

Serviços de Qualquer Natureza (...) tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, *ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador*, e no § 4º que: *“A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado”*;

iii) o inciso II do § 2º do artigo 7º do Projeto de Lei nº 161, de 1989 - Complementar (nº 1/91 - Complementar na Câmara dos Deputados), que previa a dedução do *“valor de subempreitadas sujeitas ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza”* para efeito de apuração da base de cálculo do tributo, é meramente interpretativo, apenas explicitava a moldura constitucional do tributo;

iv) o veto presidencial inciso II do § 2º do artigo 7º do Projeto de Lei nº 161, de 1989 - Complementar (nº 1/91 - Complementar na Câmara dos Deputados) não prejudica o direito constitucional de o contribuinte apurar a base de cálculo do ISS, deduzindo do preço o valor da subempreitada sujeita ao ISS.

⊕
TEXTO-7
COMPE MENTAL

ISS sobre a Importação de Serviços do Exterior

Luís Eduardo Schoueri

1. Introdução

Editada em 31 de julho de 2003, a Lei Complementar nº 116 reformulou a disciplina nacional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Como em todo diploma legal que pretenda reformular a disciplina jurídica de um tributo, também aqui muitas dúvidas haverão de surgir, até que se compreenda o real alcance da tributação que ora se institui.

Visando a participar dos debates que ora se encetam, o presente estudo concentra-se no entendimento do alcance e limitações do dispositivo inserido no § 1º do artigo 1º da mencionada Lei Complementar, segundo o qual *“o imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País”*.

2. Origem e Destino

A tributação de serviços do exterior, complementada por sua não-incidência sobre *“as exportações de serviços para o exterior do País”* (artigo 2º, I), reflete a opção, pelo legislador complementar, pela tributação dos serviços segundo o regime de destino.

De fato, no que concerne ao regime tributário a ser adotado por um país para regular o comércio internacional, a prática mostra que os Estados optam pelo princípio da origem (exportações são tributáveis e importações são isentas) ou pelo princípio do destino (exportações são isentas e importações são tributáveis).

Henry Tilbery bem resumiu ambos os critérios:

- i) na vigência do princípio do país destinatário, todas as mercadorias consumidas no mesmo país ficam sujeitas à mesma carga tributária, sem distinção de sua origem;
- ii) já pelo princípio do país de origem, todas as mercadorias da mesma origem ficam gravadas com a mesma carga tributária, não importando o seu destino.¹

Aplicando tais critérios à tributação da prestação de serviços, vê-se, na vigência do princípio do país de origem, todos os serviços da mesma origem serem gravados com a



Luís Eduardo Schoueri
é Professor Titular de
Legislação Tributária
da Faculdade de
Direito da USP.

¹ Cf. Henry Tibery. *Tributação e Integração da América Latina*. São Paulo: Bushatsky, 1971.

mesma carga tributária, sendo irrelevante o destino daqueles. Já pelo princípio do país destinatário, todos os serviços consumidos num mesmo país ficam sujeitos à mesma carga tributária, sem distinção da origem daqueles.

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

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

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

A maior parte dos sistemas tributários atualmente vigentes vem adotando o princípio do destino. Em geral, estes sistemas utilizam um sistema de crédito que permite a compensação do montante adicional que representa a incidência tributária na fronteira, deixando inalterados os preços originais das exportações.²

Neste ponto, importa analisar a experiência europeia. Seguindo as recomendações constantes do Relatório Neumark,³ a Comunidade Europeia adotou um imposto sobre valor agregado (denominado "VAT" - *Value Added Tax*) com bases amplas, tributando bens e serviços em geral.⁴

Para as operações de comércio internacional, o VAT toma como fundamento o princípio do destino. A adoção deste princípio foi baseada na concepção política de não abolir fronteiras fiscais, um objetivo visto pelos fundadores da Comunidade Europeia como instrumento essencial para promover a integração de mercados.

Assim, por meio de duas diretivas adotadas em 1967, a Comunidade Europeia introduziu um sistema comum de VAT aos seus membros, submetendo-o ao princípio do destino. Este sistema deveria atentar para o estorno dos tributos quando da exportação, bem como a preservação da neutralidade da tributação das importações em relação à origem dos bens e serviços.

A diretiva II consagra o princípio do destino, definindo como fato gerador do VAT a prática de operações que impliquem entrega de mercadorias, prestação de serviços realizada dentro de um determinado país ou importação de mercadorias. As exportações eram isentas, com direito a estorno do tributo pago. A Sexta diretiva (77/388/ECC) define que o contribuinte do VAT é pessoa que pratica de maneira independente, em qualquer local, atividade econômica, independente do seu resultado ou motivo.⁵

² Cf. Antonio Carlos Rodrigues do Amaral. *Imposto sobre o Valor Agregado - IVA*. São Paulo: Rumo, 1995, p. 78.

³ O "Relatório Neumark" recebeu tal denominação em homenagem ao Professor Neumark, da Universidade de Francoforte, que foi o presidente do Comitê Fiscal e Financeiro, instituído por meio de decisão da Comissão de 5 de abril de 1960 e composto por dez professores.

⁴ Cf. "Communication from The Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee" [COM(2001) 582 final], 2001, p. 4, disponível em <http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/cnc/2001/com2001_0582en01.pdf> acesso em 10.08.2003.

⁵ Sobre o assunto, cf. Georg Lipert Neto. *A Harmonização Tributária no Mercosul*. Dissertação de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da USP, s.d., p. 29.

