



TCSO

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. § 1º DO ARTIGO 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. CONTROVÉRSIA A SER DIRIMIDA NO CAMPO INFRACONSTITUCIONAL. NÃO CONHECIMENTO DO INCIDENTE.

- 1. Incidente de inconstitucionalidade do §1º do artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003, suscitado pela Colenda Primeira Câmara Cível desta Corte, em observância à cláusula de reserva de Plenário, prevista no artigo 97 da Constituição Federal e no enunciado da Súmula Vinculante nº 10 do STF, no exercício do controle difuso de constitucionalidade pelos Tribunais.**
- 2. Controvérsia que deve ser resolvida pela Câmara suscitante no âmbito infraconstitucional, no caso, a análise quanto à ocorrência da hipótese de incidência prevista no §1º do artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003, mediante a definição dos critérios jurídicos acerca da conclusão do serviço.**

INCIDENTE NÃO CONHECIDO. UNÂNIME.

ARGUIÇÃO
INCONSTITUCIONALIDADE

DE

ÓRGÃO ESPECIAL



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-
67.2019.8.21.7000)

COMARCA DE PORTO ALEGRE

COLEND A 1 CAMARA CIVEL

PROPONENTE

GKN DO BRASIL LTDA

INTERESSADO

MUNICIPIO DE PORTO ALEGRE

INTERESSADO

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos.

Acordam os Desembargadores integrantes do Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado, à unanimidade, em não conhecer do incidente de inconstitucionalidade.

Custas na forma da lei.

Participaram do julgamento, além da signatária, os eminentes Senhores **DES. VOLTAIRE DE LIMA MORAES (PRESIDENTE)**, **DES. CARLOS EDUARDO ZIETLOW DURO**, **DES.^a VIVIAN CRISTINA ANGONESE SPENGLER**,



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

DES.^a LISELENA SCHIFINO ROBLES RIBEIRO, DES.^a ANGELA TEREZINHA DE OLIVEIRA BRITO, DES. JONI VICTORIA SIMÕES, DES. RICARDO TORRES HERMANN, DES. ARMINIO JOSÉ ABREU LIMA DA ROSA, DES. FRANCISCO JOSÉ MOESCH, DES. AYMORÉ ROQUE POTTES DE MELLO, DES. GLÊNIO JOSÉ WASSERSTEIN HEKMAN, DES. JOÃO BATISTA MARQUES TOVO, DES.^a ANA BEATRIZ ISER, DES. EDUARDO UHLEIN, DES. LUIZ FELIPE BRASIL SANTOS, DES. MARCELO BANDEIRA PEREIRA, DES. SYLVIO BAPTISTA NETO, DES. NELSON ANTONIO MONTEIRO PACHECO, DES. IRINEU MARIANI, DES. GUNTHER SPODE, DES.^a DENISE OLIVEIRA CEZAR E DES. TÚLIO DE OLIVEIRA MARTINS.

Porto Alegre, 22 de maio de 2020.

DES. TASSO CAUBI SOARES DELABARY,

Relator.

RELATÓRIO

DES. TASSO CAUBI SOARES DELABARY (RELATOR)

Trata-se de incidente de arguição de inconstitucionalidade suscitado pela Colenda 1ª Câmara Cível deste Tribunal nos autos da Apelação



TCSD

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

Cível nº 70079536884, tendo por objeto o §1º do artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003.

Cumpre transcrever o teor do acórdão suscitante:

A empresa autora ajuizou a presente ação anulatória afirmando a não incidência de ISS sobre a importação de serviços realizados no exterior. Argumenta, para tanto, a violação do princípio da territorialidade da lei brasileira, bem como a ausência de substituição tributária no caso.

De fato, inexistente qualquer controvérsia em relação à situação fática exposta nos autos, a qual restou bem delimitada na sentença ora recorrida:

O Fisco promoveu ação fiscal para apurar as atividades prestadas pela empresa autora, bem como a incidência tributária e o consequente recolhimento dos impostos devidos, examinando o período de 2009 a 2014, através dos processos administrativos nºs 001.107934.14.0.000 (referente ao exercício de 2009) e 001.101240.15.5.000 (para o período de 2010 a 2014).

