

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS**

CAMILA PASCHOAL

**O ASPECTO ESPACIAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER
NATUREZA: UMA ANÁLISE DA (NÃO)INCIDÊNCIA DO ISS NO CASO DE
SERVIÇOS PRESTADOS E TOMADOS POR EMPRESAS BRASILEIRAS NO
EXTERIOR**

**BRASÍLIA,
FEVEREIRO 2014**

CAMILA PASCHOAL

**O ASPECTO ESPACIAL DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER
NATUREZA: UMA ANÁLISE DA (NÃO)INCIDÊNCIA DO ISS NO CASO DE
SERVIÇOS PRESTADOS E TOMADOS POR EMPRESAS BRASILEIRAS NO
EXTERIOR**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP como requisito parcial para obtenção de título de especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas.

**BRASÍLIA,
FEVEREIRO 2014**

Camila Paschoal

O aspecto espacial do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza: uma análise da (não) incidência do ISS no caso de serviços prestados e tomados por empresas brasileiras no exterior

Monografia apresentada ao Curso de Pós-graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público - IDP como requisito parcial para obtenção de título de especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas.

Brasília-DF, 10 de fevereiro de 2014.

Membro da Banca Examinadora

Membro da Banca Examinadora

Membro da Banca Examinadora

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo analisar a pertinência da incidência do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS), de competência Municipal e do Distrito Federal, sobre os serviços prestados e tomados por empresas brasileiras no exterior do país, resultantes de um processo de internacionalização estimulado por políticas governamentais que visam o aumento da competitividade brasileira no comércio internacional. Este breve estudo busca abordar os principais aspectos da hipótese de incidência do ISS, em especial, o critério espacial da regra matriz do referido tributo, de forma a mensurar a importância do local da prestação do serviço para efeitos de incidência tributária; bem como avaliar a viabilidade legal da cobrança do referido tributo no município do local do estabelecimento ou domicílio do prestador brasileiro quando o serviço é prestado para outra empresa brasileira em território estrangeiro.

Palavras-Chave: ISS. Serviço. Aspecto Espacial. Incidência. Extraterritorialidade.

ABSTRACT

This study aims to analyze the payment of Tax on Services (ISS) required by municipalities in case of services performed by Brazilian companies outside of the country. This is a very common situation since the Brazilian government started to encourage the Brazilian companies to make business and increase the competitiveness abroad. In general, the Tax on Services is levied by the municipality in which the Company is headquartered, but there are some exceptions to this rule. The objective of this paper is to discuss the main aspects of the applicability of the ISS, especially regarding the territorial aspect. The aim here is to make a contribution to the study of the importance of the place for the purposes of tax incidence, especially when the service is provided by a Brazilian company in a foreign territory.

Keywords: ISS. Service. Place of taxation. Tax incidence. Extraterritoriality.

SUMÁRIO

Introdução.....	6
1 O Imposto sobre o Serviço de Qualquer Natureza (ISS) e os aspectos de sua hipótese de incidência.....	9
2 O local da prestação dos serviços para efeitos de incidência de ISS a luz da legislação vigente e do entendimento jurisprudencial e doutrinário.....	20
3 Análise da (não) incidência do ISS no caso de serviços prestados e tomados por empresas brasileiras no exterior.....	31
Conclusão.....	40
Referências.....	43

Introdução

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) vem ganhando cada vez mais importância no panorama do Direito Tributário brasileiro por ser a maior fonte própria de receitas dos municípios. Mas não é somente por essa razão que o ISS tem sido o foco de inúmeras discussões doutrinárias e judiciais. Com o aumento da complexidade das relações internas e internacionais decorrentes da globalização, o ISS passou a ser questionado no que diz respeito à competência dos municípios como sujeito ativo da relação tributária.

Com base na própria organização político-administrativa brasileira, que atualmente abrange mais de cinco mil e quinhentos municípios, a Constituição Federal repartiu a competência legislativa em competência para instituir o ISS (Municipal) e competência para uniformizar essa multiplicidade de legislação (União). Deste modo, os Municípios e o Distrito Federal são competentes para legislar sobre a arrecadação e fiscalização do ISS, observando as normas instituídas pela União, que possui competência para legislar conforme rol extraído do artigo 156, § 3º, da Constituição Federal:

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:
I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;
II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;
III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Além disso, é por meio deste mesmo diploma legal que a União busca equilibrar os diversos interesses:

Art. 146. Cabe à lei complementar:
I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
 - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- (...)

Percebe-se que a Norma Fundamental não traz indicação alguma sobre o local em que deverá ser considerada ocorrida a materialidade do ISS, papel que também ficou a cargo da Lei Complementar. Assim, além de determinar o fato gerador da incidência tributária (prestação de serviço previsto em lista anexa), a base de cálculo (preço do serviço) e o contribuinte (prestador de serviço), a Lei Complementar n^o 116, de 31 de julho de 2003, cuidou, em seu artigo 3^o e incisos, do aspecto espacial da incidência: "Art. 3^o. O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador (...)". O artigo excetua ainda as hipóteses previstas nos incisos I a XXII, em que o imposto será devido no local definido pela própria Lei. Ressalta-se que a Lei Complementar define também o que se deve entender como estabelecimento prestador:

Art. 4^o Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.

Teve o legislador o intuito de evitar determinado comportamento por parte dos contribuintes que maliciosamente instalam-se em Municípios onde a alíquota do ISS é menor, mas que prestam serviços em outros. Este novo dispositivo legal abandona os conceitos tradicionais de estabelecimento prestador, adotando o conceito segundo o qual é irrelevante o caráter permanente ou temporário da prestação do serviço, importando apenas o local em que o contribuinte desenvolva sua atividade.

Pelo o exposto, com exceção à prestação dos serviços listados nos incisos I a XXII do art. 3^o da Lei Complementar 116/2003, todos os demais contribuintes prestadores de serviços, sejam pessoas físicas ou jurídicas, estariam obrigados ao recolhimento do ISS no local do estabelecimento prestador. Porém, ainda que a Lei Complementar tenha tido o intuito de reduzir os conflitos de competência, indaga-se se a diversidade de diplomas dispendo sobre a mesma materialidade tributária,

cumulada com a guerra arrecadatória dos municípios, não exigiria uma maior precisão na identificação do local em que o ISS é devido. Sobre este aspecto espacial, divergem os estudiosos do tema. Enquanto alguns veem na proposta da Lei Complementar uma solução para apaziguar os possíveis conflitos de competência, outros se baseiam no princípio da territorialidade para defender que as leis tributárias aplicam-se, via de regra, apenas aos fatos ocorridos no território abrangido pelo ente político tributante e que, portanto, a Lei Complementar deveria ser reformulada.

Em que pese não haver um consenso doutrinário acerca do tema, a jurisprudência dos Tribunais Superiores é vasta no sentido de ser devido o tributo no local onde efetivamente foi prestado o serviço, entendendo ser este o local onde se deu o fato gerador. Assim, com base no princípio da territorialidade, a legislação de um determinado ente político-constitucional estaria proibida de produzir efeitos fora dos seus limites geográficos. Posicionamento esse que, aparentemente, vem mudando de rumo em recentes decisões.

Diante deste cenário de divergentes interpretações, surge outra dúvida sobre a incidência do ISS. Tal questionamento diz respeito aos casos de serviços prestados por empresas brasileiras a tomadores brasileiros em que o local da prestação do serviço se dá no exterior. Embora aparentemente pouco comum, tal situação vem se tornando corriqueira no âmbito das instituições e empresas brasileiras em processo de internacionalização.

Na atuação da Agência Brasileira de Promoção de Exportações do Brasil (Apex-Brasil), por exemplo, essa relação jurídica se apresenta com frequência. A Agência, constituída na forma de Serviço Social Autônomo¹, possui o objetivo de promover a execução de políticas de promoção de exportações e atração de investimentos, em conformidade com as políticas nacionais de desenvolvimento, particularmente as relativas às áreas industrial, comercial, de serviços e tecnológica. Deste modo, a Agência realiza ações diversificadas de promoção comercial que visam promover as exportações e valorizar os produtos e serviços brasileiros no exterior, como missões prospectivas e comerciais, rodadas de negócios, apoio à

¹ BRASIL. *Lei n 10.668, de 14 de maio de 2003*. Autoriza o Poder Executivo a instituir o Serviço Social Autônomo Agência de Promoção de Exportações do Brasil - Apex-Brasil, altera os arts. 8º e 11 da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências. Brasília, 15 maio. 2003.

participação de empresas brasileiras em grandes feiras internacionais, entre outros². Além da Apex-Brasil, há ainda outras empresas e instituições brasileiras em estágio de internacionalização avançado que prestam serviço de consultoria para empresas brasileiras em mercado externo ou ainda os casos de empresas brasileiras que organizam feiras e exposições para participação de outras empresas brasileiras no exterior.

Não havendo entendimento uniforme entre os municípios, essas empresas acabam sofrendo dupla tributação sobre uma mesma prestação de serviço. Isso porque as empresas tomadoras, muitas vezes inseguras da condição de responsável tributária, retém e recolhem o tributo em seu município e, por temor, as empresas prestadoras também o fazem no município onde está localizado seu estabelecimento. Tal recolhimento acaba ocorrendo em duplicidade, quando, na realidade, dever-se-ia questionar se o tributo é realmente devido ou se estar-se-ia diante de um caso de não-incidência tributária. Sem que se tenha a pretensão de apresentar conclusão definitiva sobre o tema, apresenta-se a seguir algumas ponderações acerca da presente matéria.

1 O Imposto sobre o Serviço de Qualquer Natureza (ISS) e os aspectos de sua hipótese de incidência

Ensina Paulo de Barros Carvalho³ que a norma instituidora de tributo pressupõe “uma proposição-antecedente, descritiva de possível evento do mundo social, na condição de suposto normativo, implicando uma proposição-tese, de caráter relacional, no tópico do consequente”, do que se conclui que a “regra assume uma feição dual, estando as proposições implicante e implicada unidas por um ato de vontade da autoridade que legisla”. Esse ato expressa-se por um “dever-ser”. Ou seja, se ocorrer o previsto no antecedente, então deve ser o consequente.