Em meados da década de 1980, contudo, os referidos membros passaram a notar que suas economias estavam em declínio, identificando a causa deste fenômeno como sendo a fragmentação do mercado europeu, a qual estava ainda evidente, mesmo após decorridos trinta anos do Tratado de Roma.

Basicamente, a Comunidade Europeia passou a considerar a abolição das barreiras fiscais existentes entre os Estados-membros, uma vez que tal medida possibilitaria uma poupança de recursos.

Tendo em vista a referida consideração, os técnicos da Comunidade Europeia apresentaram algumas alternativas que poderiam levar à abolição das fronteiras fiscais. Dentre elas, constava a substituição do princípio do destino pelo da origem. Assim, planejou-se a abolição das fronteiras fiscais durante um período de quatro anos (de 1º de janeiro de 1993 a 31 de dezembro de 1996). Neste contexto, a partir da Diretiva 91/680/ECC, surge um sistema tributário para o VAT orientado de acordo com o princípio da origem.⁶ Conforme tal norma, as trocas ocorridas entre os Estados da comunidade passavam a não ser consideradas, para os fins do imposto, "operações internacionais", mas sim transações internas.⁷

Inúmeras controvérsias permearam o processo de discussão das mudanças. Argumentava-se que o regime de origem exigiria que as alíquotas internas dos países pertencentes ao Bloco fossem harmonizadas, a fim de evitar efeitos concorrenciais indesejados. Surgiam, ainda, dificuldades quanto aos mecanismos de compensações entre créditos dos Estados-membros, que deveriam permitir que o tributo recolhido no Estado de origem fosse transferido ao Estado onde se desse o consumo final.⁸ Isso levou a Comunidade Europeia a adotar um sistema considerado como sendo de transição, aceitando sugestões feitas por Estados-membros e por representantes dos contribuintes.⁹ O sistema transitório continua em vigor.¹⁰

Recentemente, em maio de 2003, a Comissão Europeia, ao analisar a incidência do VAT sobre a prestação de serviços entre Estados-membros, propôs que o regime comunitário fosse alterado e passasse a adotar o princípio do destino.

Vê-se, assim, que a adoção do princípio do destino, para a tributação dos serviços, vem em linha com a tendência que se encontra no cenário europeu.

Examinando o que ocorre no Mercosul, constata-se que Argentina, Uruguai e Paraguai aplicam o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), de competência federal. Este incide sobre as negociações que impliquem consumo (compra e venda de bens e prestações de serviços). Quanto às prestações de serviços, por ser um imposto sobre o consumo, o IVA de cada país-membro recai sobre as atividades realizadas em seu território;¹¹ adota-se nos países retromencionados, portanto, o princípio do destino. Oportuno, neste sentido, um breve estudo de algumas legislações latino-americanas.

⁶ Há autores que sustentam ser equivocada a noção de que o princípio do destino chegou a ser abandonado, sugerindo que, em verdade, estabeleceu-se apenas um mecanismo tributário que permite sua aplicação sem a necessidade de controles de fronteira. Cf. Antonio Carlos Rodrigues do Amaral. *op. cit.* (nota 2), p. 176.

⁷ Cf. Piera Filippi. "L'Imposta sul Valore Aggiunto nei Rapporti Internazionali". *Corso di Diritto Tributario Internazionale*, 2ª ed., Victor Uckmar (coord.), Milano: Cedam, 2002, pp. 1.023-1.048 (1.025).

⁸ Cf. Piera Filippi, *op. cit.* (nota 7), p. 1.027.

⁹ Cf. Maresh C. Puhorit. "Harmonizing Taxation of Interstate Trade under a Sub-national VAT. Lessons from international Experience". *IBFD VAT Monitor*, vol. 13, 2002, pp. 171-172.

¹⁰ Cf. Piera Filippi, *op. loc. cit.* (nota 7).

¹¹ Cf. Edison Carlos Fernandes, *Sistema Tributário do Mercosul*, 3ª ed., São Paulo: RT, 2001, pp. 140-141.

No caso da Argentina, a Lei do Imposto sobre o Valor Agregado vale-se apenas do critério do resultado (utilização ou exploração efetiva). Neste sentido, afirma que “no se consideran realizadas en el territorio de la Nación aquellas prestaciones efectuadas en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior”, ao mesmo tempo em que o imposto incide sobre prestações “realizadas en el exterior cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país”.¹²

Por sua vez, no Paraguai, a Lei 125/91, em seu art. 81, dá ênfase ao critério do local onde se realizem os serviços, ao definir a territorialidade do imposto, dispondo que “sin perjuicio de las disposiciones especiales que se establecen en este artículo estarán gravadas las enajenaciones y prestaciones de servicios realizados en el territorio nacional, con independencia de lugar en donde se haya celebrado el contrato, del domicilio, residencia o nacionalidad de quienes intervengan en las operaciones, así como quien los reciba y del lugar donde provenga el pago”. Igualmente, no Uruguai, o art. 5º do Texto Ordenado do Imposto sobre o Valor Agregado, Título 10 (1996), define a territorialidade, dispondo que estão gravadas as prestações de serviços realizadas no território nacional, independentemente do lugar em que se haja celebrado o contrato e do domicílio, residência ou nacionalidade daqueles que intervenham nas operações.