Ocorre que a empresa autora firmou contrato particular de prestação de serviços com as sociedades GKN AUTOMOTIVE LIMITED e GKN



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

DRIVELINE INTERNATIONAL GMBH, cujo objetivo consistia na consultoria e assistência em diversas áreas de operação, sendo que tais empresas, após realizarem os serviços para os quais foram contratadas, enviam o resultado das suas pesquisas, que são utilizadas pela autora que, então, realizava o desenvolvimento, manufatura e venda de sistemas automotivos de transmissão e seus componentes na sede, em Porto Alegre.

A mesma situação foi apurada em relação aos serviços contratados no exterior, por outras empresas que não eram integrantes do grupo GKN, sendo que o resultado de tais serviços também se deu no Município de Porto Alegre, a partir das vendas e demais atividades promovidas pela empresa autora.

Nesse contexto, foi o parecer fiscal (fl. 45/72; 90/116):

"(...) a GKN do Brasil LTDA contrata um serviço proveniente do exterior. Em suma, as empresas contratadas, GKN AUTOMOTIVE LIMITED e GKN DRIVELINE INTERNATIONAL GMBH,



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

realizam a pesquisa, desenvolvimento e aprimoramento das tecnologias dos processos a serem aplicados nas empresas 'Driveline'. Na GKN DO BRASIL LTDA, em Porto Alegre, há a aplicação das tecnologias desenvolvidas e percepção dos resultados obtidos pelos serviços prestados. Há possibilidade, ainda, de prestação de serviços entre as empresas denominadas 'Driveline'. Outrossim, a GKN do Brasil LTDA tomou serviços de outros fornecedores do exterior do país (...) ocorreu a importação de serviços que tiveram sua origem no exterior, tendo sua aplicação, conclusão e resultado percebidos no Brasil (...) ao passo que a GKN DO BRASIL LTDA contrata, do exterior, serviços de consultoria e assistência nas diversas áreas elencadas no 'Schedule 2 to the General Services Agreement', os fatos geradores realizados pelas empresas do Grupo GKN enquadram-se na Lista



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

de Serviços anexa à LC nº 07/73, no subitem 17.01¹ (...)”.

De fato, é de ser mantida a decisão que determinou a nulidade dos autos de lançamento.

Isso porque, ainda que a LC 116/2006, determine a incidência do tributo sobre o “serviço proveniente do exterior do País”, é verdade que o dispositivo não encontra amparo constitucional².

No caso, não houve qualquer prestação de serviço no território brasileiro, de forma que o fato gerador do ISS, qual seja, a prestação de serviços não ocorreu dentro dos limites da aplicação da lei nacional.

Logo, a cobrança do Município viola o princípio da territorialidade da lei brasileira, na medida em que a lei municipal não pode alcançar fatos geradores ocorridos fora dos limites do país.

Somente a Constituição Federal, como já realizou em relação a outros tributos, poderia autorizar a cobrança, conferindo alcance excepcional à regra matriz do referido imposto.

Ressalto que a regra de competência trazida no art. 156, inciso III, da CF confere aos Municípios a possibilidade de instituição de

¹ (...) 17 – Serviços de apoio técnico, administrativo, jurídico, contábil, comercial e congêneres.
17.01 – Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.

² § 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

tributos sobre serviços de qualquer natureza. No mesmo dispositivo, encontra-se, ainda, a exclusão da incidência em relação às exportações de serviços. Isso porque, em sendo prestado o serviço em território brasileiro, a princípio, teria o Município em que ocorreu o fato gerador a competência para estabelecer a tributação. Assim, foi necessário, ao constituinte, afastar expressamente a incidência na hipótese.

Situação diversa ocorre em relação à importação de serviços, quando não há a verificação de fato gerador no solo nacional. Assim, a regra é a não tributação – em razão do princípio da territorialidade – de forma que a exceção, com a consequente ampliação da competência municipal, somente poderia ser prevista pela Constituição.

É verdade que a empresa ora apelada utilizou os serviços contratados aplicando-os em sua atividade, no entanto, não pode ser instituído, por vias transversas, um tributo sobre a utilização ou fruição de serviços, na medida em que o aspecto material do ISS é a sua efetiva prestação.

Logo, tendo em vista que a regra infralegal, em princípio, extrapolou a competência tributária outorgada aos Municípios pela Constituição Federal, é de ser afastada a sua incidência à hipótese dos autos, com a possível declaração da inconstitucionalidade do dispositivo.