O fenômeno da incidência normativa opera, pois, com a descrição de um acontecimento do mundo físico-social, ocorrido em condições determinadas de espaço e de tempo, que guarda estreita consonância

² _____, *Conheça a Apex-Brasil*. Disponível em: <http://www2.apexbrasil.com.br/sobre>. Acesso em: janeiro 2014.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 265-278.

com os critérios estabelecidos na hipótese da norma geral e abstrata (regra matriz de incidência). Por isso mesmo, a consequência desse enunciado será, por motivo de necessidade deontológica, o surgimento de outro enunciado protocolar, denotativo, com a particularidade de ser relacional, vale dizer, instituidor de uma relação entre dois ou mais sujeitos de direito. Este segundo enunciado, como sequência lógica, e não cronológica, há de manter-se, também, em rígida conformidade ao que for estabelecido nos critérios da consequência da norma geral e abstrata. Em um, na norma geral e abstrata, temos enunciado conotativo; em outro, na norma individual e concreta, um enunciado denotativo. Ambos com a prescritividade inerente à linguagem competente.⁴

Assim, de acordo com a regra matriz de incidência proposta por Paulo de Barros Carvalho, pode-se afirmar que a norma jurídica tributária caracteriza-se por conter uma descrição geral e abstrata de uma conduta, que seria denominada de hipótese de incidência, e uma consequência normativa, que corresponderia ao efeito atribuído à realização fática daquela conduta. É relevante lembrar que, conforme leciona o professor, a hipótese de incidência tributária (fato gerador *in abstracto*) é composta pelos critérios material, espacial e temporal.

O critério material é constituído pela associação de um verbo e seu complemento, que, necessariamente, deve representar uma conduta. É o fato gerador da obrigação principal, o 'como' da regra matriz. Este critério é entendido como sendo a descrição objetiva do fato, ou, nos termos esposados pelo eminente Paulo de Barros Carvalho: "é o núcleo, pois é o dado central que o legislador passa a condicionar, quando faz menção aos demais critérios".⁵

O critério espacial comporta os elementos de identificação do local que se tem por ocorrido o fato jurídico. Portanto, o aspecto espacial delimita o local no qual deve ocorrer o fato descrito abstratamente na norma, isto é, a área espacial na qual se estende a competência do ente político. Para alguns autores, não se deve confundir o aspecto espacial com o âmbito territorial de validade das normas tributárias municipais. Explicam Misabel Derzi e Sacha Calmon:

Essa delimitação pode ocorrer para reduzir o âmbito de validade territorial, de modo que somente alcance certos fatos ocorridos em parte, áreas ou lugares de seu território; mas ela também pode se dar

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008, p. 141-142.

⁵ _____, Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 124.

para expandir os efeitos da norma, de modo a alcançarem fatos ocorridos além de nossas fronteiras (hipótese do imposto de renda).⁶

Note que o contribuinte brasileiro prestigiou, ainda que implicitamente, o princípio da territorialidade quando outorgou aos Municípios competência para tributar a prestação de serviços. Caso tivesse tido interesse em tributar os fatos jurídicos ocorridos no exterior do país, deveria tê-lo feito como no caso do imposto sobre a renda, caso em que a lei brasileira tem eficácia extraterritorial.

No que toca o critério temporal, cabe destacar que este guarda relação com os elementos que descrevem o instante em que o fato ocorreu. Trata-se de um critério de fundamental importância, pois é o que permite a identificação do preciso momento em que nasce o vínculo jurídico que liga o sujeito ativo e o sujeito passivo numa relação de direitos e deveres.

Nessa mesma linha são os pensamentos de Marçal Justen Filho:

Reputamos, como visto, que a Constituição, ao determinar a materialidade da hipótese de incidência tributária está, implícita e simultaneamente, a condicionar os aspectos pessoal, temporal e espacial. Assim, a correta visualização do aspecto material permite ao intérprete localizar os demais aspectos da hipótese de incidência, descobrindo os critérios adotáveis legislativamente. Tendo em vista o acima exposto, defendemos que o critério material a ser adotado só pode ser o momento em que se configura a prestação de uma utilidade, prestação essa reconhecida como execução de obrigação de fazer.⁷

Já o conseqüente normativo é composto pelos sujeitos das relações jurídicas, a base de cálculo e a alíquota. Conforme Paulo de Barros Carvalho, o critério pessoal relaciona o sujeito passivo e o ativo da obrigação tributária, considerando o primeiro como o realizador do fato imponible e o segundo sendo aquele apto juridicamente a pretender o crédito tributário. Nota-se, assim, que em toda relação jurídica sempre existirão dois sujeitos, sendo um aquele a quem tal relação impõe um direito subjetivo e outro a quem esta mesma relação determina o dever jurídico de satisfazer o direito alheio.

⁶ CALMON, Sacha e DERZI, Misabel. Aspecto Especial da Regra-matriz do Imposto Municipal sobre Serviços à luz da Constituição. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, nº 88, p. 126-145, jan. 2003.

⁷ FILHO. Marçal Justen. O ISS na Constituição. São Paulo Revista dos Tribunais, 1985, p.134.

O critério quantitativo expressa os parâmetros necessários para a aferição do valor que refletirá o conteúdo da prestação, quais sejam, a base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo é a grandeza utilizada para mensurar a materialidade. A alíquota, é um fator complementar aplicável sobre àquela para determinar precisamente o valor da prestação, podendo ser percentual, ou não, desde que representada monetariamente.

No que tange ao ISS, Paulo de Barros identifica a prestação de serviço, com exceção dos transportes interestaduais e intermunicipais e de comunicação, como aspecto material da regra matriz de incidência. O âmbito territorial do município seria o critério espacial e o aspecto temporal seria o momento da prestação de serviços. Quanto ao conseqüente normativo, o sujeito ativo seria o Município ou o Distrito Federal e o sujeito passivo, o prestador de serviço. O preço do serviço comporia a base de cálculo e a alíquota, o percentual estabelecido pelo diploma legal⁸.

Importante salientar que a regra matriz da incidência do tributo não está integralmente prevista em um texto legal único. Pelo contrário, os critérios são encontrados em diversos diplomas legais. Em razão dessa diversidade, muitas vezes, os critérios acabam levando a interpretações conflitantes da norma.

Nos termos do art. 156, III, da Constituição, “o âmbito do ISS, corresponde aos serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária estadual, definidos em lei complementar da União”⁹. Como já explicitado anteriormente, a Lei Complementar nº 116/2003 delimitou, em seu artigo 1º, o fato gerador do tributo como a prestação de serviços constantes de lista anexa à Lei.

Para José Eduardo Soares de Melo, a materialidade constitucional do ISS corresponde, portanto, à atividade de “prestar serviço”. “O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a ‘serviço’, mas a uma ‘prestação de serviço’, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário. Linguagem e Método. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 683-684.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p.420.

uma obrigação de fazer, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado”.¹⁰

Esse mesmo autor observa que não se pode considerar a incidência tributária restrita à figura de serviço, mas que se deve sim considerar sobre a prestação do serviço, “porque esta é que tem a virtude de abranger os elementos imprescindíveis à sua configuração, ou seja, o prestador e o tomador, mediante a instauração de relação jurídica de direito privado, que irradia os naturais efeitos tributários”.¹¹

No ordenamento jurídico brasileiro, o termo serviço é definido somente pelo Código de Defesa do Consumidor, nos seguintes termos:

Art. 3º, § 2º. Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.

A prestação de serviço, núcleo do critério material da hipótese de incidência do ISS, possui, assim, natureza jurídica de obrigação de fazer. Para Marcelo Caron Baptista, o tomador de um serviço objetiva não a apropriação de um bem, mas o resultado do esforço e da capacidade físico e intelectual do prestador.

Todo contrato visa a um fim específico. É um dos meios pelos quais o homem busca a satisfação de suas necessidades, relacionando-se com terceiros. Exatamente da finalidade do contrato é que se extrai a natureza da prestação. Imprescindível estabelecer, pois, um critério jurídico pelo qual seja possível identificar o comportamento-fim pactuado, aquele que, ocorrido, faz extinguir o dever jurídico¹².

Outra questão relevante quanto ao critério material do ISS é se a Lei Complementar nº 116/2003 lista taxativamente os serviços tributáveis ou se é meramente exemplificativa, podendo os Municípios tributar outros serviços além daqueles arrolados. Os tribunais encampam a ideia de que o legislador municipal, ao concretizar sua competência impositiva, está adstrito a tributar apenas aqueles serviços relacionados na Lei Complementar. Deste modo, o rol de serviços tributáveis seria taxativo. Entretanto, tal rigidez sofre relativa flexibilização ao admitir

¹⁰ MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2003, p.33.

¹¹ *Ibid.* p.37.

¹² BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

a jurisprudência que também podem ser tributados os serviços idênticos ou similares àqueles descritos na Lei Complementar.

A questão já foi julgada sob o rito da Lei dos Recursos Repetitivos pelo Superior Tribunal de Justiça que fixou que o importante é a natureza do serviço prestado e não a nomenclatura adotada. Ao decidir, a ministra Eliana Calmon destacou que, embora a lista anexa ao Decreto-lei nº 406/68 e à Lei Complementar nº 116/03 seja taxativa, permite-se a interpretação extensiva, devendo prevalecer não a denominação utilizada pelo prestador de serviço, mas a efetiva natureza do serviço prestado por ele:

TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇOS BANCÁRIOS. DL 406/1968. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DE CADA ITEM. SÚMULA 7/STJ. PRECEDENTES. MATÉRIA JÁ PACIFICADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO. RESP 1.111.234/PR. ART. 543-C DO CPC. 1. A jurisprudência do STJ pacificou-se no sentido de reconhecer que a lista de serviços anexa ao Decreto-Lei 406/1968, para efeito de aplicação de ISS aos serviços bancários, é taxativa, mas admite leitura extensiva de cada item a fim de enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos. Orientação reafirmada no julgamento do REsp 1.111.234/PR, sob o rito dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC). 2. Conforme destacado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, no voto condutor do acórdão, da lavra do Desembargador Carlos Hoffman, fls. 223-239, da análise dos itens 95 e 96 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei n. 406/68 conclui-se que o ISS recai em serviços de renda sobre títulos descontados, de contratação de operações ativas, de renda de serviço de custódia (custódia de cheques), de renda de outros serviços (contas paralisadas), de manutenção de contas correntes, de renda de outros serviços (exclusão do CCF), de renda sobre cobrança caucionada, não tendo incidência sobre as atividades de saque no banco 24 horas, de manutenção de conta fácil Finasa e de cobertura de saldo devedor em conta corrente. 3. Ademais, observa-se que o Tribunal a quo assentou, com base na prova dos autos, que os mencionados serviços prestados pela instituição bancária ensejam a utilização de ISS. Por outro lado, para aferir se houve o devido enquadramento das atividades desenvolvidas pelo recorrente, no intuito de comprovar se guardam ou não similitude com os serviços listados no Decreto-Lei 406/1968, imprescindível reexaminar o material fático-probatório, o que é inviável em Recurso Especial, por vedação da Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja Recurso Especial". Nesse sentido, os precedentes: AgRg nos EDcl no AREsp 102.327/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 17/12/2012; AgRg no REsp 1286193/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 23/08/2012; REsp 1282084/MG, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJe 03/05/2012; AgRg no AREsp 55.058/GO, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques; Segunda Turma, DJe 17/11/2011; AgRg no REsp 736.971/MG, Rel. Ministro Humberto