No Chile, a legislação expressamente exclui o critério do pagamento, ao mesmo tempo em que elege, alternativamente, o local onde se prestam os serviços ou onde eles são utilizados. Confira-se:

“Artículo 5º El impuesto establecido en esta ley gravará los servicios prestados o utilizados en el territorio nacional, sea que la remuneración correspondiente se pague o perciba en Chile o en el extranjero. Se entenderá que el servicio es prestado en territorio nacional cuando la actividad que genera servicio es desarrollada en Chile, independientemente del lugar donde éste se utilice.”¹³

Entretanto, se, para a importação, dá-se relevância à fonte de produção, as exportações chilenas recebem tratamento diverso, isentando-se os serviços cuja fonte de pagamento se localize no exterior, à luz do artigo 12, alínea E, 16, do Decreto-Lei nº 825/76.

No Peru, somam-se os critérios da fonte de produção e de pagamento, apenas se considerando ocorrida uma exportação de serviços “cuando los beneficiarios o receptores no tienen domicilio o residencia en el país, siempre que dichos servicios sean exclusivamente utilizados o aprovechados en el extranjero”.¹⁴

3. Alcance do Dispositivo

Foi bastante parcimonioso o legislador complementar, ao disciplinar a tributação dos serviços do exterior. Sabe-se, a partir do § 1º do artigo 1º, que o imposto alcançará i) serviços provenientes do exterior e, igualmente, ii) aqueles cuja prestação tenha sido iniciada no exterior do País. A competência ativa é definida, nos termos do inciso I do artigo 3º, pelo local “do estabelecimento tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado”.

¹² Argentina. *Ley de Impuesto al Valor Agregado*. Artigo 1º Texto Original em 1997 por Decreto nº 280/97, Anexo I, com as modificações introduzidas pelas Leis nºs 24.920, 24.977, 25.063 e 25.239.

¹³ Chile. Decreto-lei nº 825, publicado no *Diário Oficial* de 03.12.1976, com alterações posteriores.

¹⁴ Cf. Peru. Decreto nº 126, de 5 de maio de 1999, art. 4º, 7.

Basta uma leitura mais detida do dispositivo legal em análise para que se observe que sua aplicação não será isenta de dúvidas. Afinal, o que é um serviço “proveniente do exterior” ou ali “iniciado”?

3.1. Conceito de exportação de serviços como meio para interpretar o que são importações

Dado que o legislador complementar nada mais esclarece sobre o tema, parece acertado afirmar que a compreensão do alcance da tributação da importação de serviços pode ser auxiliada a partir de seu oposto, também regulado no mesmo dispositivo da lei complementar. Afinal, parece certo que “importação” e “exportação” são ambas modalidades de prestação de serviços entre o País e o exterior.

Este raciocínio leva a seu favor a busca de uma coerência na própria sistemática da Lei Complementar. Tendo em vista sua importância para o estudo aqui desenvolvido, importa sustentá-lo. Para tanto, é adequado lembrar o pensamento de Klaus Tipke, ao discorrer sobre a importância da busca de coerência do legislador, como forma de concretização do princípio da igualdade.

Com efeito, a inclusão do princípio da igualdade entre as limitações constitucionais ao poder de tributar - artigo 150 da Constituição Federal - a par da previsão genérica da isonomia, incluída no artigo 5º do mesmo texto constitucional - impõe ao jurista a conclusão de que o nosso constituinte deu especial relevância a este princípio, verdadeiro pilar do Estado de Direito.

Do texto constitucional, por sua vez, verifica-se que não se impõe o tratamento igual a pessoas que se encontrem em situação *idêntica*, mas aqueles *contribuintes que se encontrem em situação equivalente*. Extrai-se, daí, que o constituinte reconheceu que a igualdade é sempre relativa. Eis a essência do pensamento de Klaus Tipke:

“A igualdade, que se distingue da identidade, é sempre relativa. O que é completamente igual é idêntico. O princípio de que o igual deve ser tratado igualmente não quer dizer idêntico, mas relativamente igual. Quando se pretende aplicar corretamente o princípio da igualdade, deve-se apurar a exata relação, perguntando-se: igual em relação a quê (em que relação)? Quaisquer diferenças podem, pois, não justificar o tratamento desigual. Para a comparação relativa torna-se necessário um critério de comparação. Logra-se extrair um critério concreto de comparação do princípio de sistematização, isto é, do motivo ou da valoração que constitui o fundamento da lei. O princípio é o critério de comparação ou de Justiça estabelecido compulsoriamente pelo legislador para determinados assuntos legalmente disciplinados.”¹⁵

Vê-se, pois, da lição do professor emérito da Universidade de Colônia, que a aplicação do princípio da igualdade impõe se pautar o legislador por certos parâmetros (critérios de comparação) para diferenciar aqueles contribuintes que não se encontrem “em situação equivalente”.

Em seu tratado (três volumes) versando sobre o ordenamento tributário, Tipke voltou a sustentar que o princípio da igualdade exige a aplicação coerente dos parâmetros adotados pelo legislador.

¹⁵ Cf. Klaus Tipke, “Princípio de Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário”, *Direito Tributário, Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. Brandão Machado (coord.), São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 515 a 527 (520).

Tipke debruçou-se sobre a questão que interessa ao presente caso: não se põe dúvida de que a liberdade do legislador, em matéria tributária, é bastante ampla; o que importa saber é se, uma vez tendo o legislador eleito certos critérios, pode ele aplicá-los aleatoriamente ou, ao contrário, impõe-se sua adoção consistente.

