributário<sup>49</sup>, prevista no ordenamento jurídico uma hipótese típica que gerará os efeitos também previstos em lei somente se ocorrer fato na esfera fenomênica que se encaixe perfeitamente ao molde descrito na hipótese típica.

Na seara tributária, no que tange à imposição de tributos, a subsunção deve ser verificada de maneira ainda mais estrita, estando expressamente previsto no Código Tributário Nacional, mesmo que essa seja uma decorrência lógica do próprio sistema tributário, que não se pode empregar a analogia para a exigência de tributo não previsto em lei (artigo 108, parágrafo 1º).

A incidência de um tributo ocorre, portanto, quando se verifica um fato no mundo fenomênico que se enquadra perfeitamente na hipótese normativa descrita na regra-matriz de incidência tributária. Nesse contexto, surge um liame obrigacional em que o sujeito passivo possui o dever jurídico de pagar ao sujeito ativo a quantia estabelecida por lei para o tributo.

Por sua vez, a não-incidência ocorre precisamente nos casos em que o fato ocorrido no mundo fenomênico não corresponde ao previsto na hipótese de incidência tributária. Nesse caso, como não há subsunção do evento verificado, não incide o tributo. É essa, portanto, a figura da não incidência. Em outras palavras, trata-se de uma não correspondência entre a descrição de um fato no plano jurídico e as características de um evento ocorrido no plano fático.

O Professor José Souto Maior Borges analisa o tema ao afirmar que

*não-incidência é conceito correlacionado com o de incidência. Ocorre incidência da lei tributária quando determinada pessoa ou coisa se encontra dentro do campo coberto pela tributação; dá-se não-incidência, diversamente, quando determinada pessoa ou coisa se encontra fora do campo de incidência da regra jurídica de tributação*<sup>50</sup>. (grifos no original)

Dessa forma, enquanto na incidência há a subsunção do fato à norma, gerando os efeitos jurídicos próprios do fato, na não-incidência há um fato diferente ou estranho à hipótese normativa, sendo irrelevante para o Direito sua ocorrência no mundo fenomênico.

Analisemos a regra que exonera de imposto sobre serviços as exportações de serviços. Importante lembrar que tratamos no presente momento sempre do plano jurídico-hipotético, do dever-ser. Estamos comparando duas normas proferidas em linguagem semelhante, quais sejam, a regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços e a regra exonerativa de exportação de serviços.

Para que se possa verificar se determinada norma está tratando de caso de não-incidência, deve-se considerar a hipótese de incidência tributária de determinado tributo e verificar se a situação descrita na regra não se encontra perfeitamente caracterizada no

<sup>49</sup> CARVALHO, *Curso...*, p. 279.

<sup>50</sup> BORGES, José Souto Maior, *Isenções tributárias*, 2ª ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1980, p. 156.

descriptor da regra-matriz de incidência. Ressaltamos apenas que, apesar de haver inúmeros casos em que a não-incidência está expressamente prevista, essa disposição expressa seria desnecessária, uma vez que o evento descrito no dispositivo que trata da não-incidência não se subsumirá de maneira alguma à hipótese de incidência do tributo.

No caso sob análise, devemos, portanto, verificar se a exportação de serviços está incluída na materialidade da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços. Para tanto, devemos lembrar a hipótese de incidência do imposto sobre serviços, composta pelos critérios material, espacial e temporal, analisados nos Capítulos anteriores, uma vez que são esses critérios os relevantes para a determinação da possibilidade de o imposto incidir sobre a exportação de serviços.

Conforme anteriormente mencionado, são serviços passíveis de tributação pelos Municípios e Distrito Federal as obrigações de fazer que correspondam à prática de uma atividade em benefício de outrem, sob regime de Direito Privado, sem vínculo empregatício, mediante o pagamento de remuneração, cuja competência tributária não tenha sido atribuída aos Estados. Deve ser esse o critério material adotado pelo legislador ordinário ao criar a regra-matriz de incidência.

Analisando as disposições constitucionais acerca da materialidade do imposto sobre serviços, da repartição de competências tributárias e do princípio da territorialidade, concluímos que o critério espacial da regra-matriz de incidência desse imposto deve relacionar-se a cada Município ou ao Distrito Federal. Dessa forma, se prestado serviço em determinado Município ou no Distrito Federal, poderá surgir uma obrigação tributária entre o sujeito passivo e o Município ou Distrito Federal, quando forem estes os sujeitos ativos determinados no consequente da regra-matriz de incidência.

Relativamente ao critério temporal, a obrigação tributária somente poderá surgir com a efetiva ocorrência da materialidade prevista no mundo fenomênico. No caso específico do imposto sobre serviços, o liame obrigacional somente pode ter lugar após a efetiva prestação de serviços.

Entretanto, devemos analisar ainda uma classificação dos serviços para determinar o critério temporal. Como já afirmado anteriormente, entendemos, seguindo os ensinamentos de Aires Barreto, que, caso se trate de serviços não fracionáveis, a obrigação tributária somente poderá surgir quando o serviço for prestado em sua totalidade. Por outro lado, em se tratando de serviços fracionáveis, pode ser tido como ocorrido o fato imponible em relação a cada um dos serviços específicos que compõem os chamados serviços fracionáveis. Dessa forma, poderá ter lugar a obrigação tributária por ocasião da completude de cada um dos serviços segmentados em etapas, fases ou trechos<sup>51</sup>.

Devemos ressaltar, entretanto, que a idéia de serviços fracionáveis não pode ser utilizada de maneira arbitrária. Para a consideração de um serviço como fracionável, ele deve poder ser segmentado em diversos serviços autônomos e independentes entre si, inexistindo entre eles vínculos relacionados à caracterização de atividade-meio e atividade-fim.

---

<sup>51</sup> ATALIBA, p. 301.

Portanto, das considerações feitas acima, concluímos que o imposto sobre serviços incide sobre a prestação de serviços realizada no território de um Município ou do Distrito Federal. Lembramos, nesse contexto, que há um imposto sobre serviços para cada ente tributante, ou seja, para cada um dos Municípios brasileiros e para o Distrito Federal, podendo cada imposto alcançar apenas os fatos ocorridos dentro do território no qual o legislador ordinário que instituiu o tributo possui competência legislativa.

Há, assim, duas características a definir para determinar se a exportação de serviços poderia configurar hipótese de não-incidência do imposto sobre serviços, quais sejam, que um serviço seja efetivamente prestado e que essa prestação se dê no âmbito de um Município ou do Distrito Federal. Ainda, haverá uma hipótese de exportação de serviços em que deveremos analisar o critério temporal da hipótese de incidência.

A exportação de serviços pode ser conceituada como a prestação de serviços por pessoa brasileira a pessoa domiciliada no exterior, no entanto, devemos considerar que se trata da efetiva prestação de serviços, não da contratação ou do pagamento pelos serviços. A materialidade do serviço, ou seja, sua efetiva prestação, deve ser realizada a pessoa localizada no exterior do Brasil.

Exemplificativamente, entendemos não se tratar de exportação de serviços os casos em que uma pessoa jurídica sediada no exterior contrata pessoa jurídica sediada no Brasil para prestar serviços a empresa localizada no Brasil. Isso porque a situação de fato, a efetiva prestação de serviços, materialidade do imposto sobre serviços, teria ocorrido entre duas empresas brasileiras, independentemente de ser estrangeiro o contratante e responsável pelo pagamento da contraprestação.