No entanto, em respeito à cláusula de reserva de plenário prevista no art. 97, da Constituição Federal, inviável o reconhecimento da inconstitucionalidade do § 1º do art. 1º da LC 116/2003 por este



TCSO

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

órgão fracionário, sendo necessário o pronunciamento prévio do Órgão Especial deste Tribunal, nos termos do art. 209, do Regimento Interno.

Assim, suscito incidente de inconstitucionalidade do § 1º do artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003.

Recebido o incidente, em observância ao disposto no artigo 950, §1º, do Código de Processo Civil e nos artigos 254 e 255 do Regimento Interno, determinou-se a intimação da AGU, na condição de representante legal da autoridade responsável pela edição da Lei impugnada, bem como a notificação do Procurador-Geral de Justiça e a intimação do Município de Porto Alegre, considerando a relevância da matéria e a representatividade dos postulantes.

A Advocacia-Geral da União, em petição de fls. 628/637, defende que a Lei Complementar nº 116/2003 não extrapola os limites constitucionais, pois não estende as hipóteses de tributação a território estrangeiro, uma vez que o tributo incide sobre *o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior*, ou seja, não haverá incidência sobre serviços prestados e esgotados no exterior. Argumenta não subsistirem as alegações de que o contribuinte passaria a ser o tomador, pois o art. 5º da Lei Complementar nº 116/2003 é expreso ao asseverar que o contribuinte é o



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

prestador dos serviços. Sustenta haver uma relação da prestação do serviço com o território nacional, sendo o serviço proveniente do exterior ou lá iniciado, não se estando a tributar serviço prestado no exterior pura e simplesmente. Afirma existir um elemento de conexão, objetivo ou subjetivo, a permitir a incidência tributária, aduzindo que se determinado serviço foi exclusivamente prestado no exterior, a questão será de não incidência do tributo, e não sua declaração de inconstitucionalidade. Refere que os Tribunais aceitam a aplicação do ISS com a tese defendida, colacionando precedentes que entende ser aplicáveis ao caso em apreço. Requer, ao final, seja rejeitado o incidente, diante da plena constitucionalidade da norma questionada.

O Procurador-Geral de Justiça em exercício, em petição de fls. 639/651, manifesta-se pela procedência do incidente. Discorre, inicialmente, acerca da supremacia da Constituição como fonte normativa, cujos conceitos jurídicos subordinam e limitam a atividade normativa e interpretativa, assim como as repartições de competências tributárias estabelecidas aos Entes Federados e as disposições atinentes às limitações ao poder de tributar previstas na Carta. No que tange ao ISS, argumenta que, conquanto a Carta Magna tenha delegado à lei complementar detalhar alguns aspectos relativos ao tributo,



TCSO

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

inexiste qualquer autorização para a incidência sobre fato gerador ocorrido fora do espaço territorial do ente municipal; ao contrário, o art. 3º, II, do art. 156 da Constituição sinaliza que não é cabível a sua incidência quando o serviço for prestado para o exterior, o que leva ao corolário de que não se pode cogitar a sua incidência em serviço prestado no exterior. Argumenta que, em ambas as situações, não há qualquer tipo de serviço na base territorial de um ente municipal, inviabilizando a cobrança do tributo. Colaciona precedentes jurisprudenciais que entende incidirem ao caso.

O Município de Porto Alegre, em petição de fls. 660/666, refuta a inconstitucionalidade do dispositivo legal invocado. Afirma que uma vez estabelecida a competência para instituir o Tributo pelo Município, respeitada a regra que determina os requisitos ensejadores de Lei Complementar, ela somente poderá ser restringida por meio de emenda constitucional, o que não é o caso. Argumenta que havendo prestação de serviço em território nacional, há possibilidade de tributação, não podendo ser exigida a mesma lógica para o fim de instituir e cobrar o tributo quando este possua elemento de conexão com o território nacional, e, neste passo, a norma impugnada alude essa possibilidade, ainda que de forma implícita. Refere que a existência de um fazer vinculado ao



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

ISS não pode ser dissociado da sua utilidade pretendida pelo tomador do serviço, que não pode ser desvinculada da sua eficácia tomada no sentido de produção de efeitos materiais. Afirma que admitir o exaurimento dos serviços no exterior, no caso concreto, é entender e admitir que a tomadora do serviço não faria utilização daquilo que contratou, que o serviço seria apenas ilustrativo, sem qualquer aplicabilidade daquilo que foi apontado como desejável nas áreas em que forem contratados, e, mais que isso, seria investir e aplicar numerário sem finalidade. Aduz que, como sustentado pela AGU, o caso em tela não se trata da inconstitucionalidade do art. 1º, §1º, da Lei Complementar nº 116/03, mas da verificação da existência ou não de serviço no país ou, em última análise, o serviço prestado se exauriu ou não no exterior. Requer a improcedência do incidente.