Note-se que Tipke já não se limita a dizer que o aplicador da lei deve tratar igualmente a todos os contribuintes. Ele discute até mesmo a liberdade do legislador, na criação de normas tributárias. Vale a pena, assim, ler o que ensina o catedrático emérito de Colônia, conforme traduzimos livremente:

"A idéia da generalidade do conceito de justiça fundamenta-se no princípio da igualdade. Por isso, o princípio da igualdade exige substancialmente *conseqüência valorativa ou coerência*. O legislador deve seguir até o fim os princípios materiais pelos quais ele se decidiu com coerência sistêmica ou valorativa; uma vez tendo ele tomado decisões valorativas, deve ele mantê-las coerentemente. Inconseqüência é medir com duas medidas, é uma ruptura sistêmica e leva a tratamento desigual de grupos que se encontram em situação equivalente, se medidas de acordo com os critérios materiais que servem para a comparação."¹⁶ (grifos nossos)

Embora escrita sob as premissas do direito alemão, não há como deixar de entender as conclusões ao direito pátrio, tendo em vista que, como já exposto acima, optou nosso constituinte por repetir, no âmbito tributário, o princípio da igualdade.

Vê-se, assim, que uma vez eleitos os princípios básicos para a instituição de determinado imposto, deve o intérprete acreditar que o legislador aplicará coerentemente os princípios que ele mesmo elegeu, sob pena de ferir o princípio da igualdade. Confira-se:

"Sem a adoção de princípios, não há como comparar, carecendo a aplicação do princípio da igualdade de uma medida e, portanto, de uma fundamentação. Só à luz dos princípios abrangentes e relevantes é que se pode dizer se o princípio da igualdade foi observado ou ferido. Entretanto, pela falta de um parâmetro de comparação, a inexistência de princípios, o caos jurídico, não provoca uma ofensa ao princípio da igualdade e, pois, à justiça. Ao contrário, a inexistência de princípios constitui abuso, por parte do legislador, de seu poder discricionário, ou arbítrio e, pois, uma ofensa básica ao princípio da igualdade e, ao mesmo tempo, à justiça."¹⁷ (grifos no original)

Pois bem: no caso que ora se examina, constata-se que o legislador complementar tinha a opção pela adoção do regime de origem ou do destino, na tributação dos serviços.

¹⁶ No original: "Im Gleichheitssatz wurzelt der Gedanke der Generalität des Gerechtigkeitsgedankens. Daher verlangt der Gleichheitssatz wesentlich *wertungsmässige Konsequenz oder Folgerichtigkeit*. Der Gesetzgeber muß das sachgerechte Prinzip, für das er sich entschieden hat, system- oder wertungskonsequent zu ende ausführen, er muß seine einmal getroffene Wertentscheidung folgerichtig durchhalten. Inkonsequenz ist Mesen mit zweierlei Maß, ist Systembruch und führt zu Ungleichbehandlung mehrerer Gruppen, die sich in gleichen relevanten - d.h. gemessen an dem als Vergleichsmaßstab dienenden sachgerechten Prinzip gleichen - Verhältnissen befinden". Klaus Tipke. *Die Steuerrechtsordnung*, vol 1, Colônia. Verlag Dr. Otto Schmidt, 1993, p. 354.

¹⁷ No original: "Ohne ein Prinzip ist Vergleichung nicht möglich, fehlt der Anwendung des Gleichheitssatzes der Maßstab und damit die Grundlage, ob der Gleichheitssatz beachtet oder verletzt worden ist, kann nur auf grund des einschlägigen, relevanten Prinzips beurteilt werden. Prinzipienlosigkeit, rechtliches Chaos, bewirkt jedoch nicht mangels eines Vergleichsmaßstabs die Verneinung eines Verstößen gegen den Gleichheitssatz und damit gegen die Gerechtigkeit. Vielmehr ist *Prinzipienlosigkeit Mißbrauch der gesetzgeberischen Gestaltungsmacht oder Willkür und damit ein Grundverstoß gegen den Gleichheitssatz* und zugleich gegen die Gerechtigkeit". *Die Steuerrechtsordnung*, op. cit. (nota 16), p. 345.

Valendo-se de tal liberdade, o legislador complementar adotou o regime do *destino*, seja desonerando as exportações, seja impondo a incidência do imposto sobre as importações de serviços.

Ora, se foi eleito um princípio (destino), é lícito esperar que o legislador complementar tenha sido coerente em sua opção. Ou seja: na ausência de indicação em contrário, importação e exportação são uma única espécie de operação, vista a partir de dois ângulos (se um país exporta, outro importa). É assim que o mesmo princípio de destino que desonera a exportação exige, em seu reverso, a tributação das importações. Daí que se uma operação é considerada uma exportação, o seu oposto será uma importação, e vice-versa.

3.2. O que são, afinal, importações, a partir do conceito de exportações?

Justificado o exame das exportações, pois, para a melhor compreensão do alcance das importações de serviços a serem atingidas pelo ISS.

No que se refere à exportação de serviços, constata-se que ali não se enquadram, a teor do parágrafo único do artigo 2º, "os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior". Nota-se, pois, que para que um serviço se caracterize como exportado, é irrelevante sua fonte de pagamento. Por outro lado, para que se descaracterize a exportação, é necessário, cumulativamente, que os serviços se desenvolvam no País e também aqui se verifique seu resultado. Assim, ainda que o serviço se desenvolva no País, não fica descaracterizada a exportação, desde que seu resultado se verifique no exterior. De igual modo, o serviço desenvolvido no exterior por empresa sediada no País será considerado exportação, ainda que seu resultado se verifique no País.

Ora, para a importação de serviços, pode-se aplicar o dispositivo acima, *mutatis mutandis*, para concluir-se que ali não se incluem os *serviços desenvolvidos no exterior, cujo resultado ali se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no Brasil*.