Martins, Segunda Turma, DJe 12/09/2008. 4. Agravo Regimental não provido.¹³

A questão teve repercussão geral reconhecida. O assunto corresponde ao tema 296 da Gestão por Temas da Repercussão Geral e trata da discussão sobre o caráter taxativo da lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal:

1. Cuida-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão que trata da incidência de Imposto Sobre Serviços – ISS sobre serviços bancários, em decorrência da discussão do caráter taxativo da lista prevista em lei complementar, nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal. 2. Esta Corte, no julgamento do RE 615.580, de minha relatoria, DJe 29.8.2010, decidiu pela existência de repercussão geral da matéria. 3. Entretanto, após a conclusão da análise da existência de repercussão geral pelo Plenário deste Tribunal, homologuei pedido de desistência do recurso realizado pelo recorrente. A fim de facilitar a aplicação da sistemática da repercussão geral pelos Tribunais de origem, determinei a substituição do citado processo pelo RE 630.600. Após a substituição do processo, como referência para posterior aplicação do disposto no art. 543-B do CPC, homologuei novo pedido de desistência. 4. Entendo que nesse caso, a fim de facilitar a aplicação da sistemática da repercussão geral pelos Tribunais de origem, deve ocorrer a indicação de um outro processo, como referência para posterior aplicação do disposto no art. 543-B do CPC. Essa situação já ocorreu no julgamento do RE 567.948, de relatoria do Ministro Março Aurélio, tendo havido a indicação, pelo relator, de um novo processo para servir de paradigma para o sobrestamento. Dessa forma, determino o envio dos autos à Secretaria Judiciária para que seja incluída a informação de substituição do processo nos andamentos processuais dos recursos (RE 615.580, RE 630.600 e RE 635.548). Além disso, o RE 635.548 deve passar a constar como representativo da controvérsia nos sistemas informatizados desta Corte, para auxiliar o sobrestamento, pelos tribunais de origem e turmas recursais, dos processos que tratem da mesma matéria. Após, vista ao Procurador-Geral da República. Publique-se. Brasília, 21 de fevereiro de 2011. Ministra Ellen Gracie Relatora.¹⁴

O recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 150, I; e 156, III, da Constituição Federal, o caráter taxativo, ou não, da lista de serviços sujeitos ao ISS, de que trata o aludido art. 156, III, que outorga competência aos Municípios

¹³ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental nº 1398302 PR 2011/0067475-6, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 05/09/2013, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 11/10/2013.

¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 635548 PB, Relator: Min. ELLEN GRACIE, Data de Julgamento: 21/02/2011, Data de Publicação: DJe-040 DIVULG 28/02/2011 PUBLIC 01/03/2011.

para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar e, por conseguinte, a constitucionalidade, ou não, da cobrança do ISS sobre serviços não arrolados ainda aguarda julgamento.

Por outro lado, enquanto não ocorre a decisão do *leading case*, há uma corrente que defende a exemplificatividade da lista de serviços. Para esses estudiosos, os Municípios podem tributar todo e qualquer serviço, com exceção apenas daqueles que a Constituição afastou de sua competência, independentemente de estarem ou não arrolados na lista de serviços prevista em Lei Complementar. O argumento desta corrente reside na violação do princípio da autonomia municipal, na medida em que a taxatividade impõe ao Congresso Nacional o poder de definir o campo de atuação dos Municípios com relação ao ISS.

Em suma, com o fito de prevenir conflitos, poderá o Congresso, se quiser:

- (a) definir os serviços como obrigação de fazer;
- (b) precisar os casos em que, nas operações mistas é possível separar (e só quando possível) mercadorias e serviços, como na hipótese de concessionária de veículos que venda peças (ICMS) e prestar serviços (ISS); e, por decorrência;
- (c) não fechar a lista, deixando ao município a possibilidade de legislar para exaurir os seus fatos jurídicos;
- (d) enunciar o mais minuciosamente possível os serviços tributáveis, mas a título exemplificativo.¹⁵

Outro aspecto a ser observado na prestação de serviço é a distinção daquilo que corresponde à finalidade da prestação daquilo que configura a atividade meio para atingir o propósito almejado pelas partes. O imposto sobre serviços deve alcançar a atividade-fim e não a atividade meio. A luz do entendimento jurisprudencial e doutrinário, o local onde se desenvolvem as atividades-fim da prestação de serviço é que corresponde ao critério para a tributação do ISS. Assim, a finalidade almejada pelo contratante do serviço é o que permite identificar o local da prestação, independente de outras atividades desempenhadas pelo prestador

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29a edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 621.

que se qualifiquem como atividades-meio ao atingimento do objetivo esperado pelo contratante¹⁶.

Além dos aspectos referentes ao critério material, deve-se atentar para o critério espacial. De acordo com o professor Aires Fernandino Barreto, existem dois tipos de conflitos de competência possíveis em matéria tributária: um conflito de competência heterogênea, que ocorre quando, diante de uma situação fática, exista dúvida sobre a incidência de determinado tributo, e um conflito de competência homogênea, que ocorre quando, inexistente dúvida sobre o tributo incidente, persiste a dúvida sobre a titularidade da competência para tributação. No caso do ISS, o conflito entre Municípios se dá porque "o ISS é repartido não apenas em função de um critério material, mas também em razão de um critério territorial"¹⁷.

Conforme ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

(...) os elementos indicadores da condição de espaço, nos supostos das normas tributárias, não de guardar uma dessas três formas compositivas, diretriz que nos conduz a classificar o gênero tributo na conformidade do grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributária: a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico; b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares".¹⁸

Para Aires Barreto, o aspecto espacial comporta duas vertentes:

a) uma, genérica, que se confunde com o próprio âmbito territorial de validade da lei editada pelo ente tributante, que não pode ser ampliado por iniciativa do legislador municipal (embora possa ser reduzido), dadas as injunções das normas constitucionais que outorgam as competências e das esferas de atuação ou atribuições de cada ente federativo e dos Municípios;

¹⁶ ANTUNES, Carlos Soares Antunes. A identificação do local da prestação de serviços para o fim de oneração do ISS no entendimento do Superior Tribunal de Justiça. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 213, p. 24-30, jun. 2013.

¹⁷ BARRETO, Aires Fernandino. ISS na Constituição e na Lei. São Paulo: Dialética, 2003, p.258.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 16 edição. São Paulo: Saraiva, 2004, pp. 258.

b) a segunda, específica, diz respeito à conexão do fato tributário, materialmente considerado, com uma determinada circunstância de lugar, nos termos da lei.¹⁹

Por cerca de 35 anos, o aspecto espacial do ISS em sua vertente específica foi determinado pelo artigo 12 do Decreto-Lei nº 406, de 1968, cuja redação é a seguinte:

Art 12. Considera-se local da prestação do serviço:

- a) o do estabelecimento prestador ou, na falta de estabelecimento, o do domicílio do prestador;
- b) no caso de construção civil o local onde se efetuar a prestação.
- c) no caso do serviço a que se refere o item 101 da Lista Anexa, o Município em cujo território haja parcela da estrada explorada. (Aínea incluída pela Lei complementar nº 100, de 22.12.1999)

Ciente das dificuldades de identificação do local de prestação de serviço que nem sempre se exterioriza de modo fisicamente perceptível, o legislador estabeleceu por presunção absoluta que o serviço considera-se prestado no estabelecimento prestador. A Lei Complementar 116/2003 novamente prestigiou o local do estabelecimento prestador como elemento definidor do sujeito ativo do imposto.

O artigo 3º da Lei Complementar no 116/2003, que traz os critérios espaciais do ISS, diz, não mais quais serviços, mas sim, quais subitens da lista de serviços se subsumem ao elemento de conexão “local da efetiva prestação”, quais subitens se subsumem ao elemento de conexão “local do tomador do serviço”, e quais subitens se subsumem ao elemento de conexão de regra geral “local do estabelecimento prestador”. Essa forma de definir os elementos de conexão foi importante para evitar divergências interpretativas, mas não solucionou todos os casos. Quando se trata de tributação de estabelecimento prestador de serviço situado em município diverso daquele em que o serviço foi prestado, existe muita discussão sobre o real local onde o imposto é devido.

Barreto defende a tese de que o ISS é devido no local onde o serviço é efetivamente prestado, pois “o arquétipo constitucional do tributo estabelece que a

¹⁹ BARRETO, Aires Fernandino. ISS – Alguns Limites Constitucionais do Critério Espacial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, nº 208, p. 7-14, jan. 2013.

circunstância relevante para a ocorrência do fato imponible é a prestação do serviço e não o local onde está estabelecido o prestador do serviço tributado²⁰. Além disso, o autor defende que ao dizer em que local é devido o ISS, é preciso convicção sobre o momento em que ocorreu o fato tributário. De acordo com seus ensinamentos, relativamente ao aspecto temporal, considera-se ocorrido o fato tributário no momento em que se perfaz a prestação do serviço.

Do mesmo modo, para o professor Marçal Justen Filho²¹, se for considerada apenas a natureza da materialidade da hipótese de incidência do ISS, o aspecto espacial apenas poderia ser um único: o local da efetiva prestação dos serviços. Como o tributo não incide sobre a potencialidade da prestação dos serviços nem sobre a inscrição cadastral para tanto, a vinculação da exigência fiscal a um evento dessa ordem significaria inevitável desnaturação da incidência. Por outro lado, alerta que a definição espacial da concretização do fato imponible do ISS introduz outro problema jurídico. Trata-se de uma disputa entre diversas entidades titulares de competência para a tributação dos serviços. Definir o local em que se concretiza o fato imponible significa determinar a competência para sua tributação.

Abrindo parênteses, cabe apenas mencionar que a competência tributária está intrinsecamente relacionada a uma competência legislativa, desta forma, somente possuirá a competência tributária quem detenha competência legislativa. Essa competência tributária jamais pode ser confundida com a capacidade ativa tributária, que se trata somente de uma mera capacidade de arrecadar e fiscalizar os tributos.

Segundo Aires Barreto, não são incomuns os chamados conflitos de competência entre os Municípios relativos ao ISS.

Não é raro que disputem a prerrogativa de exigir ISS, frente a situações em que certo fato, relacionado à prestação de serviços, possa ser afirmado como ocorrido dentro do território de um deles e um segundo fato, igualmente relativo à mesma prestação, se verificar no âmbito territorial de outro. Ademais, também ocorrem 'conflitos' entre Municípios quando o prestador está estabelecido no Município A e o tomador por sua vez no Município B. Mais que isso. Até mesmo

²⁰ BARRETO, Aires Fernandino. Curso de Direito Tributário Municipal. São Paulo: Saraiva, 2009, pp.345.