Partindo dos conceitos acima mencionados, tem-se que a exportação de serviços pode ser subdividida em três hipóteses: (i) brasileiro presta serviços a pessoa estrangeira fora do território brasileiro, por exemplo enviando um técnico para reparar determinada máquina; (ii) brasileiro presta serviço a pessoa estrangeira dentro do Brasil, entregando apenas o produto final do serviço aqui realizado à pessoa estrangeira; ou (iii) brasileiro presta serviços a estrangeiro, sendo que parte dos serviços é realizada no Brasil e parte é realizada no exterior.

No primeiro caso, a materialidade prestação de serviços se deu integralmente fora do território brasileiro. Nesse caso, entendemos haver não-incidência do imposto sobre serviços, uma vez que a hipótese está fora do âmbito de competência legislativa do legislador ordinário de qualquer dos Municípios ou do Distrito Federal, competentes para instituir o imposto sobre serviços.

Entendemos, contudo, que a Constituição Federal não se referiu a essa situação ao determinar caber a lei complementar dispor que o imposto sobre serviços não seria imposto sobre a exportação de serviços. Isso porque seria uma disposição vazia de sentido, uma vez que a própria materialidade do tributo, considerada juntamente com o princípio constitucional da territorialidade das leis, já formariam um arquétipo suficiente para demonstrar que essa hipótese de exportação de serviços estaria excluída *ab initio* do ISSQN, sendo desnecessária a existência de disposição constitucional determinando sua não-incidência.

No segundo caso, a materialidade do serviço é verificada no Brasil, uma vez que a efetiva prestação de serviços seria realizada integralmente em território brasileiro. Nesse sentido, entendemos que essa hipótese poderia ser enquadrada na hipótese de incidência do imposto sobre serviços, não se tratando, portanto, de não-incidência.

Na terceira hipótese, temos espécie híbrida, na qual os serviços são prestados tanto em território brasileiro como no exterior. Nessa hipótese, devemos considerar além dos critérios material e espacial, o critério temporal, especificamente no que diz respeito à bipartição dos serviços como fracionáveis e não fracionáveis.

No caso de os serviços serem fracionáveis, entendemos que poderia haver incidência apenas em relação àqueles realizados e consumados em território brasileiro, mas, por outro lado, os serviços prestados no exterior se caracterizariam na hipótese de não-incidência devido ao critério espacial, uma vez que os Municípios e o Distrito Federal não podem tributar serviços ocorridos fora do âmbito de validade de suas leis, tanto mais devido ao fato de o serviço ser prestado fora do território brasileiro<sup>52</sup>.

Da mesma forma que consignado acima, entendemos que as hipóteses de exportação de serviços em que há não-incidência não estariam abrangidas pela disposição constitucional, uma vez que a esvaziaria de sentido.

Ressaltamos nesse contexto que caso se trate de atividade-meio e atividade-fim, entendemos, compartilhando os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho, que os serviços consistentes em atividades-meio realizadas no Brasil seguiriam a prestação do serviço-fim caso este esteja abrangido na não-incidência<sup>53</sup>.

Por outro lado, no caso de os serviços não serem fracionáveis, deve-se ter em mente o exato momento da consumação da materialidade para fins de definição da possibilidade de incidência ou não do imposto sobre os referidos serviços. Como já analisado anteriormente, a materialidade do imposto sobre serviços somente é verificada por ocasião da efetiva prestação de serviços, momento em que pode surgir a obrigação tributária. Completa a prestação de serviços acordada entre tomador e prestador, considera-se configurada a hipótese de incidência tributária, surgindo, então, a obrigação tributária caso o fato verificado no mundo fenomênico corresponda perfeitamente às características da hipótese.

Realizadas as considerações acima, entendemos que poderia haver duas situações diferentes, uma na qual a consumação final do serviço não fracionável se dá em território brasileiro, e outra na qual a consumação é verificada no exterior. Para fins de definição da incidência ou não em ambos os casos, entendemos relevante enfatizar que há um único momento em que se considera ocorrida a prestação de serviços, no momento de sua consumação, como definido no critério temporal da hipótese de incidência.

---

<sup>52</sup> Ressaltamos, novamente, que a idéia de serviços fracionáveis não pode ser utilizada de maneira arbitrária. Para a consideração de um serviço como fracionável, ele deve poder ser segmentado em diversos serviços autônomos e independentes entre si, inexistindo entre eles vínculos relacionados à caracterização de atividade-meio e atividade-fim.

<sup>53</sup> CARVALHO, *O conceito...*

Mesmo para fins de incidência do tributo em prestações de serviços realizadas em dois ou mais Municípios, deve-se abstrair se o serviço não fracionável tenha sido prestado em outro Município, considerando-se apenas onde era prestado no último átimo de segundo antes de sua completude. Esse é um critério razoável e coerente com a sistemática do imposto sobre serviços determinada pela Constituição Federal, bem como com o critério temporal de sua hipótese de incidência.

Somos da opinião de que esse mesmo critério utilizado para a definição do Município que deve figurar como sujeito ativo da obrigação tributária no caso de prestação de serviços em Municípios distintos pode ser utilizado para o deslinde da questão ora analisada. Isso porque a prestação é considerada realizada e, portanto, apta a dar lugar ao surgimento de uma obrigação tributária, no momento de sua conclusão, não podendo se falar em incidência do imposto sobre serviços em momento anterior a esse. Dessa forma, a eficácia prática desse entendimento resultaria na seguinte conclusão: no caso de exportação de serviço não fracionável prestado tanto no Brasil como no exterior, a incidência do imposto sobre serviços dependerá do lugar em que seja consumado o serviço, ou seja, onde ele seja efetivamente finalizado.

Assim, caso sua consumação se dê no exterior, estaremos diante de não-incidência. Por outro lado, caso a consumação do serviço se dê em território brasileiro, estaremos, a princípio, diante de situação passível de subsumir-se à hipótese de incidência do imposto sobre serviços.

Tendo em vista as extensas considerações acerca da questão, entendemos válido esquematizar nossas conclusões em um quadro para fins de visualização mais clara das hipóteses de exportação de serviços a serem analisadas.

<b>Espécie de exportação de serviços</b>	<b>Incidência ou não-incidência</b>
Prestação dos serviços integralmente fora do território brasileiro	Não-incidência
Prestação dos serviços integralmente em território brasileiro	Incidência
Prestação de serviços fracionáveis dentro e fora do território brasileiro	(i) Não-incidência para os serviços prestados no exterior, e (ii) Incidência em relação aos serviços prestados no Brasil
Prestação de serviços não-fracionáveis dentro e fora do território brasileiro, com consumação fora do Brasil	Não-incidência
Prestação de serviços não-fracionáveis dentro e fora do território brasileiro, com consumação dentro do Brasil	Incidência

Por fim ressaltamos que entendemos que as hipóteses de exportação de serviços em que se caracteriza a não-incidência não estariam abrangidas pelo dispositivo constitucional, e, portanto, tampouco pela disposição da Lei Complementar 116/03. Caso fosse considerado de maneira diferente, a previsão constitucional poderia ser considerada desnecessária em relação a certos elementos e essa não pode ser uma interpretação possível a nosso ver.