Andou mal o legislador complementar ao considerar irrelevante a fonte de pagamento do serviço. Afinal, é a fonte de pagamento o elemento de mais fácil aferição pelo aplicador da norma. Não é por acaso que a legislação do imposto de renda a adota, quando define a tributação dos não residentes.¹⁸ No caso do ISS, o que vale é o local onde se produziu o rendimento: não há importação de serviço se este não se desenvolveu no território nacional nem tampouco se verificam aqui seus resultados.

Por outro lado, a conclusão acima tem a seu favor a constatação de que o legislador complementar não abriu mão da existência de um elemento de conexão, vinculado ao território nacional, para que se dê a tributação.

Com efeito, uma situação completamente estranha ao território nacional (serviço desenvolvido no exterior, com resultado ali verificado), foge do escopo do legislador complementar. A tributação, insista-se, dá-se apenas se pelo menos um dos dois elementos ocorre no território nacional. Afastou, assim, o legislador comple-

¹⁸ Sobre o assunto, cf. Luís Eduardo Schoueri. "Imposto de Renda e Comércio Eletrônico", *Direito Tributário Atual*, vol. 16, 2001, pp. 146-160 (155-157).

mentar, qualquer querela¹⁹ sobre a existência, ou não, em nosso ordenamento jurídico, de um princípio da territorialidade a vetar a incidência do ISS sobre situações ocorridas além-fronteiras.

Surge, agora, a questão: quando um serviço é desenvolvido no exterior? Quando é que ali se verificam seus resultados? A resposta é imediata quando se imaginam casos como o de um dentista que presta serviços a um turista brasileiro: embora a fonte de pagamento seja nacional, não há dúvidas de que o turista foi tratado no exterior e ali seu mal foi aliviado.

Em situações mais complexas, entretanto, a determinação do local da fonte de produção de um rendimento (onde o serviço é realizado, ou onde seus resultados se verificam) não é tão imediata.

3.3. Ênfase no elemento "prestação"

A ênfase na "prestação" (onde o serviço é desenvolvido) leva em conta o lugar onde se dá o "fazer". O próprio legislador complementar considera que a prestação não precisa dar-se num único lugar e por isso mesmo se refere à exigência do imposto sobre o serviço "cuja prestação se tenha iniciado no exterior no País". Ao cogitar de um serviço "iniciado" no exterior, conclui-se que é possível que ele tenha "terminado" noutro país. Daí, pois, de duas a uma: ou o serviço é "iniciado" no exterior e "terminado" no País (quando, então, por expressa dicção do § 1º do art. 1º, o imposto poderá ser exigido) ou o serviço é "iniciado" e "terminado" no exterior. Neste último caso, parece certo afirmar que o serviço não foi "desenvolvido" no País.

Conciliam-se, assim, as dicções do § 1º do art. 1º (que trata de importações) e do parágrafo único do art. 2º (que versa sobre exportações). Tem-se, deste modo, como primeira hipótese alcançada pela Lei Complementar nº 116/03, o serviço desenvolvido no País, assim entendido como aquele cuja execução, ainda que se tenha iniciado no exterior, tenha sido aqui concluída.

3.4. Ênfase no elemento "resultado"

Mas não é só o serviço desenvolvido no País que será tributado. Também o "serviço proveniente do exterior do País" (art. 1º, § 1º) será alcançado pela tributação. Novamente se conciliando essa regra com o que se disse sobre a exportação, ter-se-á, aqui, um serviço que foi "desenvolvido" no exterior, mas "cujo resultado aqui se verifique".

Deve-se notar que não parece cabível questionar a constitucionalidade da lei complementar pelo fato de o desenvolvimento do serviço ocorrer no exterior. Afinal, enquanto o constituinte, ao versar sobre o imposto estadual, depositou a ênfase em seu aspecto material (*operações* relativas à circulação de mercadoria e *prestações de serviços* de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) - o que exigiu que o próprio constituinte tratasse de admitir sua incidência para os ca-

¹⁹ Escrevendo na vigência do texto constitucional anterior, Geraldo Ataliba e Cleber Giardino sustentavam a existência do princípio da territorialidade, afirmando: "se a prestação do serviço se der no exterior, esse fato não poderá ser alcançado pela lei do Município". Cf. "Territorialidade da Lei Tributária Estadual", *Revista de Direito Tributário* nº 40, pp. 44 a 53 (47). Deve-se alertar, entretanto, que não parece claro, seja no texto constitucional anterior, seja no atual, que o município esteja proibido de tributar um serviço desenvolvido em seu território, ou cujos resultados ali se produzam.

sos de importações - no caso do imposto municipal, vê-se que este incide sobre os *serviços* de qualquer natureza. Daí, pois, a possibilidade de tributar-se um serviço cujo resultado verifique-se no País, ainda que seu desenvolvimento (a prestação, propriamente dita) tenha ocorrido no exterior.

Merece reparos, entretanto, a dicção do § 2º do art. 6º, cujo inciso I elege como responsável o tomador do "serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País". Afinal, se o fato gerador dá ênfase na utilização do serviço, e não em sua prestação, então o tomador não é meramente responsável, mas verdadeiro contribuinte. Neste particular, deve-se entender que o art. 5º, ao dispor que "contribuinte é o prestador do serviço", aplica-se aos casos em que se tenha uma prestação de serviços no País.

Confirmando, aliás, a assertiva de que o tomador do serviço do exterior é verdadeiro contribuinte, tem-se que enquanto o art. 6º e seu § 1º tratam de responsabilidade, atribuída "a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação" o que poderá ser definido, quando for o caso, pelos Municípios e pelo Distrito Federal, mediante lei, o § 2º trata de definir, ele mesmo, a "responsabilidade", não deixando qualquer brecha para o legislador ordinário.