²¹ FILHO, Marçal Justen. ISS no tempo e no espaço. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 2, p. 53-69, 1995.

nos Municípios que estabelecem uma definição legal de estabelecimento prestador, com listagem de caracteres indicativos da sua presença, os Fiscos Municipais – embora devam ater-se à rígida aplicação da lei – fazem, com frequência, vistas grossas e ouvidos moucos, distanciando-se de conceitos e critérios formulados pela própria lei municipal.²²

Como bem colocou Aires Barreto, é comum haver prestadores de serviços estabelecidos ou domiciliados em um Município que prestam serviços em outros. Para ele, é desta circunstância que nasce o primeiro conflito:

Qual município é competente para tributar tais serviços? Será aquele em que os serviços são prestados ou aquele em que estabelecido ou domiciliado o prestador? Indubitavelmente, nenhum outro imposto, no nosso sistema, apresenta tantas zonas cinzentas, áreas comuns ou faces passíveis de suscitar conflitos de competência como o ISS, notadamente por conta das variáveis que envolvem o aspecto espacial de sua regra de incidência tributária.

Percebe-se, assim, que é essencial definir as circunstâncias do local em que o serviço é prestado para que se possa precisar qual o Município que será sujeito ativo da obrigação tributária. Sobre esse tema encontram-se posições doutrinárias e jurisprudenciais diversas como se verá no capítulo a seguir.

2 O local da prestação dos serviços para efeitos de incidência de ISS a luz da legislação vigente e do entendimento jurisprudencial e doutrinário

No que pertine ao entendimento doutrinário sobre o aspecto espacial, existem duas grandes correntes interpretativas.

A primeira corrente defende a importância do local da efetiva prestação de serviço, independente do critério atinente à localização do estabelecimento prestador ou do domicílio do prestador. Conforme doutrina lançada por Cléber Giardino²³, a competência atribuída pela Constituição aos Municípios só se integra à característica federativa do país quando vinculada ao princípio da territorialidade, de modo que as leis de incidências de ISS somente poderiam atuar sobre prestações de serviços ocorridas no âmbito dos territórios dos entes tributantes.

²² BARRETO, Aires Fernandino. ISS – Alguns Limites Constitucionais do Critério Espacial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n° 208, p. 7-14, jan. 2013.

²³ GIARDINO, Cléber. *ISS – Competência Municipal*. Revista de Direito Tributário, n° 32, ano IX, p. 217.

O princípio da territorialidade, como bem aponta José Eduardo Soares de Melo, “deflui do texto constitucional em razão do tributo só poder ser exigido no espaço geográfico da geração de riqueza”²⁴. Ou seja, aplicando o princípio da territorialidade sob o qual estaria apoiada a delimitação de competência do ISS, depreende-se que constituído o fato jurídico, o ISS seria devido para o Município do local de ocorrência da prestação de serviço.

Sob essa ótica, haveria um conflito entre o conteúdo da regra-matriz de incidência tributária do ISS pressuposta do texto Constitucional e o da regra infraconstitucional. Existiria, portanto, uma regra-matriz de incidência do ISS pré-traçada na Constituição e que deveria ser respeitada pelo legislador infraconstitucional. Como o tributo não incide sobre a potencialidade da prestação dos serviços nem sobre a inscrição tributária do estabelecimento prestador, a vinculação da exigência fiscal a um evento dessa ordem significaria inevitável desnaturação da incidência.

Para alguns seguidores dessa linha de defesa, o entendimento acima exposto também encontra respaldo no Código Tributário Nacional:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Em suma, de acordo com essa primeira corrente tributária, a inconstitucionalidade e ilegalidade do artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003 parte da premissa da impossibilidade de legislação municipal ostentar vigência além de seus domínios territoriais.

Em contraposição, a segunda corrente defende, como regra geral, a importância do estabelecimento prestador do serviço ou do domicílio deste prestador, respeitadas as exceções expressamente arroladas nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII da Lei Complementar, quando o imposto será devido no local:

²⁴ MELO, José Soares de. *Incidência do ISS no local do Estabelecimento Prestador. O Conceito de Estabelecimento*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 217.

1- do estabelecimento do tomador, ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso de importação de serviço;

2- da instalação de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas no caso dos serviços de: "3.05 – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza."

3- da execução da obra no caso dos serviços de: "7.02 – Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)" e de "7.19 – Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo".

4- da demolição no caso do serviço de: "7.04 – Demolição."

5- das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres no caso dos serviços de: "7.05 – Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS)."

6- da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, nos caso de serviços de: "7.09 – Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer."

7- da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, nos caso de serviços de: "7.10 – Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres."

8- da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, nos serviços de: "7.11 – Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores."

9- do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços de: "7.12 – Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos."

10- do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços de: "7.16 – Florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres."

11- da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços de: "7.17 – Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres."

12- da limpeza e dragagem, no caso dos serviços de: "7.18 – Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres."

13- onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços de: "11.01 Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações."

14- os bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, nos caso dos serviços de: "11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas."

15- do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços de: "11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie."

16- a execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços de: "12 – Serviços de diversões, lazer, entretenimento e congêneres. 12.01 – Espetáculos teatrais. 12.02 – Exibições cinematográficas. 12.03 – Espetáculos circenses. 12.04 – Programas de auditório. 12.05 – Parques de diversões, centros de lazer e congêneres. 12.06 – Boates, taxi-dancing e congêneres. 12.07 – Shows, ballet, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres. 12.08 – Feiras, exposições, congressos e congêneres. 12.09 – Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não. 12.10 – Corridas e competições de animais. 12.11 – Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador. 12.14 – Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão

por qualquer processo. 12.15 – Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres. 12.16 – Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, shows, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres. 12.17 – Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza."

17- do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços de: "16.01 – Serviços de transporte de natureza municipal."

18- do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços de: "17.05 – Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço."

19- da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços de: "17.10 – Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres."

20- do porto, do aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário ou metroviário, no caso dos serviços de: "20 – Serviços portuários, aeroportuários, ferroportuários, de terminais rodoviários, ferroviários e metroviários. 20.01 – Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres. 20.02 – Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres. 20.03 – Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres.

Para os seguidores dessa segunda corrente, a Lei Complementar nº 116/2003 consolida um critério homogêneo de interpretação dos fatos para que se evitem conflitos de competência. Em síntese, entende-se que a Lei Complementar

não teria afrontado o princípio da territorialidade, mas teria cumprido seu papel de instituir critérios uniformizadores para a determinação do local de ocorrência do fato gerador do ISS, observando, assim, sua verdadeira vocação de eliminar conflitos de competência²⁵.

Deste modo, importa apenas o local do estabelecimento de onde são provenientes os meios para a prestação do serviço, não sendo relevante, portanto, o local em que foi executado o serviço, pois o fato gerador do tributo ocorrerá no local do estabelecimento prestador. “Uma vez definido essa localidade, dúvida não há de que ali que se tem como ocorrido o pressuposto fático do ISSQN. Não há, pois, qualquer extraterritorialidade da lei local. Ela alcança um fato ocorrido em seu território, ainda que por ficção construída pelo legislador”²⁶.

Para Rodrigo Martins da Silva²⁷, não resta qualquer dúvida que o legislador institui uma ficção, pois, caso contrário, não utilizaria o termo “considera-se”, afirmaria somente que o serviço é prestado em determinado local. Trata-se de uma ficção legal vinculada a um elemento de conexão subjetivo que não ofenderia qualquer regra jurídica. “A possibilidade da utilização da ficção legal se dá pela existência do elemento de conexão pessoal entre o Município da sede do estabelecimento prestador e o fato gerador do tributo (a prestação do serviço)”²⁸.

Essas duas correntes doutrinárias acompanham, em certa medida, o histórico de decisões dos tribunais superiores sobre o tema. Nas manifestações acerca do sujeito passivo competente para exigir o ISS, o Superior Tribunal de Justiça firmou inicialmente o entendimento de que, as leis de um Município não poderiam alcançar fatos havidos em outro, pois não seriam dotadas de extraterritorialidade. Ou seja, a Egrégia Corte entendia que o critério para a definição do aspecto espacial do ISS não deveria ser aquele que estava previsto em lei, mas sim onde efetivamente se prestasse o serviço, independente do local onde o prestador estivesse estabelecido.

²⁵ MCNAUGHTON, Charles William. Conflitos de competência de ISSQN no espaço e o julgador administrativo. In: MACEDO, Alberto et alii. ISS pelos Conselhos Julgadores. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2012, p. 123.

²⁶ FRATTARI, Rafael. O Local de ocorrência do fato gerador do ISSQN. In: MACEDO, Alberto et alii. ISS pelos Conselhos Julgadores. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2012, p. 390.

²⁷ SILVA, Rodrigo Martins da. O aspecto espacial da hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços. In: MACEDO, Alberto et alii. ISS pelos Conselhos Julgadores. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2012, p. 485.

²⁸ _____. O Local de ocorrência do fato gerador do ISSQN. In: MACEDO, Alberto et alii. ISS pelos Conselhos Julgadores. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2012, p. 391.

Deste modo, embora sem nunca ter sido declarado, o artigo 12 do Decreto Lei nº 406/1968 era considerado inconstitucional.

O Superior Tribunal de Justiça considerava que não havia sido a intenção do legislador ao instituir a norma definir que o tributo seria devido ao Município do estabelecimento do prestador. O Recurso Especial nº 41.867/RS²⁹ é uma dessas decisões paradigmas:

Tributário. ISS. Sua exigência pelo Município em cujo Território se verificou o fato gerador. Interpretação do art. 12 do Decreto-lei nº 406/68. Embora a lei considere local da prestação de serviço, o do estabelecimento prestador (art. 12 do decreto-lei nº 406/68), ela pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador. É o local da prestação de serviço que indica o Município competente para imposição do tributo (ISS), para que se vulnere o princípio constitucional implícito que atribui àquele (município) o poder de tributar as prestações ocorridas em seu território. A lei municipal não pode ser adotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território de município onde não pode ter voga. Recurso provido indiscrepante. (RSTJ 62/409).