### 3.2. Da Possibilidade de Caracterização como Imunidade

A imunidade tributária, como ensinado pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, faz parte da própria conformação da competência tributária definida pela Constituição Federal. Ela existe também em âmbito constitucional e é anterior à efetiva instituição do tributo pelo legislador ordinário, conforme se verifica da lição do referido jurista

*as manifestações normativas que exprimem as imunidades tributárias se incluem no subdomínio das sobrenormas, metaproposições prescritivas que colaboram, positiva ou negativamente, para traçar a área de competência das pessoas titulares de poder político, mencionando-lhes os limites materiais e formais da atividade legiferante.*

(...)

*Além disso, salientamos que o espaço freqüentado por tais normas é o patamar hierárquico da Constituição Federal, porquanto é lá que estão depositadas as linhas definidoras da competência tributária no direito positivo brasileiro<sup>54</sup>.*

Verifica-se, assim, que imunidade é necessariamente uma regra constitucional que delimita a competência do ente legiferante.

Para o Professor José Souto Maior Borges a imunidade tributária

*é a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar. Mais precisamente ainda: a eficácia específica do preceito imunitório consiste em delimitar a competência tributária aos entes públicos. Porquanto Consiste numa limitação constitucional, a imunidade é uma vedação, uma negativa, uma inibição para o exercício da competência tributária<sup>55</sup>.*

Podemos concluir das considerações feitas acima que a imunidade tributária deve estar prevista na própria Constituição Federal de maneira completo, como critério negativo à conformação das competências tributárias.

No que tange à regra desonerativa da exportação de serviços relacionada ao ISSQN, a previsão constitucional delega ao legislador ordinário a competência para a criação de lei complementar que exclua essa materialidade da cobrança do imposto. Verificamos, nessa situação, caso específico em que a regra constitucional não é suficiente para a desoneração da atividade, demandando que essa desoneração esteja prevista em lei complementar.

Tendo em vista o acima exposto, entendemos que a regra constitucional não é regra de imunidade tributária, uma vez que não está plenamente determinada pela Constituição Federal, não podendo, dessa forma, tratar-se de determinação da competência tributária dos entes federados.

---

<sup>54</sup> CARVALHO, *Curso...*, p. 203.

<sup>55</sup> BORGES, pp. 180-182.

### 3.3. Da Natureza Jurídica da Regra de Desoneração

Descaracterizados os institutos da não-incidência e da imunidade tributária para fins de caracterização da regra desonerativa de exportação de serviços, cumpre-nos analisar a figura jurídica da isenção tributária.

As isenções tributárias estão previstas nos artigos 175 a 179 do Código Tributário Nacional<sup>56</sup> como uma das causas de “exclusão do crédito tributário”. A interpretação mais correta dessa expressão se daria a partir da consideração de que a isenção tem o condão de, apesar de existentes e verificados no mundo fenomênico o evento descrito na hipótese de incidência tributária, fazer com que não surja a obrigação tributária prevista no conseqüente da regra-matriz. É esse o sentido que deve ter a expressão em nosso entendimento.

O Professor Paulo de Barros Carvalho afirma que as regras de isenção tributária são regras de estrutura, uma vez que podem ser qualificadas como “*preceitos jurídicos que visam modificar as regras existentes no sistema, sem produzi-las ou extingui-las*”<sup>57</sup>.

Neste sentido, as regras de isenção estabelecem alterações regra-matriz de incidência tributária de maneira que ela não irradie efeitos em certos casos concretos. Apesar de possuir classificação diversa da regra-matriz de incidência tributária, uma vez que esta é norma de conduta, a regra de isenção possui a mesma formação, com a existência

---

<sup>56</sup> “Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

*Parágrafo único.* A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

*Parágrafo único.* A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo ou em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do artigo 104.

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975)

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

§ 1º Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.”

(BRASIL, Lei no 5.172, Brasília, DF, 25 de outubro de 1966)

<sup>57</sup> CARVALHO, Curso..., pp. 522-523.

de uma hipótese normativa no antecedente da norma e um conseqüente com a determinação dos efeitos jurídicos que resultarão da hipótese caso observada no mundo dos fatos.

Relativamente à teoria da isenção tributária, estamos de acordo com o Professor Paulo de Barros Carvalho, que coloca a regra de isenção como regra autônoma, que *“investe contra um ou mais critérios da norma-padrão de incidência, mutilando-os parcialmente”*<sup>58</sup>.

Ademais o mesmo Professor leciona que *“o que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente”*<sup>59</sup>.

Passemos a analisar agora a regra desonerativa de exportações de serviços veiculada pela Lei Complementar 116/03 para fins de definir se a regra examinada se insere no conceito de isenção e, caso se conclua positivamente, qual dos critérios da regra-matriz de incidência tributária pretende essa isenção mutilar.

Preliminarmente, para o deslinde da questão, é importante ter em mente que a regra exonerativa emana do legislador ordinário federal, em atendimento de disposição expressa na Constituição Federal (artigo 156, parágrafo 3º, II), não do mesmo legislador ordinário competente para instituir o ISSQN.

Neste caso verifica-se uma mutilação de parte do critério pessoal da norma de incidência tributária, restando comprometido o sujeito ativo. A regra de desoneração do imposto sobre serviços ora analisada enquadra-se na figura jurídica de isenção, em nosso entendimento. Isso porque, a nosso ver, é regra de estrutura que compromete o critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária, impedindo o surgimento da obrigação tributária<sup>60</sup>.

Ressaltamos que nosso entendimento é compartilhado também pelo jurista Marcelo Marques Roncaglia, que afirma que

*Não se trata, segundo pensamos, de verdadeira hipótese de não-incidência, mas sim de isenção, já que a regra-matriz de incidência do ISS – no período anterior à LC – previa que a prestação de serviços, mesmo ao exterior, dava causa ao nascimento da obrigação de pagar o ISS. Assim, a despeito da incorreção terminológica incorrida pelo legislador, a LC 116 veicula isenção sobre exportações e como tal deve ser interpretada*<sup>61</sup>.

---

<sup>58</sup> CARVALHO, *Curso...*, p. 523.

<sup>59</sup> CARVALHO, *Curso...*, p. 523.

<sup>60</sup> Ressaltamos, entretanto, que há entendimentos diferentes do ora esposado na doutrina brasileira. Fábio Clasen de Moura, por exemplo, entende que a isenção da exportação trata de hipótese de mutilação do critério espacial da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços (pp. 158-183). Essa divergência de opiniões possui origem na consideração acerca do critério espacial da norma de incidência, que, na visão do autor, não está restrita ao Município competente para a instituição do tributo. (idem, 116-123)

<sup>61</sup> *O ISS e a Importação e Exportação de Serviços*, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, 129, pp. 98-111, jun/2006.

O Professor Paulo de Barros Carvalho, ao tratar dessa hipótese, cita como exemplo a Constituição anterior à de 1988, que permitia que “a *União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, conceder isenções de impostos estaduais e municipais*”<sup>62</sup>.

Neste contexto, o jurista lembra que essa prerrogativa é agora vedada pela própria Constituição Federal, em seu artigo 151, III. No entanto, ressaltamos que continua existindo em relação a determinadas matérias dispostas na Magna Carta. A própria Constituição Federal criou exceção expressa à vedação de isenção heterônoma ao determinar caber a lei complementar excluir a exportação de serviços da incidência do imposto sobre serviços.

Trata-se de isenção heterônoma, de forma que é oportuno tecer algumas considerações gerais sobre essa figura tributária.