Ora, a regra do *caput* e seu § 1º está em perfeita consonância com o art. 128 do Código Tributário Nacional (o trecho reproduzido é idêntico em ambos os dispositivos), revelando tratar-se de caso de responsabilidade. Já o caso do tomador, que é "responsável" por definição do próprio legislador complementar, enquadra-se com perfeição na definição de contribuinte, prevista pelo parágrafo único, I, do art. 121 do Código Tributário Nacional: "quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador".

Importa, agora, determinar o que seria o "resultado", já que somente quando este se verificar no País é que se tributará o serviço desenvolvido no exterior.

Se por "resultado" entender-se "algum proveito", então a norma não terá qualquer sentido. Não parece plausível, com efeito, que alguém encomende um serviço e pague por ele, sem que tenha qualquer proveito. Neste sentido, de "proveito", o local onde o resultado se produziria seria, irremediavelmente, o local onde estivesse o encomendante do serviço. Haveria, assim, uma contradição com a regra segundo a qual é irrelevante se o pagamento foi, ou não, feito por residente.

Tampouco se confunde o "resultado" com o próprio desenvolvimento do serviço. O texto legal, insista-se, cogita de dois elementos que podem dar-se em locais diferentes: o serviço pode ser "desenvolvido" no País e seu "resultado" verificar-se no exterior, ou vice-versa. O legislador complementar deu ênfase, no primeiro caso, ao elemento "fazer" e, no último, ao "resultado".

Daí parecer certo, novamente conciliando o texto legal com a idéia de fonte de produção, vincular a idéia de "resultado" com a de proveito econômico: onde o serviço trouxe utilidade? Tal o modelo utilizado pela legislação argentina, acima reproduzida ("en el país cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo").

Ainda utilizando o direito comparado, parece acertar o legislador uruguaio. Segundo o art. 2º, B, da lei do Imposto sobre o Valor Agregado (Texto Ordenado, Tí-

tulo 10, 1996), “por servicio se entenderá toda prestación a título oneroso que, sin constituir enajenación, proporcione a la otra parte una ventaja o provecho que constituya la causa de la contraprestación”.

A idéia de causa da contraprestação é fundamental para que se encontre o resultado. Afinal, se um contrato de prestação de serviços é sinalagmático, deve-se compreender que do tomador do serviço é exigido o pagamento do seu preço em virtude de uma utilidade que lhe é prometida. Assim, importa, para cada contrato de prestação de serviço, examinar, a partir de seu objeto, a causa do contrato. Não é, pois, *qualquer* vantagem que será suficiente para se considerar o resultado do serviço alcançado no território. Importará investigar aquela vantagem ou proveito que foi o próprio objeto: o que o serviço deveria proporcionar a seu tomador.

A vantagem, por sua vez, não se constata a partir de um ponto de vista meramente subjetivo (motivo do contrato), mas objetivo (causa do contrato): qual o bem econômico protegido pelo legislador, a cuja prestação deve corresponder a contrapartida do preço do serviço. Assim é que, na contratação de um advogado em juízo, a utilidade dar-se-á no lugar onde ocorre a lide; num serviço de um topógrafo, no lugar onde estiver o terreno etc.²⁰

4. O Novo ISS e os Acordos de Bitributação

A tributação de serviços prestados no exterior provoca dúvidas quanto a sua submissão aos acordos de bitributação assinados pelo Brasil.

Com efeito, a totalidade dos acordos de bitributação assinados pelo País arrola, em seu artigo 2º, de modo taxativo, os tributos a que se aplicam (no caso brasileiro, invariavelmente, o imposto de renda). Seguindo, entretanto, o modelo proposto pela OCDE,²¹ fez-se inserir parágrafo no mesmo dispositivo. A título de exemplo, cita-se o acordo de bitributação entre Brasil e Holanda (Dec. 355/91), no qual se encontra o seguinte dispositivo, no artigo 2 (3):

“3. A Convenção aplica-se também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem estabelecidos após a data de sua assinatura, adicionalmente ou em substituição aos impostos mencionados no parágrafo 2. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão mutuamente sobre quaisquer modificações substanciais que ocorram em suas respectivas legislações tributárias.”

²⁰ Parece lícito afirmar que o sistema brasileiro adota a teoria das causas em matéria privada. O Código Civil brasileiro de 1917 apenas tratava da causa no artigo 90, ao tratar da anulação da obrigação quando foi ela determinante. Já no novo Código Civil (2002), o termo “causa” aparece, em várias acepções, nos artigos 3, 57, 145, 206, 335, 373, 395, 414, 598, 602 a 604, 624, 625, 669, 685, 689, 705, 715, 717, 791, 834, 869, 884, 885, 1.019, 1.035, 1.038, 1.044, 1.051, 1.085, 1.087, 1.148, 1.217, 1.244, 1.275, 1.360, 1.481, 1.523, 1.524, 1.529, 1.538, 1.577, 1.580, 1.641, 1.661, 1.723, 1.767, 1.818, 1.848, 1.962 a 1.965, 2.020 e 2.042. No sentido do presente estudo, *i.e.*, causa objetiva, merecem atenção artigos como o 145 (são os negócios jurídicos anuláveis por dolo, quando este for a sua causa), 373 (a diferença de causa nas dívidas não impede a compensação...), 598 (A prestação de serviço não se poderá convencionar por mais de quatro anos, embora o contrato tenha por causa o pagamento de dívida de quem o presta, ou se destine à execução de certa e determinada obra...), 791 (se o seguro não renunciar à faculdade, ou se o seguro não tiver como causa declarada a garantia de alguma obrigação, é lícita a substituição do beneficiário, por ato entre vivos ou de última vontade), 885 (a restituição é devida, não só quando não tenha havido causa que justifique o enriquecimento, mas também se esta deixou de existir) e 1.661 (são incomunicáveis os bens cuja aquisição tiver por título uma causa anterior ao casamento).