Em seu voto condutor, o Relator, Ministro Demócrito Reinaldo, averbou:

Quanto à questão nodal do recurso - a de que o ISS é devido no território do município em que se prestou o serviço - parece-me com a razão, a recorrente. É certo que o artigo 12 do Decreto-lei nº 406/68 dispõe que, 'considera-se local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador ou, na falta, o domicílio do prestador. É de ver que o dispositivo supra não tem sentido absoluto. A sua compreensão, como ensinam os doutrinadores, exigem temperamentos. É curial que na repartição dos tributos, a lei pretende que o ISS pertença ao Município em cujo território se realizou o fato gerador. É, pois, o local da prestação do serviço que indica o município competente para a cobrança do tributo. Entender-se de outro modo é um contra-senso, eis que, se permitiria que, um serviço realizado dentro das fronteiras de um município, a outro se deferisse. O insigne tributarista Roque Carraza, ao escrever sobre aspectos controvertidos do decreto-lei nº 405/68, dentre elas, o local da prestação do serviço para efeito de estabelecer a propriedade do ISS, esclareceu, com maestria: 'A matéria vem disciplinada no artigo 12. Considera-se local da prestação do serviço o do estabelecimento prestador, ou, na falta, o do domicílio do prestador. Esse artigo 12, creio eu, deve ser considerado com grandes cautelas justamente para que não se vulnere o princípio constitucional implícito que atribui ao Município competência para tributar as prestações ocorridas em seu

²⁹BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 41.867/RS, Relatoria do Min. Demócrito Reinaldo, DJ de 25 de abril de 1994.

território. Se o serviço é prestado no Município 'A', nele é que deverá ser tributado pelo ISS, ainda que o estabelecimento prestador esteja sediado no Município 'B'. Do contrário estaríamos admitindo que a lei do Município 'B' pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre um fato ocorrido no território do município onde ela não pode ter voga...Sempre o ISS é devido no Município em cujo território a prestação do serviço se deu. Isso a despeito do que dispõe o art. 12 do Decreto-lei no. 406/68, que não se sobrepõe a nenhuma norma constitucional". (Revista de Direito Tributário , vol. 48, pp. 210/211). A Egrégia 2ª Turma desta Corte Suprema já enfrentou a vexada questão, averbando, com juridicidade : 'O ISS é tributo de competência dos Municípios. O fato impositivo deve ocorrer nos limites geográficos dessa pessoa jurídica de direito público interno. Decorre dos princípios 'em harmonia com normas constitucionais. Se o fato gerador acontece em outro local, evidente a invasão de competência'. Em outra oportunidade, proclamou esta Egrégia Corte, em acórdão da lavra do Ministro Vicente Cernicchiaro: "O imposto sobre serviços de qualquer natureza é da competência do município. O fato gerador deve acontecer nos respectivos limites geográficos. Não alcança fato impositivo, ainda que realizado por filial, cuja matriz tenha domicílio em outro" (REsp nº 38, julgado em 28.08.99). Ante o exposto, nega-se provimento ao recurso."

Alguns anos se passaram até que a corte começou a revisar sua posição. O posicionamento da Corte foi amadurecendo e se consolidado em diversos precedentes, tais como: REsp. 1.059.919/SC, Relator Min. Castro Meira, DJe 06.10.08; AgREsp. 1.062.657/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 06.10.08; AgRg no Ag 763.269/MG, Rel. Min. João Otávio De Noronha, DJ de 12/09/06; AgRg no REsp. 845.711/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 29/5/08; REsp. 695.500/MT, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 31/05/06; AgRg no Ag 516.637/MG, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 01.03.2004; REsp. 431.564/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 27.09.2004; AgRg no REsp. 334.188/RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 23.06.2003; EREsp. 130.792/CE, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ 12.06.2000; REsp. 115.279/RJ, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 01.07.1999; AgREsp. 845.711/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 29.05.08.

A partir da Lei Complementar nº 116/2003³⁰, o Egrégio Tribunal passa a considerar que o local da prestação do serviço é do estabelecimento prestador, independente de sua denominação:

³⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1117121/SP (2009/0090826-0), Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 14/10/2009, PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 29/10/2009.

TRIBUTÁRIO - ISS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - CONSTRUÇÃO CIVIL - PROJETO, ASSESSORAMENTO NA LICITAÇÃO E GERENCIAMENTO DA OBRA CONTRATADA - COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO ONDE SE REALIZOU O SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO - CONTRATO ÚNICO SEM DIVISÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS. 1. A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º). 2. Em se tratando de construção civil, diferentemente, antes ou depois da lei complementar, o imposto é devido no local da construção (art. 12, letra b do DL 406/68 e art. 3º, da LC 116/2003). 3. Mesmo estabeleça o contrato diversas etapas da obra de construção, muitas das quais realizadas fora da obra e em município diverso, onde esteja a sede da prestadora, considera-se a obra como uma universalidade, sem divisão das etapas de execução para efeito de recolhimento do ISS. 4. Discussão de honorários advocatícios prejudicada em razão da inversão dos ônus da sucumbência. 5. Recurso Especial conhecido e provido. 6. Recurso especial decidido sob o rito do art. 543-C do CPC. Adoção das providências previstas no § 7º do art. 543-C do CPC e nos arts. 5º, II e 6º da Resolução STJ nº 8/2008. (STJ - REsp: 1117121 SP 2009/0090826-0, Relator: Ministra ELIANA CALMON, Data de Julgamento: 14/10/2009, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 29/10/2009)

A alteração do entendimento jurisprudencial sobre o tema torna-se patente na redação adotada quando do julgamento do Agravo Regimental nos Embargos de Divergências em Agravo nº 1.272.811³¹, ocorrido em 14 de dezembro de 2011:

AGRAVO REGIMENTAL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO. ISSQN. COMPETÊNCIA. FATO GERADOR OCORRIDO NA VIGÊNCIA DA LC N. 116/2003. CONSULTORIA E ASSESSORIA ECONÔMICA E FINANCEIRA. LOCAL DA SEDE DOPRESTADOR DO SERVIÇO. ACÓRDÃO EMBARGADO DE ACORDO COM REPETITIVO. ENUNCIADO N. 168 DA SÚMULA DESTA CORTE. - Na linha da jurisprudência desta Corte, decisão monocrática de relator e acórdão do mesmo colegiado que proferiu o acórdão embargado não servem como paradigma em embargos de divergência. - Cuidando-se de fato gerador ocorrido na vigência da Lei Complementar n. 116/2003 e não se tratando de serviços de construção civil ou das exceções previstas nos incisos I a XXII do art. 3º do referido diploma, correta a decisão do acórdão ora embargado que, na linha do repetitivo mencionado, adotou o critério "do local do estabelecimento prestador do serviço", esse definido na própria lei complementar (art. 4º). Incidência do enunciado n. 168 da Súmula desta Corte. - Precedentes da Segunda Turma que não divergem do acórdão embargado, da Primeira Turma, seja porque não guardam a necessária semelhança fática, seja por terem adotado o mesmo entendimento jurídico. Agravo

³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental nos Embargos de Divergências em Agravo nº 1.272.811. Relator: Ministro CESAR ASFOR ROCHA, PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Julgamento: 14/12/2011.

regimental improvido. (STJ, Relator: Ministro CESAR ASFOR ROCHA, Data de Julgamento: 14/12/2011, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO).

Contudo, a mudança de entendimento jurisprudencial se concretiza com o Recurso Especial nº 1.060.210/SC³², em 28 de novembro de 2012:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO. QUESTÃO PACIFICADA PELO STF POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RE 592.905/SC, REL. MIN. EROS GRAU, DJE 05.03.2010. SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA NA VIGÊNCIA DO DL 406/68: MUNICÍPIO DA SEDE DO ESTABELECIMENTO PRESTADOR. APÓS A LEI 116/03: LUGAR DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. LEASING. CONTRATO COMPLEXO. A CONCESSÃO DO FINANCIAMENTO É O NÚCLEO DO SERVIÇO NA OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO, À LUZ DO ENTENDIMENTO DO STF. O SERVIÇO OCORRE NO LOCAL ONDE SE TOMA A DECISÃO ACERCA DA APROVAÇÃO DO FINANCIAMENTO, ONDE SE CONCENTRA O PODER DECISÓRIO, ONDE SE SITUA A DIREÇÃO GERAL DA INSTITUIÇÃO. O FATO GERADOR NÃO SE CONFUNDE COM A VENDA DO BEM OBJETO DO LEASING FINANCEIRO, JÁ QUE O NÚCLEO DO SERVIÇO PRESTADO É O FINANCIAMENTO. IRRELEVANTE O LOCAL DA CELEBRAÇÃO DO CONTRATO, DA ENTREGA DO BEM OU DE OUTRAS ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES À PERFECTIBILIZAÇÃO DA RELAÇÃO JURÍDICA, A QUAL SÓ OCORRE EFETIVAMENTE COM A APROVAÇÃO DA PROPOSTA PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. BASE DE CÁLCULO. PREJUDICADA A ANÁLISE DA ALEGADA VIOLAÇÃO DO ART. 148 DO CTN E 9 DO DL 406/68. RECURSO ESPECIAL DE POTENZA LEASING S/A ARRENDAMENTO MERCANTIL PARCIALMENTE PROVIDO PARA JULGAR PROCEDENTES OS EMBARGOS À EXECUÇÃO E RECONHECER A ILEGITIMIDADE ATIVA DO MUNICÍPIO DE TUBARÃO/SC PARA EXIGIR O IMPOSTO. INVERSÃO DOS ÔNUS DE SUCUMBÊNCIA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO 8/STJ. 1. O colendo STF já afirmou (RE 592. 905/SC) que ocorre o fato gerador da cobrança do ISS em contrato de arrendamento mercantil. O eminente Ministro EROS GRAU, relator daquele recurso, deixou claro que o fato gerador não se confunde com a venda do bem objeto do leasing financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento. 2. No contrato de arrendamento mercantil financeiro (Lei 6.099/74 e Resolução 2.309/96 do BACEN), uma empresa especialmente dedicada a essa atividade adquire um bem, segundo especificações do usuário/consumidor, que passa a ter a sua utilização imediata, com o pagamento de contraprestações previamente acertadas, e opção de, ao final, adquiri-lo por um valor residual também contratualmente estipulado. Essa modalidade de negócio dinamiza a fruição de bens e não implica em imobilização contábil do capital por parte do arrendatário: os bens assim adquiridos

³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.060.210/SC. (2008/0110109-8). Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Data de Julgamento: 28/11/2012.