A isenção heterônoma, vedada como regra geral da Constituição Federal, consiste na outorga de isenção por ente político diverso daquele que recebeu a competência constitucional para instituir o tributo. Sua vedação explica-se justamente pelo fato de o Brasil ser uma federação, com entes federados autônomos e independentes. A concessão de isenção por ente federativo distinto daquele competente para criar o tributo, de acordo com a rígida repartição de competências levada a cabo pela Constituição Federal, viola esse princípio federativo, uma vez que se trataria da interferência de um ente federado na esfera de competência de outro ente igualmente autônomo.

Contudo, a Magna Carta houve por bem excepcionar a vedação da isenção heterônoma, prevendo expressamente caber ao legislador ordinário federal a elaboração de lei que isenta as exportações de serviços em relação a imposto de competência municipal e distrital. A mera existência da exceção à vedação que visa garantir a autonomia dos entes federados já indica, por si só, que seu objeto é de extrema relevância ao Estado brasileiro, sendo intuito constitucional beneficiar as exportações de serviços.

### **3.4. Da Construção da Regra-matriz de Isenção de Exportações de Serviços**

Restando analisada a natureza jurídica da regra de desoneração da exportação de serviços em relação à exportação de serviços de qualquer natureza de competência dos Municípios e do Distrito Federal, passamos ao exame específico do conteúdo dessa norma.

A regra de isenção, como todas as normas jurídicas em geral, possui um antecedente, que descreve uma hipótese, e um conseqüente, que descreve a conseqüência decorrente da ocorrência do evento previsto na hipótese no mundo fenomênico.

O conseqüente da regra de isenção já foi analisado acima precisamente para caracterizá-la como uma isenção. Trata-se da mutilação do critério pessoal (sujeito ativo) da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços, impedindo o surgimento da obrigação tributária.

---

<sup>62</sup> CARVALHO, *Curso...*, p. 527.

Para a análise do antecedente, ou descritor da norma, necessitamos verificar sua materialidade por meio do exame do conteúdo da regra de isenção.

Atendendo ao preceito constitucional, a Lei Complementar 116/03 isentou do imposto sobre serviços as exportações de serviços ao exterior do país. No entanto, no parágrafo único do artigo 2º, houve por bem limitar essa isenção, ao dispor que não se incluem na isenção *“os serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique”*.

Da análise desse dispositivo, podemos concluir, portanto, que há duas condições cumulativas para que a exportação de serviços seja excluída da regra de isenção, quais sejam, que os serviços sejam desenvolvidos no Brasil e que seu resultado seja verificado também dentro do país.

Para fins de delimitação do antecedente da norma tributária, entretanto, devemos transformar todas as proposições em critérios positivos, uma vez que ela deve ser inclusiva, não exclusiva. Em outras palavras, o antecedente da norma jurídica deve definir de maneira positiva quais fatos podem se subsumir a essa norma, não podendo haver uma prescrição positiva afirmando o que compreende e uma prescrição negativa, excluindo certas materialidades.

Considerando o disposto acima acerca das normas jurídicas, temos que a regra de isenção ora analisada descreve hipótese de exportação de serviços, desenvolvidos no Brasil ou no exterior, que, se desenvolvidos no Brasil, não gerem resultados no país. Lembramos apenas que os serviços desenvolvidos exclusivamente no exterior, como já consignado no presente trabalho, tratam de hipótese de não-incidência do imposto sobre serviços.

Preliminarmente, para procedermos a uma análise esquemática da hipótese de isenção, é importante expressar o que entendemos da leitura da expressão *“serviços desenvolvidos”*. A nosso ver, o desenvolvimento do serviço compreende toda sua prestação.

Como qualquer ato do mundo fenomênico, o serviço pode ser dividido em começo, meio e fim. É claro que algumas vezes essas *“fases”* ocorrem quase simultaneamente, mas é sempre possível distingui-las. O começo do serviço consiste no momento exato em que sua prestação tenha sido iniciada. Já o meio do serviço compreende o período de tempo desde o início da prestação até sua completude. Já o fim do serviço consubstancia-se no átimo de segundo em que é finalizado. Importante lembrar, ainda, que o que denominamos agora de fim do serviço corresponde a sua perfeita consumação, coincidindo com o critério temporal da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços.

Tendo-se em vista que a prestação de serviços possui três *“fases”*, como acima exposto, possuímos entendimento no sentido de que o desenvolvimento do serviço no Brasil corresponderia à realização integral ou parcial de qualquer dessas três *“fases”* da prestação do serviço em território brasileiro.

Por outro lado, o conceito de resultado do serviço será analisado no Capítulo seguinte, uma vez que entendemos que a interpretação desse termo deve levar em consideração a sistemática constitucional tanto do imposto sobre serviços, como do

tratamento conferido pela Constituição Federal às exportações, tanto de bens, como de mercadorias.

A análise das normas acima apresentadas revelará a existência de três situações de exportação de serviços, sendo que apenas uma delas se inclui na regra de isenção, estando as demais excluídas por expressa previsão do parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar 116/03. Analisaremos, abaixo, as três hipóteses, indicando, posteriormente, aquela da qual se trata a hipótese de isenção:

- a) Exportação de serviços integral ou parcialmente desenvolvidos no Brasil, cujo resultado se verifique no exterior;
- b) Exportação de serviços integral ou parcialmente desenvolvidos no Brasil, cujo resultado se verifique no Brasil; e
- c) Exportação de serviços integral ou parcialmente desenvolvidos no Brasil cujo resultado se verifique no Brasil e no exterior;

Ressalta-se que em todas as situações a consumação do serviço deve se dar em território brasileiro, caso contrário, estaremos diante de situação de não-incidência.

Verificamos da análise acima realizada que há três possibilidades de verificação do resultado do serviço, quais sejam, exclusivamente no exterior, exclusivamente no Brasil ou no exterior e no Brasil.

A regra de isenção disposta no artigo 2º da Lei Complementar 116/03 não inclui as hipóteses nas quais o resultado do serviço seja verificado no Brasil. Em atenção a esse dispositivo, entendemos incluir-se na regra de isenção apenas a hipótese prevista no item (a) acima, que prevê a hipótese de exportação de serviços integral ou parcialmente desenvolvidos no Brasil, cujo resultado se verifique apenas no exterior.

Sendo assim, podemos concluir que o antecedente da norma jurídica de isenção será precisamente a exportação de serviços integral ou parcialmente desenvolvidos no Brasil, cujo resultado se verifique no exterior.

Deste modo, caso esse fato seja verificado no mundo fenomênico, ele irradiará seus efeitos jurídicos próprios que constituem no impedimento do surgimento da obrigação tributária prevista no consequente da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços, uma vez que seu critério pessoal, referente ao sujeito ativo, teria sido maculado.

Configurada a regra exonerativa de exportação de serviços, com estrita delimitação de sua natureza jurídica, bem como de seu antecedente e de seu consequente, cumpre proceder a análise mais detalhada de um fator específico do consequente da norma, que pode gerar divergências interpretativas entre os exegetas do Direito. Tratamos, aqui, da verificação do resultado do serviço, para fins de delimitação final da hipótese de isenção ora analisada.

De maneira mais precisa, podemos dizer que examinaremos agora o conceito de verificação do resultado do serviço visando à delimitação dos casos em que esse resultado seria verificado no exterior, para fins de aplicação da regra de isenção do ISSQN em relação à exportação de serviços.