²¹ A respeito da importância do modelo da OCDE e seus comentários, cf. Luís Eduardo Schoueri. “Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação”, *Direito Tributário Atual*, vol. 17. Alcides Jorge Costa et al. (coords.), São Paulo: IBDT/Dialética, 2003, pp. 20-49.

O desafio, agora, é determinar se o novo ISS, posto não ser idêntico ao imposto de renda, é “substancialmente semelhante” a este.

A leitura do comentário elaborado pela OCDE é de pouca valia para a solução da questão. Limita-se o referido comentário, no que interessa ao tema em análise, a dizer:

“7. Já que a lista de tributos do parágrafo 3 é meramente declaratória, este parágrafo dispõe que a Convenção também se aplica a todos os tributos idênticos ou substancialmente similares que forem instituídos num Estado Contratante após a data da assinatura da Convenção, em adição ou no lugar dos tributos existentes naquele Estado.”²²

Neste ponto, vale mencionar que a atual redação dos comentários excluiu do texto acima reproduzido o seguinte complemento, existente na versão de 1977: “Este dispositivo é necessário para evitar que a Convenção se torne inoperativa no caso de um dos Estados modificar suas leis tributárias.”²³ Esta finalidade do dispositivo parece permanecer válida e por isso causa estranheza sua supressão.

No mais, a busca do sentido do que seriam tributos “similares” torna-se papel da doutrina especializada, na qual encontra relevo o aplaudido trabalho de Klaus Vogel. Conforme aponta este Professor Emérito de Munique, o referido parágrafo leva em conta o fato de que o texto do acordo de bitributação apenas pode referir-se expressamente aos tributos existentes no momento da sua celebração. Ele se aplica, entretanto, aos impostos de natureza idêntica ou essencialmente semelhantes, a fim de assegurar mais ampla proteção do acordo.²⁴

Na busca do que seriam tributos semelhantes, Vogel vale-se da doutrina e jurisprudência alemãs, desenvolvidas no campo do Direito Constitucional, quando tratam da competência residual.²⁵ Para resolver a questão, ensina Vogel, não são relevantes questões como denominação, alíquota ou contribuintes envolvidos;

“é importante, antes, uma comparação inteira das características dos fatos geradores das leis tributárias, por meio da qual o novo tributo a ser testado não deve apenas ser comparado com um único preexistente (que sempre será igual em parte e diferente noutra parte); deve-se, antes, ponderar na totalidade dos tipos tributários historicamente desenvolvidos no Estado em questão, a qual deles o novo tributo mais se aproxima. Apenas se pode decidir se um tributo é ‘essencialmente semelhante’ a outro, em cada caso, tendo por pano de fundo o sistema tributário inteiro.”²⁶

²² No original: “7. This paragraph provides, since the list of taxes in paragraph 3 is purely declaratory, that the Convention is also to apply to all identical or substantially similar taxes that are imposed in a Contracting State after the date of signature of the Convention in addition to, or in place of, the existing taxes in that State.” Cf. OECD. *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2003* - condensed version. Amsterdam: IBFD, 2003.

²³ No original: “This provision is necessary to prevent the Convention from becoming inoperative in the event of one of the States modifying its taxation laws.” Cf. OECD. *Model Double Taxation Convention on Income and on Capital*. Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs 1977, Paris: OECD, 1977, p. 50.

²⁴ Cf. Klaus Vogel e Moris Lehner. *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*. Munique: Beck, 2003, p. 326.

²⁵ Para um estudo da questão, inclusive com referências bibliográficas, cf. Luís Eduardo Schoueri. “Discriminação de Competências e Competência Residual”, *Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado*, Luís Eduardo Schoueri e Fernando Aurélio Zilveti (coords.), São Paulo: Dialética, 1998, pp. 82-115 (107 e ss.).

²⁶ No original: “Notwendig ist vielmehr ein Gesamtvergleich der Tatbestandsmerkmale der Steuergesetze, wobei die zu beurteilende neue Steuer nicht nur mit einer einzelnen älteren zu vergleichen ist (der sie immer teils ähnlich, teils unähnlich sein wird); vielmehr ist vor der Gesamtheit der historisch gewachsenen Steuertypen des betreffenden Staates - und gegebenenfalls rechtlich verwandter Staaten - abzuwägen, welcher jener herkömmlichen Steuern die zu prüfende neue am nächsten steht. (...) Ob eine Steuer einer anderen ‘im wesentlichen ähnlich’ ist, lässt sich also jeweils nur vor dem Hintergrund des steuerlichen Gesamtsystems entscheiden.”