entram na contabilidade como custo operacional (art. 11 e 13 da Lei 6.099/74). Trata-se de contrato complexo, de modo que o enfrentamento da matéria obriga a identificação do local onde se perfectibiliza o financiamento, núcleo da prestação do serviços nas operações de leasing financeiro, à luz do entendimento que restou sedimentado no Supremo Tribunal Federal. 3. O art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador. 4. A opção legislativa representa um potente duto de esvaziamento das finanças dos Municípios periféricos do sistema bancário, ou seja, através dessa modalidade contratual se instala um mecanismo altamente perverso de sua escapitalização em favor dos grandes centros financeiros do País. 5. A interpretação do mandamento legal leva a conclusão de ter sido privilegiada a segurança jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, para evitar dúvidas e cobranças de impostos em duplicata, sendo certo que eventuais fraudes (como a manutenção de sedes fictícias) devem ser combatidas por meio da fiscalização e não do afastamento da norma legal, o que traduziria verdadeira quebra do princípio da legalidade tributária. 6. Após a vigência da LC 116/2003 é que se pode afirmar que, existindo unidade econômica ou profissional do estabelecimento prestador no Município onde o serviço é perfectibilizado, ou seja, onde ocorrido o fato gerador tributário, ali deverá ser recolhido o tributo. 7. O contrato de leasing financeiro é um contrato complexo no qual predomina o aspecto financeiro, tal qual assentado pelo STF quando do julgamento do RE 592.905/SC, Assim, há se concluir que, tanto na vigência do DL 406/68 quanto na vigência da LC 116//203, o núcleo da operação de arrendamento mercantil, o serviço em si, que completa a relação jurídica, é a decisão sobre a concessão, a efetiva aprovação do financiamento. 8. As grandes empresas de crédito do País estão sediadas ordinariamente em grandes centros financeiros de notável dinamismo, onde centralizam os poderes decisórios e estipulam as cláusulas contratuais e operacionais para todas suas agências e dependências. Fazem a análise do crédito e elaboram o contrato, além de providenciarem a aprovação do financiamento e a consequente liberação do valor financeiro para a aquisição do objeto arrendado, núcleo da operação. Pode-se afirmar que é no local onde se toma essa decisão que se realiza, se completa, que se perfectibiliza o negócio. Após a vigência da LC 116.2003, assim, é neste local que ocorre a efetiva prestação do serviço para fins de delimitação do sujeito ativo apto a exigir ISS sobre operações de arrendamento mercantil. 9. O tomador do serviço ao dirigir-se à concessionária de veículos não vai comprar o carro, mas apenas indicar à arrendadora o bem a ser adquirido e posteriormente a ele disponibilizado. Assim, a entrega de documentos, a formalização da proposta e mesmo a entrega do bem são procedimentos acessórios, preliminares, auxiliares ou conseqüentes do serviço cujo núcleo - fato gerador do tributo - é a decisão sobre a concessão, aprovação e liberação do financiamento. 10. Ficam prejudicadas as alegações de afronta ao art. 148 do CTN e ao art. 9o. do Decreto-Lei 406/68, que fundamente a sua tese relativa à ilegalidade da base de cálculo do tributo. 11. No caso dos autos, o fato gerador originário da ação executiva refere-se a período em que

vigente a DL 406/68. A própria sentença afirmou que a ora recorrente possui sede na cidade de Osasco/SP e não se discutiu a existência de qualquer fraude relacionada a esse estabelecimento; assim, o Município de Tubarão não é competente para a cobrança do ISS incidente sobre as operações realizadas pela empresa Potenza Leasing S.A. Arrendamento Mercantil, devendo ser dado provimento aos Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais. 12. Recurso Especial parcialmente provido para definir que: (a) incide ISSQN sobre operações de arrendamento mercantil financeiro; (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo; (d) prejudicada a análise da alegada violação ao art. 148 do CTN; (e) no caso concreto, julgar procedentes os Embargos do Devedor, com a inversão dos ônus sucumbenciais, ante o reconhecimento da ilegitimidade ativa do Município de Tubarão/SC para a cobrança do ISS. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/STJ.

Nesta oportunidade, o Superior Tribunal de Justiça, portanto, afasta a jurisprudência que desconsiderava o texto legal e passa a considerar que o local do estabelecimento prestador é, em regra, onde o serviço foi prestado. Assim, a dúvida antes existente sobre o município competente para exigir o tributo resta superada com a prevalência da previsão legal, conforme entendimento jurisprudencial. Neste novo entender, mesmo na vigência do art. 12 do Decreto-Lei 406/68, revogado pela Lei Complementar 116/03, a Municipalidade competente para realizar a cobrança do ISS seria a do local da prestação dos serviços, onde efetivamente ocorreria o fato gerador do imposto.

Conclui o Egrégio Tribunal que, para evitar conflitos de competência entre os entes políticos, a lei complementar poderia dispor que um fato havido em determinado Município fosse tributado em outro. Deste modo, no entender da Corte, foi acertado o critério escolhido pela Lei Complementar, pois se não fosse assim, alguns Municípios teriam extrema dificuldade em fiscalizar os serviços prestados por contribuintes estabelecidos em outras localidades, dificultando a arrecadação do imposto.

Embora não haja concordância quanto ao critério de estabelecimento prestador para definição do local em que se deve considerar prestado o serviço, há que se reconhecer, contudo, que andou bem a justiça ao assumir o posicionamento de que a referida corte não poderia negar vigência de um diploma legal, utilizando-se do argumento de sua inconstitucionalidade, sem que o mesmo fosse expressamente declarado, pois o juiz não pode deixar de aplicar uma lei que está em vigor, a não ser que a declare inconstitucional, incidentalmente ou pela via concentrada.

3 Análise da (não) incidência do ISS no caso de serviços prestados e tomados por empresas brasileiras no exterior

O cerne da questão deste trabalho, todavia, está na prestação do serviço realizado por uma empresa brasileira para outra também brasileira no exterior do país. Não está claro nos diplomas legais que tratam do ISS, se tal situação fora prevista pelo legislador. E, ainda que o tenha sido, pairam as dúvidas sobre a constitucionalidade de tal previsão.

Assim, para avaliar a incidência ou não do ISS nos casos de serviços prestados por empresas brasileiras a tomadores brasileiros em que a prestação ocorre no exterior, primeiramente cabe verificar se, pelo fato do serviço ser concretizado no exterior, estar-se-ia diante de uma exportação de serviço. Sob esse aspecto, questiona-se se tal situação representaria efetivamente uma exportação, justamente pelo fato da fonte pagadora ser brasileira e não estrangeira. Ou seja, em que medida haveria possibilidade de se enquadrar um serviço prestado no exterior como exportação ainda que a tomadora estivesse localizada no Brasil?

No que diz respeito à incidência do ISS, a Constituição Federal não dispõe no seu próprio texto as exportações de serviços ao exterior, mas delega à Lei Complementar a atribuição de excluir essas atividades da incidência do imposto.

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.

Note-se que a Lei Complementar nº 116/2003 não determina o conceito de exportação para fins de definição das atividades que devam estar abrangidas pela regra de não incidência. A Lei simplesmente faz referência à situação que não está abrangida por esse conceito, qual seja: serviço desenvolvido no Brasil cujo resultado aqui se verifique. Destaca-se que, se a prestação deste serviço fosse considerada uma exportação, de imediato poder-se-á concluir pela não incidência do ISS, conforme previsão expressa em Lei Complementar (art. 2º, inciso I, da LC 116/2003). Trata-se de desoneração que visa incentivar as exportações de serviços, com objetivo de num mundo cada vez mais globalizado, conquistar o mercado internacional, seguindo a mesma tendência internacional de desoneração tributária de exportação de bens e mercadorias.

Roque Antonio Carrazza busca definir exportação de serviço nos seguintes termos:

Mas, afinal, quando se dá a exportação do serviço?

A nosso ver, sempre que o tomador do serviço, sendo um não residente, satisfizer, no exterior, a necessidade que o levou a contratar o prestador.

Pouco importa, para fins de isenção de ISS, se o serviço foi totalmente prestado no Brasil, se sua prestação aqui apenas se iniciou, ou se foi integralmente executado no exterior. Em qualquer dessas hipóteses não haverá incidência, porque o resultado da prestação se fez sentir no exterior.

Apenas haverá incidência quando uma prestação de serviços avençada entre um nacional e um estrangeiro (pessoa domiciliada ou sediada no exterior), irradie seus efeitos no Brasil.

E isto por uma razão muito simples: é que, neste caso, não terá havido uma operação de exportação de serviço, já que ele terá sido fruído (consumido) – embora por não-residente – em nosso País.³³

Ives Gandra da Silva Martins e Marilene Talarico Martins Rodrigues também segue esse entendimento:

³³ CARRAZZA, Roque Antônio. ISS — Serviços de Reparação de Turbinas de Aeronaves, para Destinatários no Exterior — não incidência — exegese do art. 2º, I e seu parágrafo único, da Lei Complementar nº 116/03. In: *Direito Tributário Internacional*, São Paulo, Quartier Latin, 2007, páginas 529/530.

Ora, o que é a exportação de serviços senão a fruição do resultado da utilidade produzida, fora dos limites do nosso país? É assim que deve ser considerado. O que é importante para a caracterização da atividade de exportar é que o resultado do serviço e a sua utilidade para o tomador do serviço ocorra fora do país, pouco importando se o pagamento seja feito no Brasil ou no exterior. (...) De tal forma que o beneficiário efetivo do serviço (tomador do serviço) deve operar e existir como fonte produtora no exterior para que se configure a exportação de serviço.³⁴

No que tange a importação de serviços, a Lei Complementar prevê ainda a incidência do ISS sobre o serviço (a) proveniente do exterior do País (§ 1º do art. 1º da LC 116/2003) e (b) cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País. Dispõe o art. 3º, I da mesma Lei Complementar, que nestas hipóteses o imposto será devido no local do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, sendo o responsável, o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País (art. 6º, § 2º, I, da LC nº 116/2003). Conclui-se do exposto, que existem dois elementos de conexão para a configuração da importação de serviços, quais sejam, o lugar da execução e o lugar onde se verifica o resultado, e, ocorrendo qualquer destes dois elementos em território brasileiro haverá a incidência do ISS.

Cumprido esclarecer inicialmente que expressão “importação de serviços” se refere a todos os serviços prestados por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior para empresas brasileiras. Ainda, esses serviços devem ser prestados ou gerar resultados no Brasil para configurar uma importação, pois como os próprios dicionários de economia dispõem: Importação é a entrada de mercadorias e serviços estrangeiros num país.³⁵ Deste modo, o serviço que tenha resultado e surta efeito somente no exterior, ainda que tomado por uma empresa brasileira, está fora do alcance tributário do Brasil, ao menos no que tange a tributação específica do serviço.

Não se pode olvidar ainda as principais críticas traçadas pela doutrina quanto a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a importação. O primeiro

³⁴ MARTINS, Ives Grandra da Silva e RODRIGUES, Marilene Talarico Martons. O ISS, a exportação de serviços e a imunidade tributária. Revista Dialética do Direito Tributário, São Paulo, nº 217, p. 42-49, out. 2013.