## **CAPÍTULO 4: DA INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL DA REGRA DE ISENÇÃO DA EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS**

Analisados os arquétipos constitucionais do imposto sobre serviços, os limites ao legislador ordinário para elaborar a regra-matriz de incidência, bem como a natureza jurídica e o conteúdo da regra que exonera do imposto sobre serviços de qualquer natureza de competência municipal e distrital as exportações de serviços, passemos a analisar a interpretação constitucional da regra de isenção nas exportações de serviços.

Vale mencionar que trataremos aqui apenas das hipóteses de exportação de serviços incluídas no âmbito de incidência do próprio imposto, uma vez que os eventos que sequer se subsumem à hipótese de incidência estão no campo da não-incidência do imposto sobre serviços, não cabendo falar-se em isenção dessas prestações.

Assim, analisaremos inicialmente acórdão proferido pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial no 831.124, em sessão realizada em 15 de agosto de 2006, em que se analisou a legalidade da cobrança, pelo Município de Petrópolis, no Estado do Rio de Janeiro, de imposto sobre serviços sobre a exportação de serviços de retificação, reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves prestados pela empresa brasileira GE Celma Ltda. a empresas aéreas localizadas no exterior, no âmbito de um mandado de segurança preventivo impetrado pela empresa para afastar essa cobrança.

Naquele caso foi confirmado o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, denegando a segurança requerida pela impetrante, decidindo-se pela incidência do imposto sobre serviços nas prestações de serviços de retificação, reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves a empresas aéreas localizadas no exterior.

Registrada a devida vênua aos ilustres Ministros do STJ, apresentaremos posteriormente nossas razões para divergir do entendimento esposado pela Primeira Turma do STJ em referido acórdão, especialmente quanto à interpretação da verificação do resultado do serviço.

### **4.1. Do Acórdão Proferido no Recurso Especial 831.124**

Preliminarmente, cumpre esclarecer a situação a que se referiu o acórdão em questão. Como descrito, a prestação de serviços realizada pela empresa brasileira era a seguinte:

*1º) seus clientes no exterior a contratam e remetem as turbinas para seu estabelecimento localizado em Petrópolis/RJ;*

*2º) realiza o serviço para o qual foi contratada, testa as turbinas e as despacha para o exterior, etapas todas elas desenvolvidas no Município de Petrópolis/RJ;*

*3º) finalmente, quando do recebimento das turbinas reparadas, seus clientes as instalam nas respectivas aeronaves, verificam o resultado do*

*serviço e remetem divisas ao Brasil para efetivar-se o pagamento pelos serviços prestados*<sup>63</sup>.

Portanto, tratou-se de prestação de serviços em território brasileiro (consequentemente dentro do âmbito de incidência do imposto sobre serviços) a destinatário localizado no exterior. Para fins da aplicação da isenção prevista na Lei Complementar 116/03, deve-se analisar o resultado do serviço, os denominados objetivos da contratação e da prestação<sup>64</sup>.

Há três votos a serem levados em consideração em relação ao Recurso Especial ora analisado, sendo dois favoráveis à cobrança do imposto sobre serviços nesses casos, proferidos pelo Ministro-Relator José Delgado e pelo Ministro Luiz Fux, e um desfavorável a essa cobrança, sob o argumento de que a situação analisada pode ser enquadrada na hipótese de isenção veiculada pela Lei Complementar 116/03, proferido pelo Ministro-Presidente Teori Albino Zavascky. Participaram ainda do julgamento, seguindo o voto do Ministro-Relator, os Ministros Francisco Falcão e Denise Arruda, Além do Ministro Luiz Fux que proferiu voto-mérito.

O Ministro José Delgado, que proferiu o voto vencedor, em nosso entendimento sem muitas explicações, chega à conclusão de que *“o trabalho desenvolvido não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, ou seja, o seu resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no território brasileiro”*<sup>65</sup>.

Contudo, o que nos parece mais estranho de seu voto é o fato de o Ministro citar extenso trecho do artigo intitulado “O ISS e Exportação e Importação de Serviços”, escrito por Gabriel Lacerda Troianelle e Juliana Gueiros, *in* ISS Lei Complementar 116/03, organizado por Ives Gandra da Silva Martins e outros<sup>66</sup>, sendo que referidos juristas aparentam possuir entendimento diverso daquele proferido pelo Ministro. Isso pode ser verificado não só da leitura integral do artigo, como também do trecho transcrito.

Ponderada essa anotação, levaremos em consideração apenas os argumentos levantados pelo Ministro-Relator para fundamentar o desprovimento do Recurso Especial.

De acordo com o trecho acima transcrito, o Ministro José Delgado entendeu que a expressão resultado do serviço contida na regra exonerativa contida na Lei Complementar 116/03 correspondia à consumação do serviço, no caso, o efetivo conserto das aeronaves. Com base nesse entendimento, portanto, entendeu que o serviço prestado havia sido finalizado no Brasil, gerando, portanto, efeitos em território brasileiro. Em decorrência disso, não se aplicaria a regra exonerativa, podendo o Município de Petrópolis cobrar imposto sobre serviços nessas situações.

Interpretando o voto proferido, entendemos que um dos fundamentos principais do voto do eminente Ministro-Relator refere-se ao fato de serem contratados apenas os

---

<sup>63</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 831.124, da 5ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, Brasília, DF, 15.08.2006, Ministro Relator José Delgado, p. 12.

<sup>64</sup> Idem, p. 17.

<sup>65</sup> Idem, p. 18.

<sup>66</sup> Idem, p. 14-17.

serviços de reparação, realizados em território brasileiro, não os serviços de instalação dos motores e turbinas nas aeronaves que se encontravam fora do território brasileiro. Nessa hipótese, afirma o Ministro, o serviço se verificaria no exterior.

Assim, das considerações acima acerca do entendimento do Ministro José Delgado acerca do conceito de resultado do serviço para fins de desoneração das exportações de serviços referia-se diretamente a sua consumação. Dessa forma, a nosso ver, o Ministro entende que o resultado do serviço é observado na exata localização em que ele se consuma, que, no caso analisado, seria o Brasil.

No entanto, conforme demonstraremos a seguir, entendemos que a expressão “resultado do serviço” não pode ser confundida com consumação do serviço. E, ainda que pudesse de acordo com a semântica, entendemos que essa não seria a melhor interpretação do ponto de vista constitucional.

Por sua vez, o Ministro Luiz Fux apresentou mais argumentos em seu voto, concluindo que a denominada não-incidência, prevista na Lei Complementar 116/03, somente poderia ocorrer em duas hipóteses:

- a) O serviço é prestado por empresa nacional, no Brasil, e é posteriormente complementado no exterior; ou
- b) O serviço é prestado por empresa nacional, que se desloca para prestá-lo no exterior.

O Ministro justifica a restrição à aplicação da desoneração sob o argumento de que a Lei Complementar determina que “*o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento*”. Assevera ainda que qualquer interpretação diferente daquela apresentada acima “*é exatamente uma interpretação extensiva ou uma aplicação analógica que vise a criar uma isenção ou uma não incidência*”<sup>67</sup>

Contudo, pedimos a devida vênia para discordar também do Ministro Luiz Fux, pois entendemos que não se deve confundir o critério espacial da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços com o conceito de resultado do serviço.