Trazendo o raciocínio tipológico proposto por Vogel ao caso em análise, constata-se que não basta, para entender-se aplicável o acordo de bitributação ao ISS sobre importação de serviços, levar em conta a circunstância de a base de cálculo do novo imposto de renda aproximar-se (ou mesmo se igualar) à do imposto de renda. O fato de o “novo” ISS ser próximo do imposto de renda não exclui o fato de que o imposto também é próximo do “velho” ISS, já existente quando da celebração dos tratados de bitributação, mas ali não incluídos. Afinal, também o “velho” ISS já tinha por base de cálculo o preço dos serviços. Ao mesmo tempo, o valor do serviço já há muito constitui base de cálculo do imposto de renda na fonte, nos casos de serviços profissionais. Assim, tomando em conta, apenas, a base de cálculo, dificilmente se poderia argumentar que o “novo” ISS seria mais próximo do imposto de renda que do “velho” ISS.

Quando, entretanto, leva-se em consideração que se trata de um imposto municipal, o qual exige, para que se considere ocorrido o fato gerador, uma prestação de serviços, ou sua utilização, revela-se estar o “novo” ISS muito mais próximo do “velho” ISS que do imposto de renda.

Assim, se para determinar se um imposto novo é substancialmente semelhante ao imposto de renda (objeto dos acordos de bitributação), deve-se considerar a totalidade do sistema tributário, conclui-se que, conquanto o “novo” ISS tenha alguns pontos de contato com aquele imposto, isto não os torna substancialmente semelhantes.

5. A Questão da Competência: Limitações do Legislador Nacional

Uma última questão a ser enfrentada é a da competência dos Municípios para instituir o ISS sobre serviços do exterior. Há quem argumente que a mera exigência do imposto feriria competência reservada à União, já que é a esta, não aos Municípios, que é reservado legislar sobre comércio exterior.²⁷

Não se pode aceitar o argumento, na extensão apresentada.

Com efeito, é certo que o artigo 22, VIII, do texto constitucional, reserva à União a competência para legislar sobre “comércio exterior e interestadual”. Este dispositivo não impede, entretanto, que outras pessoas jurídicas de direito público exerçam sua competência tributária.

Não é o caso de aprofundar-se, aqui, raciocínio que já foi desenvolvido em outra oportunidade.²⁸ Em apertada síntese, deve-se levar em conta que enquanto o artigo 22, tratando da competência material da União, versa sobre o poder de regular, o poder de tributar é objeto de dispositivos específicos, inseridos em capítulo próprio do texto constitucional, em que se destaca o art. 156, o qual assegura a competência dos Municípios para legislar sobre o ISS.

Não significa isso, entretanto, ser irrelevante o art. 22 para o tema. Com efeito, na medida que o poder de regular sobre comércio exterior ficou reservado à União,

²⁷ Neste sentido: José Roberto Pisani *et al.* “Importação de Serviços e o ISS”, *Memorando - Anexo B1 1.781. Pinheiro Neto Advogados*, São Paulo: Pinheiro Neto Advogados, 2003.

²⁸ Cf. Luís Eduardo Schoueri. *Contribuição ao Estudo do Regime Jurídico das Normas Tributárias Indutoras como Instrumento de Intervenção sobre o Domínio Econômico*, tese apresentada como parte dos requisitos para a inscrição em concurso de Professor Titular do Departamento de Direito Econômico e Financeiro, área de Legislação Tributária, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo: USP, 2002.

restou vedado aos Municípios valerem-se de seu poder de tributar para, de qualquer modo, interferir nas decisões tomadas pela União no tema do comércio exterior. Como já se defendeu perante Banca Examinadora na Faculdade de Direito da USP,

“Normas tributárias indutoras sujeitam-se: (i) por força do veículo pelo qual se introduzem no mundo jurídico, às regras de repartição de competências tributárias; (ii) por força da matéria que regulam, às regras de competência legislativa. Conclui-se, portanto, pela necessária concomitância de competências, para que se introduzam normas tributárias indutoras válidas no ordenamento brasileiro.”²⁹

Transportando o raciocínio acima ao caso concreto, verifica-se que, embora nada obste venham os Municípios instituir o ISS sobre serviços do exterior, não podem eles, por meio do imposto, fomentar ou prejudicar a prestação de serviços do exterior. Não cabe, assim, por exemplo, instituir alíquotas diversas (ou isenções) à mesma prestação de serviços, conforme seja oriunda do território nacional ou do exterior. Este, aliás, o mandamento que se extrai do artigo 152 da Constituição Federal, que veda aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

6. Conclusão

O presente estudo não tem a pretensão de ser um estudo definitivo sobre o tema do ISS na prestação de serviços. Espera-se, entretanto, que tenha contribuído, ao apresentar as seguintes proposições:

- a) não há óbice constitucional para a cobrança do ISS na importação de serviços; ao contrário, trata-se de regra mandatória, à luz do princípio da igualdade, tendo em vista a adoção da regra da tributação no destino;
- b) legislador brasileiro adotou o critério da fonte de produção, não de pagamento, para identificar importações e exportações;
- c) não se considera ocorrida importação se forem os *serviços desenvolvidos no exterior, cujo resultado ali se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no Brasil*;
- d) a primeira hipótese alcançada pela Lei Complementar nº 116/03 é a do serviço desenvolvido no País, assim entendido como aquele cuja execução, ainda que se tenha iniciado no exterior, tenha sido aqui concluída;
- e) a segunda hipótese está no resultado no País (vantagem ou proveito do contribuinte), o que apenas se pode apurar a partir do estudo da causa da prestação do serviço;
- f) tomador do serviço prestado no exterior é contribuinte do imposto, não mero responsável;
- g) acordos de bitributação não impedem a cobrança do novo ISS;
- h) a falta de competência material para os Municípios regularem o comércio exterior impede que eles tratem as importações de serviços de modo diverso dos serviços prestados localmente.

²⁹ *Idem, ibidem*, p. 429.