³⁵ SANDRONI. Paulo. *Novíssimo Dicionário de Economia*. São Paulo: Best Seller, 1999, p. 291.

argumento expandido pelos críticos da incidência do ISS sobre importações fundamenta-se na inadequação do imposto municipal ao princípio da territorialidade. Nesse sentido é o entendimento do advogado e Professor Diogo Ferraz:

Dessa maneira, levando-se em conta que o texto constitucional não prevê, quando traça a regra matriz do ISS, a possibilidade do mesmo incidir sobre a importação de serviços (especialmente quando a prestação se der fora do país), poder-se-ia defender que a LC nº 116/03, na parte em que criou este novo fato gerador (a importação de serviços), afronta os mandamentos da Carta Magna de 1988, tocantes a este tributo. Evidentemente, o fisco aduzirá que não havia a necessidade de a CF/88 prever, expressamente, a possibilidade do ISS incidir sobre a importação de serviços, bastando para isto que a Lei Complementar assim dispusesse. No entanto, as recentes condutas do próprio legislador apontam em sentido contrário, como se verifica na primeira parte da Reforma Tributária (Emenda Constitucional nº 42/2003), aonde se fez questão de alterar o texto constitucional que trata das diretrizes das Contribuições Sociais, para que as mesmas pudessem passar a incidir sobre a importação de bens ou serviços. Ainda que reste ultrapassado o argumento da inconstitucionalidade da tributação da importação de serviços, esclarece-se que a redação conferida pelo legislador ao texto legal deixa margens para uma série de dúvidas, que somente serão sanadas com o decorrer do tempo e com a provocação do Poder Judiciário.³⁶

Em síntese, a análise quanto à pertinência constitucional da tributação da importação de serviços pelo ISS deve passar, sem dúvida alguma, pela análise dos limites impostos pela Constituição para a instituição e cobrança desse imposto.³⁷

Sem necessidade de aprofundar mais o tema, percebe-se que não haveria que se falar em exportação de serviço quando a empresa tomadora do serviço no exterior fosse brasileira e aqui estivesse estabelecida. Da mesma forma, não se poderia considerar uma importação de serviço do ponto de vista desta empresa tomadora, já que a prestadora do serviço também estaria localizada no Brasil.

³⁶ FERRAZ, Diogo. Imposto Sobre Serviços: Considerações Sobre a Exportação e a Importação de Serviços, diante da Sistemática introduzida pela LC Nº 116/03. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/2o2f/imposto-sobre-servicos-consideracoes-sobre-a-exportacao-e-a-importacao-de-servicos-diante-da-sistemática-introduzida-pela-lc-n-11603-diogo-ferraz-elaborado-em-072004>. Acesso em: janeiro 2014.

³⁷ _____, *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin Brasil, 2013, p.293.

Superada essa discussão inicial com a conclusão de que não há possibilidade de caracterização de exportação e importação de serviço, resta ainda analisar a incidência do ISS nas duas possíveis circunstâncias:

1) Quando a Lei Complementar estabelece que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador (como, por exemplo, no caso de serviços de consultoria para instalação local); e

2) Quando a Lei Complementar dispõe sobre as exceções (incisos I a XXII do art. 3º da LC) em que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local da efetiva prestação (como, por exemplo, no caso de planejamento e organização de feira, exposição, congresso ou congêneres).

No primeiro caso, a discussão sobre a competência tributária do município deve permear o conceito de estabelecimento prestador, bem como o princípio de territorialidade. Neste contexto, necessariamente deve-se analisar se a lei de um Município pode ser eficaz em outro, afastando a competência deste, no qual foram prestados os serviços. Tal situação fica mais delicada quando esse serviço é realizado no exterior, envolvendo, portanto, dois Estados Soberanos. Neste caso, o município estaria efetivamente tributando a prestação de serviço ou se estaria tributando a renda do prestador estabelecido em seu território, o que fugiria à regra matriz de incidência do ISS, tornando-se tal arrecadação inconstitucional.

A seu turno, o fato gerador do ISS é a prestação de serviços, a qual, consumando-se no exterior, não poderia ser reconduzida ao território brasileiro pelos critérios de conexão aplicáveis ao Imposto de Renda, isso em vista da regência constitucional deste tributo.³⁸

Vale lembrar que o fato gerador do Imposto de Renda difere-se do ISS:

Com efeito, o fato gerador do Imposto de Renda é a aquisição e disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou proventos de qualquer natureza, sendo certo que, sempre que a realização desse fato gerador puder ser reconduzida ao território brasileiro (seja porque o sujeito que auferiu a renda reside no Brasil, seja porque a renda foi gerada em território brasileiro), a União Federal poderá exercer sua competência tributária.³⁹

³⁸ _____, *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin Brasil, 2013, p.299.

³⁹ _____, *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin Brasil, 2013, p.299.

Tratam-se, portanto, de dois diferentes tributos que não podem ser confundidos, como bem dispõe do art. 4º do Código Tributário Nacional:

Art. 4o. A natureza jurídica específica do Tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; e
II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Deste modo, embora a jurisprudência recente venha se posicionando de forma favorável à incidência do imposto com base na aplicação literal da lei, ousamos criticar a ficção do elemento de conexão criada pelo legislador, discordando da possibilidade de sua aplicação nos casos em que o serviço é prestado no exterior.

Já no segundo caso supramencionado, ganha relevância o princípio da extraterritorialidade na medida em que permite a identificação mais clara dos limites ao exercício da competência tributária. Dentro dos limites traçados pela Constituição Federal, o legislador municipal não teria poderes para tributar um serviço prestado por uma empresa brasileira fora do território brasileiro, nos casos em que a própria lei estabelece que o pagamento seria devido no local da prestação, que, no caso concreto, estaria fora do âmbito territorial do país. Neste caso, resta ainda mais clara a incompetência dos Municípios brasileiros em exigir do prestador do serviço brasileiro o recolhimento.

Helena Taveira Tôrres⁴⁰ analisou o princípio da territorialidade concluindo que este possui duplo sentido: o formal e o material. Segundo o autor, o sentido formal do princípio da territorialidade seria a possibilidade de um Estado poder fazer valer sua normatividade apenas dentro de seus limites territoriais. Este sentido se apresentaria, portanto, como uma relação entre soberania e territorialidade. Por outro lado, de acordo com Tôrres, em seu sentido material, os limites espaciais de produção de efeitos daquela norma não poderiam ser confundidos com a possibilidade de seu suporte fático apresentar-se extraterritorialmente. Ou seja, a

⁴⁰ TÔRRES, Helena Taveira. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Helena Taveira (Coord.). Direito tributário internacional aplicado. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 71-108.

vigência da norma tributária, dotada de elementos de estraneidade, estaria limitada ao território de determinado Estado. No entanto, seria possível que fatos imponíveis ocorridos fora desse território pudessem ser alcançados por um tributo, desde que houvesse um vínculo com aquele Estado que pretende taxá-lo. O que ao nosso ver não ocorre no caso em tela.

Para Ricardo Spohnr⁴¹, consoante o princípio da territorialidade, “a ocorrência da hipótese de incidência do ISS encontra-se sempre vinculada aos limites de um Município, no âmbito interno do país, e não no exterior, salvo autorização constitucional expressa”. Ainda conforme o estudioso do tema, diante da hipótese de incidência do ISS modelada pela Constituição, o sujeito passivo somente pode ser alcançado pela norma impositiva quando o fato jurídico ocorrer no território nacional.

Mesmo que se aceite a tese de que cada Estado tem plena possibilidade de tributar qualquer evento ocorrido no globo terrestre, de forma irrestrita, é óbvio que em sistema tributário como o brasileiro, balizado por ampla regulação constitucional, tal tributação teria necessariamente que se coadunar com as regras e princípios estabelecidos pela Constituição Federal”, os quais funcionam como limites e limitações de toda e qualquer manifestação do poder tributário do Estado Brasileiro.⁴²

Sobre este ponto, vale reforçar que em decorrência do princípio da territorialidade a lei deve alcançar exclusivamente as pretensões de serviços desenvolvidos dentro do respectivo território municipal.

Independente do critério utilizado para fins de determinação do local da prestação (localização do estabelecimento prestador ou da efetiva prestação do serviço), é de se assinalar que a ocorrência do fato gerador do imposto encontra-se sempre vinculada aos limites territoriais de um Município, de forma que, em uma primeira análise, não haveria que se falar em fato gerador do ISS ocorrido fora de um Município.⁴³

Diante do exposto, não haveria pretensão do legislador de tributar a prestação de serviços por empresas brasileiras a tomadores brasileiros no exterior nos casos

⁴¹ SPOHNR, Ricardo Gewehr. A inconstitucionalidade da incidência do ISS na importação de serviço proveniente do exterior ou que nele tenha se iniciado. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n.23 abr. 2008. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao023/Ricardo_Spohnr.html> Acesso em: 31 ago. 2013. pp.16.

⁴² ROCHA, Sergio André. *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin Brasil, 2013, p.292.

⁴³ _____ *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin Brasil, 2013, p.294.

previstos nos incisos do art. 3º da Lei Complementar. Mas ainda que reste demonstrado a existência de tal pretensão, poder-se-ia dizer que não seria o município competente para fazê-lo. Como visto, a Constituição da República demarcou as competências tributárias da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, retirando do legislador, qualquer possibilidade de livremente definir o alcance e o conteúdo das normas jurídicas que se ocupam com os elementos estruturais dos tributos (hipótese de incidência, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo e alíquotas). Em síntese, os entes políticos devem atuar dentro do campo de competência tributária que lhes foi reservado, conforme ensina Roque Antônio Carrazza:

O legislador de cada pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), ao tributar, isto é, ao criar 'in abstracto' tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta da constituição – e, ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concreção maior, o que nela já se encontra previsto – ou, na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade.⁴⁴

Como anteriormente relatado, a Constituição delimitou a cada tributo uma regra-matriz de forma que o legislador não pode desvirtuá-la. Pelo contrário, o legislador deve levar em conta os limites formais e materiais das competências tributárias.

A adoção do critério espacial do local da efetiva prestação do serviço restringe a incidência do ISS, pois inviabiliza a cobrança do imposto quando a execução dos serviços ocorrer além dos limites territoriais do país, diferentemente do que ocorre quando o critério espacial for o do local do estabelecimento prestador. Diante da hipótese de incidência do ISS modelada pela Constituição, o sujeito passivo direto (contribuinte) da obrigação será, necessariamente, o prestador do serviço, sendo que somente pode ser alcançado pela norma impositiva quando o fato jurídico ocorrer no território nacional⁴⁵.

⁴⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, pp.432.

⁴⁵ SPOHNR, Ricardo Gewehr. *A inconstitucionalidade da incidência do ISS na importação de serviço proveniente do exterior ou que nele tenha se iniciado*. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 23, abr. 2008. Disponível em: http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao023/Ricardo_Spohr.html Acesso em: janeiro 2014.

Deste modo, percebe-se que não foram conferidos poderes irrestritos e ilimitados ao legislador de forma que este possa criar normas gerais e novos fatos geradores a serem aplicadas ao direito tributário, que modifiquem os princípios constitucionais aplicáveis a cada tributo. Assim, o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza incidente sobre o local da prestação não pode ser exigido pelos Municípios em caso de serviços realizados no exterior, principalmente quando a própria Lei Complementar estabelece que o critério espacial é o local da prestação.