Com efeito a Lei Complementar 116/03 determina que o serviço considera-se prestado no local do estabelecimento prestador, entretanto, não há qualquer indicação acerca da verificação do resultado do serviço no mesmo local.

De sua parte, o Ministro-Presidente Teori Albino Zavascki foi voto vencido nesse julgamento, proferindo também seu voto, que, em nosso entendimento, examina a questão da maneira mais correta e coerente com o ordenamento jurídico, apesar de as considerações apresentadas pelo Ministro serem breves.

Na forma apresentada em Capítulos anteriores deste trabalho, o Ministro entende que “*não se pode confundir resultado da prestação do serviço com conclusão do serviço*”<sup>68</sup>, pois são conceitos distintos que não possuem significado equivalente. A conclusão do serviço seria sua finalização, o final de sua prestação; o resultado do serviço,

---

<sup>67</sup> Idem, p. 12

<sup>68</sup> Idem, p. 19.

por outro lado, seria verificado tão onde cumprido o objetivo pelo qual o serviço tenha sido contratado.

Naquele caso o Ministro afirma que “o serviço é concluído no país, mas o resultado é verificado no exterior, após a turbina ser instalada no avião”<sup>69</sup>.

No entanto, devemos deixar registrado que, com a devida vênia, discordamos do conceito de exportação de serviços adotado pelo Ministro. Em seu entendimento, só há exportação de serviços quando o serviço é prestado no Brasil. Apesar de o Ministro não desenvolver mais o tema, os parece que seu entendimento seria esse por uma aproximação do comércio de serviço com o comércio de mercadorias. Entretanto, entendemos que se trata de transações distintas que não podem ser consideradas ou classificadas da mesma maneira.

No nosso entendimento, já esposado anteriormente, a exportação de serviços pode ser subdividida em três hipóteses: (i) brasileiro presta serviços a pessoa estrangeira fora do território brasileiro, por exemplo enviando um técnico para reparar determinada máquina; (ii) brasileiro presta serviço a pessoa estrangeira dentro do Brasil, entregando apenas o produto final do serviço aqui realizado à pessoa estrangeira; ou (iii) brasileiro presta serviços a estrangeiro, sendo que parte dos serviços é realizada no Brasil e parte é realizada no exterior.

Assim, a nosso ver, todas essas hipóteses configuram uma exportação de serviços, no entanto, como já consignado, em relação a algumas ocorreria não-incidência, a outras se aplicaria a isenção e, ainda, a outras seria verificada tributação normal pelo imposto sobre serviços de qualquer natureza.

#### **4.2. Da Melhor Interpretação da Regra de Isenção das Exportações de Serviços**

Conforme visto, o conceito determinado pela Lei Complementar 116/03 não é preciso e pontual na delimitação das hipóteses em que efetivamente se verifica caso de isenção do imposto sobre serviços no que tange a exportação de serviços. A expressão “resultado do serviço” tem gerado discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca do alcance da regra exonerativa.

Em razão disso, pode-se verificar duas correntes interpretativas em relação à regra de isenção das exportações de serviços. Uma delas, aparentemente adotada na decisão acima mencionada proferida pelo STJ, entende que o resultado do serviço corresponde a sua consumação. Assim, o resultado do serviço seria verificado no Brasil, excluindo, portanto, a aplicação da isenção sob análise, quando a conclusão do serviço se desse em território brasileiro. A exemplo de Sérgio André Rocha<sup>70</sup>, denominaremos essa corrente de *resultado-consumação*.

---

<sup>69</sup> Idem, p. 19.

<sup>70</sup> *O Resultado do Serviço como Elemento da Regra de Incidência do PIS/Cofins-Importação e da Regra Exonerativa do ISS sobre Exportações*, in Revista Dialética de Direito Tributário, 155, p. 110-116, ago/2008.

Por outro lado, a outra corrente distancia os conceitos de conclusão do serviço e verificação do seu resultado. De acordo com os defensores dessa doutrina, que é majoritária entre os doutrinadores, entende-se resultado do serviço como a utilidade resultante de sua prestação. A essa teoria, denominaremos, também como o jurista Sérgio André Rocha, de teoria do *resultado-utilidade*.

Na forma introduzida anteriormente, somos da opinião que a melhor interpretação da expressão resultado do serviço, para fins de aplicação da regra de isenção do imposto sobre serviços à exportação de serviços, seria considerando a verdadeira utilidade do bem, ou seja, o objetivo pelo qual ele teria sido contratado. Podemos considerar, portanto, que defendemos a teoria *resultado-utilidade*.

Assim, como da opinião de que a teoria que entende resultado do serviço como sua efetiva conclusão não é coerente com as disposições constitucionais acerca dessa isenção, bem como com o ordenamento jurídico em geral. Isso porque teríamos, no caso, regra de isenção vazia, que não se aplica a nenhuma hipótese.

Conforme analisado anteriormente, o imposto sobre serviços somente pode incidir sobre serviços prestados em território brasileiro, em obediência ao princípio da soberania nacional, segundo o qual somente podem ser considerados como tributáveis pelo Brasil os fatos jurídicos realizados dentro de seu território. Ainda, considera-se prestado o serviço no momento de sua consumação, ou seja, no exato momento de sua conclusão. Dessa forma, os serviços concluídos no exterior, estão, desde o princípio, excluídos do âmbito de incidência do imposto sobre serviços, sendo certo que a regra de isenção nem se aplica sobre esses fatos. Restariam, portanto, os serviços concluídos no Brasil, que, se adotada a teoria do *resultado-consumação*, seriam sempre tributados.

Deste modo, a regra de isenção não seria aplicável em hipótese alguma, sendo esvaziada integralmente de sentido. No entanto, isso não pode ser admissível no ordenamento. A interpretação de uma norma deve, entre outras funções, visar a dar aplicabilidade a essa regra, não a esvaziá-la de sentido.

Tendo em vista as razões acima expostas, compartilhamos o entendimento do Professor Paulo de Barros Carvalho, que entende ser necessária uma diferenciação da execução do serviço e do resultado decorrente de sua prestação.

*O serviço, considerado em uma acepção estrita, esgota-se no momento da sua execução. Trata-se de obrigação de fazer, e, como tal, não se prolonga além do instante da sua realização. Depois disso, o que permanece é seu resultado, quer dizer, o efeito decorrente da prestação do serviço.<sup>71</sup>*

Sendo assim, tratam-se de fenômenos distintos a conclusão do serviço e a verificação de seu resultado. Essa conclusão pode ser alcançada inclusive da leitura do dispositivo legal que estipula a isenção das exportações de serviços, excetuando quando os serviços são desenvolvidos no Brasil e os resultados são aqui verificados.

---

<sup>71</sup> CARVALHO, *O conceito...*

Também nesse contexto, devemos nos remeter à materialidade do imposto sobre serviços para o deslinde da questão. Como consignado anteriormente, são serviços passíveis de tributação pelos Municípios e Distrito Federal as obrigações de fazer que correspondam à prática de uma atividade em benefício de outrem, sob regime de Direito Privado, sem vínculo empregatício, mediante o pagamento de remuneração, cuja competência tributária não tenha sido atribuída aos Estados.

Com o fim de analisar o resultado do serviço, para delimitação da aplicação da exceção prevista para a isenção das exportações de serviços, entendemos ser relevante justamente que o serviço tributável pode gerar benefícios a terceiros. Esses benefícios, em nosso entendimento, corresponderiam à verificação do resultado do serviço.

*Com efeito, sendo serviço um esforço humano prestado em benefício de outrem, é precisamente esse bem ou utilidade material ou imaterial que irá compor o núcleo semântico da palavra resultado. O resultado do serviço é a utilidade que ele visa criar. O esforço humano é seu desenvolvimento; a utilidade, seu resultado. O tomador do serviço, quanto contrata um serviço, quer o resultado do esforço humano. A utilidade ou bem (i)material, portanto. É isso, inclusive, que é objeto de remuneração.<sup>72</sup> (grifos nossos)*

Assim, podemos considerar que resultado do serviço seria o produto do serviço, a utilidade que ele visa criar, tendo intrínseca relação com o objetivo pelo qual ele foi contratado. Em nosso entendimento, a verificação do resultado do serviço se dá no local em que são observados seus efeitos, ou seja, onde sua utilidade é verificada.

Dessa forma, podemos considerar que se, desenvolvido o serviço em território brasileiro, a utilidade do serviço for verificado no exterior, aplicar-se-á a regra da isenção. Se, por outro lado, o resultado de serviço desenvolvido no Brasil for aqui verificado, mesmo que verificado também no exterior, entendemos que se aplicaria a exceção prevista no parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar 116/03.

Em nosso entendimento essa é a melhor interpretação da regra exonerativa de exportações de serviços, uma vez que segue as disposições constitucionais, e é coerente com o ordenamento jurídico como um todo.

A adequação da interpretação acima apresentada à Constituição Federal ainda possui estreita vinculação com a pretensão do contribuinte de desonerar as exportações em geral, visando ao incentivo de transações de exportação, com a finalidade de obter uma balança comercial favorável.

Em diversos dispositivos, a Constituição Federal revela sua clara intenção de incentivar as exportações de serviços e mercadorias, especialmente por meio de desoneração de tributos. A título exemplificativo, podemos citar imunidades tributárias concedidas às exportações de mercadorias e serviços de comunicação em relação ao imposto de competência estadual e distrital sobre operações relativas à circulação de

---

<sup>72</sup> ÁVILA, Humberto, *Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Exportação de Serviços. Lei Complementar no 116/2003. Isenção: Requisitos e Alcance. Conceitos de Desenvolvimento de Serviço e Verificação do seu Resultado*, in Revista Dialética de Direito Tributário, 134, p. 101-109, Nov/2006.

mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação (artigo 155, § 2º, X), bem como às exportações de serviços, em relação a contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de competência da União (artigo 149, § 2º, I).

Podemos mencionar ainda a previsão relativa ao imposto sobre serviços, de competência municipal e distrital que vem sendo analisado no presente trabalho. Como já consignado, trata-se de previsão constitucional para que lei complementar estabeleça isenção do imposto às exportações de serviços.

Assim, verifica-se que o sistema constitucional tributário reconhece a relevância das exportações em geral à economia brasileira, tendo sido delineado de maneira a desonerar tais atividades, incentivando sua expansão. Ainda, devemos ressaltar que referida pretensão de desoneração de exportações não se restringe à exportação de mercadorias, mas também à exportação de serviços.

De fato, a interpretação da legislação infraconstitucional deve ser sempre feita de maneira a otimizar os preceitos constitucionais e os objetivos apresentados na Constituição Federal. Conforme apresentado acima, verifica-se da leitura da Carta Magna que ela objetiva desonerar as exportações, tanto de bens como de serviços, de maneira a incentivar tais operações como fator de desenvolvimento econômico.

Desse modo, em razão de nosso entendimento de que interpretação diversa esvaziaria o sentido da regra exonerativa, bem como da adequação da teoria do *resultado-utilidade* aos preceitos constitucionais, entendemos ser essa a interpretação que deve ser conferida à expressão “resultado do serviço”.

O entendimento ora esposado foi adotado também pela Administração Tributária do Município de São Paulo na Consulta/Decisão 2.213/04, publicada no Diário Oficial do Município em 27.05.2004, em que se analisou a prestação de serviços administrativos e de intermediação de negócios por empresa localizada neste Município a empresas do mesmo grupo econômico localizadas no exterior.

Nesse caso decidiu-se que os serviços administrativos, desenvolvidos no Brasil, eram fruídos pelas empresas tomadoras no exterior, e suas conseqüências e resultados se davam também no exterior, aplicando-se a regra exonerativa. Em relação aos serviços de intermediação de negócios, entretanto, a conclusão foi diferente. A prestação de serviços de intermediação de negócios consistia na facilitação da aproximação entre empresas estrangeiras e potenciais compradores localizados no Brasil. Nessa situação, entendeu-se que, como os potenciais compradores estavam localizados no Brasil, a prestação teria resultado verificado neste país, aplicando-lhe, portanto, a exceção à isenção prevista no parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar 116/03.

Nem se alegue, ainda, que pretendemos dar interpretação ampliativa a regra de isenção, o que é vedado pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 111, II. A interpretação proposta, seguindo tanto os preceitos constitucionais como as disposições do Código Tributário Nacional e a sistemática do imposto sobre serviços, traz consideração literal acerca do resultado do serviço mencionado na regra de isenção.

Uma das possíveis acepções do conceito de resultado do serviço é justamente sua utilidade. O dicionário Houaiss eletrônico, por exemplo, traz como um dos conceitos possíveis ao termo resultado é “*conseqüência de um ato ou fato, praticado ou ocorrido*”<sup>73</sup>. Dessa forma, não se pode considerar que a interpretação mais correta apresentada no presente trabalho pretenderia ampliar a regra de isenção, uma vez que utilizamos de acepção comum de “resultado do serviço”, apresentada, inclusive, como uma das definições possíveis para o termo resultado.

Resumindo, podemos concluir que a interpretação mais adequada à regra de isenção prevista no artigo 2º, I e parágrafo único da Lei Complementar 116/03 leva em consideração o resultado do serviço como sua utilidade ao efetivo beneficiário. Se um serviço é desenvolvido no Brasil e produz resultados exclusivamente no exterior, aplicar-se-á a regra de isenção, mutilando o sujeito ativo da obrigação tributária e impedindo seu surgimento.

---

<sup>73</sup>

## CONCLUSÃO

Por meio do presente trabalho se pretendeu desenvolver todas as questões atinentes ao imposto sobre serviços em geral, focando-se nas questões relevantes à análise da regra de desoneração do imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

Pela análise do arquétipo constitucional do tributo analisamos não só a materialidade desse imposto, como também as referências constitucionais relevantes à determinação de outros critérios da norma de incidência, como o critério espacial, a base de cálculo e o sujeito passivo.

Em ato contínuo foi realizado exame mais concreto da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços, delimitando cada um dos elementos da regra-matriz de incidência desse tributo.

Foram analisados, então, a hipótese de incidência, considerando-se cada um de seus critérios (material, espacial e temporal), e o conseqüente da norma de incidência, que prescreve os elementos da obrigação tributária (critérios quantitativo e pessoal).

Relativamente especificamente à regra que desonera as exportações de serviços do ISSQN, entendemos haver uma imprecisão do vocábulo utilizado pelo legislador ordinário. Isso porque ele trata da figura da não-incidência, a qual não é verificada no caso. É certo que algumas hipóteses de exportação de serviços estão incluídas no âmbito da não-incidência, quais sejam, aquelas em que a prestação dos serviços se dá fora do território brasileiro.