Em reforço a esse entendimento, segue histórica decisão do Supremo Tribunal Federal sobre caso de serviço prestado no exterior por filiais de empresas brasileiras:

O local da prestação do serviço e o do estabelecimento prestador (artigo 12, 'a', do decreto-lei 406/68). Não nega vigência a esse dispositivo acordão que, em face das circunstâncias de fato e de direito, considera que a empresa tem filiais no exterior e que foram estas que prestaram o serviço ali, no sendo, portanto, devido o ISS a Prefeitura do Município onde está situada a sede. Questão preliminar que não é decidida a luz do citado preceito legal. Recurso Extraordinário não conhecido.⁴⁶

Embora tal julgado tenha sido proferido nos idos anos 80, é cada vez mais atual diante do crescente caso de empresas que vivenciam a referida situação. Conclui-se, por fim, que embora essas empresas possuam sua matriz no Brasil, prevaleceria o princípio da territorialidade quanto ao aspecto material do ISS, qual seja, o local da realização do serviço. Assim, não restam dúvidas de que o serviço que é prestado no exterior, ainda que a renda proveniente do pagamento seja remetida para o Brasil, não é fato gerador para incidência do tributo municipal.

Conclusão

A relevância do presente tema não se faz por um mero capricho acadêmico, pelo contrário, situações práticas revelam a carência de doutrina especializada e a insegurança que permeia as relações de prestação de serviço. Em se tratando de empresas brasileiras (prestadora e tomadora) que realizam negócios

⁴⁶ Supremo Tribunal Federal, RE 115.359/SP, Min. Rel. Moreira Alves, Data Publicação DJ 20/05/1988. Disponível em: <http://www.digesto.com.br/#acordaoExpandir/5340566>

jurídicos no exterior de forma a buscar competitividade no mercado internacional as dúvidas são ainda mais profundas e justificadas.

Como visto, há casos em que empresas brasileiras já internacionalizadas prestam serviços no exterior para outras empresas nacionais que pretende atuar fora do país, tais como estudos de mercado, consultorias especializadas, realização de missões prospectivas, além de feiras e eventos. Esses serviços pertencem ao rol taxativo previsto pela Lei Complementar. Alguns deles são considerados prestados no local da realização do serviço, enquanto outros no local do estabelecimento do prestador. Porém, a Lei Complementar não prevê a competência nos casos em que esses mesmos serviços são realizados e entregues fora do território brasileiro.

Diante desse cenário, não há atualmente um entendimento uniforme entre os municípios para afastar a incidência do ISS. Pelo contrário, essas empresas acabam sofrendo dupla tributação sobre uma mesma prestação de serviço. Isso porque as empresas tomadoras, muitas vezes inseguras da condição de responsável tributária, retêm e recolhem o tributo em seu município e, por temor, as empresas prestadoras também o fazem no município onde está localizado seu estabelecimento.

Nos casos hipoteticamente analisados neste estudo, a abrangência objetivada pelos fiscos municipais extrapola os limites de competência material previstos na Constituição, na medida que constituem em verdadeira inovação ao elenco definido em sede de Lei Complementar, bem como nas legislações municipais ora vigentes. Mesmo que exista margem para uma interpretação extensiva, não é possível a tributação por analogia, pois tal procedimento é expressamente vedado no Direito Tributário brasileiro.

Na ausência de disposição constitucional, a prestação de serviço que se desenvolveu no exterior e que não corresponde à exportação e importação de serviço não pode configurar aspecto material do ISS. Mesmo que assim entendêssemos pertinente, a própria legislação nacional deixou de prever a incidência de ISS nos casos de serviços prestados por empresas brasileiras para empresas brasileiras no exterior.

Além disso, uma lei nacional não pode gerar efeitos jurídicos de incidência fora de seus limites territoriais sem que o constituinte tenha autorizado esse alcance

extraterritorial. Ainda que se defenda que essa máxima não estaria sendo violada nos casos mencionados por haver outros critérios de conexão, não há como contestar que o que estaria sendo tributado nessas circunstâncias não seria a prestação do serviço.

Com relação aos demais serviços em que se considera como local da prestação o do estabelecimento prestador, embora se discorde da possibilidade de incidência do ISS, constata-se que no entender jurisprudencial recente essa teoria vem sendo aplicada. Note que, em um primeiro momento, o Superior Tribunal de Justiça deixava de aplicar a regra do artigo 12 do Decreto Lei 406/1968, por considerá-lo implicitamente inconstitucional, determinando que o ISS deveria ser recolhido ao Município em que prestado o serviço. Posteriormente, o Egrégio Tribunal passou a entender que a Lei Complementar no 116/2003 teria alterado substancialmente a norma anterior, o que faria com que o ISS fosse devido ao Município em que se localiza o estabelecimento prestador. A partir do julgamento do Recurso Especial nº 1.060.210/SC, reconheceu-se que mesmo na vigência do Decreto Lei 406/1968 o ISS já era devido ao Município em que se localiza o estabelecimento prestador.

Ousamos, portanto, discordar do entendimento ora defendido pela Egrégia Corte. Ao nosso ver, a ficção do elemento de conexão criada pelo legislador não deve ser aplicada e, conseqüentemente, deve ser objeto de declaração de inconstitucionalidade. Mais evidente, portanto, é a incongruência de incidência do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza nos casos em que o serviço é prestado no exterior por prestadores e tomadores brasileiros.

Apenas para concluir, cabe ressaltar que, além de não encontrar amparo legal, a incidência do referido tributo nos casos mencionados vai na contramão da tendência universal de incentivo e estímulo às empresas no comércio internacional. O governo brasileiro tem ciência de que é necessária a adoção de políticas mais ativas em relação ao tema⁴⁷. No entanto, a remoção prévia de algumas barreiras, tais como essa colocada pelo próprio legislador e interpretadas pelo fisco, pode ter desdobramentos significativos no incentivo à internacionalização e,

⁴⁷ BRASIL. Internacionalização de empresas brasileiras. Disponível em: http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1260377495.pdf. Acesso em: janeiro 2014.

consequentemente, no incremento arrecadatório, sem prejudicar o crescimento do país.

Referências

ANTUNES, Carlos Soares. A identificação do local da prestação de serviços para o fim de oneração do ISS no entendimento do Superior Tribunal de Justiça. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, nº 213, p. 24-30, jun. 2013.

BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS: do texto à norma. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. ISS – Alguns Limites Constitucionais do Critério Espacial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, no 208, p. 7-14, jan. 2013.

BRASIL. Código de Defesa do Consumidor. Lei nº 8.078, de 11 de Setembro de 1990. *Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências*. Brasília, DF: Senado, 1990.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. *Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Brasília, DF: Senado, 1966.

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

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. *Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências*. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Poder Executivo. Brasília, 1 ago. 2003.

BRASIL. Lei nº 10.668, de 14 de maio de 2003. *Autoriza o Poder Executivo a instituir o Serviço Social Autônomo Agência de Promoção de Exportações do Brasil - Apex-Brasil, altera os arts. 8º e 11 da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências*. Brasília, 15 maio. 2003.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental nº 1398302 PR 2011/0067475-6, Relator: Ministro Herman Benjamin, Data de Julgamento: 05/09/2013, T2 - Segunda Turma, Data de Publicação: DJe 11/10/2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 635548 PB , Relator: Min. Ellen Gracie, Data de Julgamento: 21/02/2011, Data de Publicação: DJe-040 Divulgação: 28/02/2011, Data de Publicação: 01/03/2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental nos Embargos de Divergências em Agravo nº 1.272.811. Relator: Ministro Cesar Asfor Rocha, Primeira Seção, Data de Julgamento: 14/12/2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial no 1.060.210/SC. (2008/0110109-8). Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Data de Julgamento: 28/11/2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1117121/SP (2009/0090826-0), Relator: Ministra Eliana Calmon, Data de Julgamento: 14/10/2009, Primeira Seção, Data de Publicação: DJe 29/10/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial no 41.867/RS, Relatoria do Min. Demócrito Reinaldo, DJe 25/04/1994.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE 115.359/SP, Min. Rel. Moreira Alves, Data Publicação DJ 20/05/1988.

BRASIL. Internacionalização de empresas brasileiras. Disponível em: http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1260377495.pdf. Acesso em: janeiro 2014.

CALMON, Sacha e DERZI, Misabel. Aspecto Especial da Regra-matriz do Imposto Municipal sobre Serviços à luz da Constituição. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: Dialética, nº 88, p. 126-145, jan. 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 29ª edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2008

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. São Paulo: Saraiva, 1998.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

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

FERRAZ, Diogo. *Imposto Sobre Serviços: Considerações Sobre a Exportação e a Importação de Serviços, diante da Sistemática introduzida pela LC Nº 116/03*. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/2o2f/imposto-sobre-servicos-consideracoes-sobre-a-exportacao-e-a-importacao-de-servicos-diante-da-sistemica-introduzida-pela-lc-n-11603-diogo-ferraz-elaborado-em-072004>. Acesso em: janeiro 2014.

FILHO. Marçal Justen. *O ISS na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

FILHO, Marçal Justen. *ISS no tempo e no espaço*. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 2, p. 53-69, 1995.

FRATTARI, Rafael. *O Local de ocorrência do fato gerador do ISSQN*. In: MACEDO, Alberto et alii. *ISS pelos Conselhos Julgadores*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2012.

GIARDINO, Cléber. *ISS – Competência Municipal*. *Revista de Direito Tributário*, nº 32, ano IX, p. 217.

MACEDO, Alberto *et alii*. *ISS pelos Conselhos Julgadores*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MCNAUGHTON, Charles William. *Conflitos de competência de ISSQN no espaço e o julgador administrativo*. In: MACEDO, Alberto et alii. *ISS pelos Conselhos Julgadores*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 3.ed. São Paulo: Dialética, 2003

_____. *Incidência do ISS no local do Estabelecimento Prestador. O Conceito de Estabelecimento*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. O Local de ocorrência do fato gerador do ISSQN. In: MACEDO, Alberto et alii. ISS pelos Conselhos Julgadores. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2012.

ROCHA, Sergio André. *Tributação Internacional*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2013.

SANDRONI, Paulo. *Novíssimo Dicionário de Economia*. São Paulo: Best Seller, 1999.

SILVA, Rodrigo Martins da. O aspecto espacial da hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços. In: MACEDO, Alberto et alii. ISS pelos Conselhos Julgadores. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2012.

SPOHNR, Ricardo Gewehr. *A inconstitucionalidade da incidência do ISS na importação de serviço proveniente do exterior ou que nele tenha se iniciado*. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 23, abr. 2008. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao023/Ricardo_Spohr.html>.

Acesso em: Agosto 2013.

TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. *Conheça a Apex-Brasil*. Disponível em: <<http://www2.apexbrasil.com.br/sobre>>. Acesso em: janeiro 2014.