Nesse caso, em decorrência dos princípios da soberania dos Estados e da territorialidade, entendemos que o imposto sobre serviços não pode alcançar fato ocorrido fora de seus limites territoriais. A regra exonerativa, portanto, somente faria referência às hipóteses de exportação de serviços em que possa haver incidência do imposto.

Somos da opinião, ainda, que não se trata de imunidade tributária, uma vez que a imunidade é regra de competência negativa e se encontra perfeita já no plano constitucional. A regra que desonera a exportação de serviços do ISS, por sua vez, não está perfeitamente acabada na Constituição Federal, estando disposto que cabe à lei complementar excluir da incidência do ISS referidas transações. Assim, podemos considerar que a regra exonerativa se encontra no plano infraconstitucional, não cabendo falar-se em imunidade tributária.

No que tange à natureza jurídica da regra exonerativa, excluídas as hipóteses de não-incidência e de imunidade tributária, analisamos então a figura da isenção. A isenção tributária consiste em norma de estrutura que altera algum elemento da regra-matriz de incidência, mutilando-o. No caso da regra que desonera a exportação de serviços, por ser ela regra editada pela União em relação a tributo de competência dos Municípios e do Distrito Federal, entendemos que ela macula o sujeito ativo da norma de incidência tributária, impedindo o surgimento da obrigação tributária. Trata-se, no caso, de isenção heterônoma, concedida por ente federado diferente daquele ao qual a Constituição Federal atribuiu competência para a instituição do tributo.

Analisando a regra de isenção prevista no artigo 2º da Lei Complementar 116/03, considerando também seu parágrafo único que restringe o alcance da isenção, concluímos que ela abrange tão somente a hipótese de exportação de serviços integral ou parcialmente desenvolvidos no Brasil, cujo resultado se verifique no exterior. Relevante, então, a análise do conceito de resultado do serviço para fins da delimitação completa da regra-matriz da isenção.

Por fim, feitas as considerações pertinentes acerca das interpretações possíveis, bem como dos preceitos constitucionais e infraconstitucionais aplicáveis ao caso, concluímos que a interpretação mais adequada à regra de isenção prevista no artigo 2º, I e parágrafo único da Lei Complementar 116/03 leva em consideração o resultado do serviço como sua utilidade ao efetivo beneficiário.

Dessa maneira, consideramos que a interpretação mais coerente com o sistema tributário brasileiro, constitucional e infraconstitucional, bem como com a sistemática do imposto sobre serviços, é aquela que adota a teoria do *resultado-utilidade*, segundo a qual deve-se considerar as consequência, os efeitos do serviço para a definição de resultado do serviço. Assim, podemos concluir, finalmente, que se um serviço é desenvolvido no Brasil e produz resultados exclusivamente no exterior, assim entendidos como a efetiva utilidade do serviço, aplicar-se-á a regra de isenção, mutilando o sujeito ativo da obrigação tributária e impedindo seu surgimento.

## BIBLIOGRAFIA

ARAUJO, Sebastião G. e PEREIRA, Valdir J., **Regulamento do ISS**, São Paulo, CENOFISCO, 2004.

ATALIBA, Geraldo, **Hipótese de Isenção Tributária**, 6ª ed., São Paulo, Malheiros, 2005.

ÁVILA, Humberto, **Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar 116/03. Isenção: requisitos e alcance. Conceitos de “desenvolvimento” de serviço e “verificação” do seu resultado**, in Revista Dialética de Direito Tributário, 134, Nov/2006.

BARRETO, Aires Fernandino, **ISS na Constituição e na lei**, São Paulo, Dialética, 2005  
\_\_\_\_\_, **Base de Cálculo, Alíquota e Princípios Constitucionais**, 2ª ed, São Paulo, Max Limonad, 1998.

BORGES, José Souto Maior, **Isenções tributárias**, 2ª ed., São Paulo, Sugestões Literárias, 1980.

BRASIL, Constituição (1988), **Constituição da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, Senado, 1988.

\_\_\_\_\_, **Lei Complementar nº 116**, Brasília, DF, 31 de julho de 2003.

\_\_\_\_\_, **Lei nº 5.172**, Brasília, DF, 25 de outubro de 1966

\_\_\_\_\_, Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 831.124, da 5ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro**, Brasília, DF, 15.08.2006, Ministro Relator José Delgado.

CARRAZZA, Roque Antônio, **ISS - Serviços de reparação de turbinas e aeronaves, para destinatários do exterior – não incidência – exegese do art. 2º e seu parágrafo 1º, da Lei Complementar no 116/2003**, in Heleno Taveira Tôrres (Org.). Direito Internacional Aplicado, vol. 5, São Paulo, Quartier Latin, 2007.

\_\_\_\_\_, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 23ª ed, São Paulo, Malheiros, 2007

CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 19ª ed., São Paulo, Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_, **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**, 2ª ed., São Paulo, Saraiva, 2000.

\_\_\_\_\_, **O conceito de exportação de serviços para fins de não-incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza**, in Revista de Direito Tributário, 100, 2008.

COSTA, Simone Rodrigues, **ISS – A LC 116/03 e a incidência na importação**, São Paulo, Quartier Latin, 2007.

FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio, **Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão e dominação**, 4ª ed., São Paulo, Atlas, 2003.

FERREIRA FILHO, Manuel Gonçalves, **Curso de Direito Constitucional**, 32ª ed., São Paulo, Saraiva, 2006.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi, **Isonções Tributárias**, São Paulo, Dialética, 1999.

MELO, José Eduardo Soares de, **ISS – Aspectos Teóricos e Práticos**, 5ª ed., São Paulo, Dialética, 2008.

MIRANDA, Pontes de Miranda, **Tratado de Direito Privado – Parte Especial**, Tomo XLVII, 1ª ed, São Paulo, Bookseller, 2006.

MONTEIRO, Washington de Barros, **Curso de Direito Civil v. 4 - Direito das Obrigações**, 1ª parte, 33ª ed., São Paulo, Saraiva, 2007.

MORAES, Bernado Ribeiro de, **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1985.

MOURA, Fábio Clasen, **A incidência do ISS sobre as prestações intermunicipais e internacionais de serviços**, São Paulo, Quartier Latin, 2007.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de, **Manual Avançado do Imposto sobre Serviços: Teoria Geral do Imposto sobre Serviços**, São Paulo, CENOFISCO, 2002.

ROCHA, Sérgio André, **O resultado do serviço como elemento da regra de incidência do PIS/COFINS – Importação e da regra exonerativa do ISS sobre exportações**, in Revista Dialética de Direito Tributário, 155, ago/2008.

RODRIGUES, Silvio, **Direito Civil – Parte Geral das Obrigações**, vol. 2, 30ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002.

RONCAGLIA, Marcelo Marques, **O ISS e a Importação e Exportação de Serviços**, in Revista Dialética de Direito Tributário, 129, jun/2006.

SANTOS, Ailton e VALE, Angelita de A., **ISS: Comentários e Jurisprudência**, 3ª ed., São Paulo, Isto e IBDT, 2002.

TORRES, Heleno Taveira (org.), **ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição**, Barueri, Manole, 2004.

VENOSA, Silvio de Salvo, **Direito Civil - Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos**, 8ª ed., São Paulo, Atlas, 2008.