Vieram-me os autos conclusos para julgamento.

Registro ter sido atendida a formalidade prevista no artigo 934 do CPC/2015, tendo em vista a adoção do sistema informatizado.

É o relatório.

V O T O S

DES. TASSO CAUBI SOARES DELABARY (RELATOR)



TCSD

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

Eminentes Colegas.

Cuida-se de incidente de arguição inconstitucionalidade, suscitado pela Colenda 1º Câmara Cível, tendo por objeto o §1º do artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003, forte no entendimento do e. Relator de que a cobrança de Imposto Sobre Serviços no caso dos autos, relativa à importação de serviços prestados no exterior, violaria o princípio da territorialidade da lei nacional, extrapolando, assim, a competência tributária outorgada aos Municípios pela Constituição Federal.

Dessa forma, tratando-se de controle difuso, concreto e incidental de constitucionalidade no âmbito deste Tribunal, a questão foi remetida a este Colendo Órgão Especial, em observância à cláusula de reserva do plenário prevista no art. 97 da Constituição da República e da orientação contida no verbete da Súmula Vinculante nº 10 do Supremo Tribunal Federal.

A controvérsia a ser dirimida no presente incidente consubstancia-se na perquirição se a previsão contida no §1º do artigo 1º da Lei Complementar 116/2003, que autoriza a incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) sobre a importação de serviços, viola o princípio constitucional da territorialidade.



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

Antes de adentrar na questão de fundo, considerando as alegações da AGU, entendo que se mostra cabível o presente incidente de inconstitucionalidade. Primeiramente, como já referido, pela necessária observância à cláusula de reserva de plenário, tendo em vista o controle de constitucionalidade difuso invocado por Órgão Fracionário desta Corte.

Ainda, considero não prosperar a alegação de que a hipótese vertida nos autos seja de mera não incidência da norma prevista no §1º do artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003. Isso porque a norma é expressa ao prever a exação no caso de serviços provenientes do exterior do país ou cuja prestação tenha lá se iniciado, tratando-se de invocação meramente semântica o argumento de que serviço inteiramente concluído no exterior configuraria hipótese de não ocorrência de fato gerador, mormente considerando que a autoridade fiscal leva em conta, para fins de definição de importação do serviço, que o seu aproveitamento/resultado tenha se dado em território do município.

Caso não se trate de importação de serviço – por exemplo, contratação de serviço por empresa brasileira a ser executado e exaurido inteiramente no exterior por empresa estrangeira, sem que haja propriamente a importação do serviço – por evidente que não incidirá o ISS-Importação. Nessa



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

hipótese, contrata-se o serviço para que seja executado todo e completamente no exterior, sem que haja a sua importação, sua remessa (proveniência) ao mercado interno brasileiro.

Não é disso, com a devida vênia, que se trata a questão ora posta.

A norma em referência não prevê tributação pela mera contratação de serviço a ser executado por empresa estrangeira inteira e exclusivamente em seu território (pois nesse caso não haveria importação de serviço propriamente), mas autoriza a incidência de ISS no caso de serviço proveniente do exterior – como ocorreria na contratação por empresa nacional para elaboração de projeto intelectual a ser desenvolvido por empresa estrangeira, servindo de base para a criação/fabricação de determinado produto a ser produzido em território nacional, como no caso dos autos. Nesse caso, o serviço proveniente do exterior é importado, ou seja, é trazido ao mercado interno pela empresa brasileira contratante. Ao meu ver, se tratam de hipóteses fáticas absolutamente distintas.

Da mesma forma, reputo não se afigurar pertinente estabelecer parâmetros comparativos igualitários entre exportação e importação de serviços para fins de incidência do ISS. Isso porque, embora sejam “faces da mesma moeda”, as faces são distintas, na esteira da analogia. No ponto, como adiante



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

será abordado, o fato gerador do ISS, sua matriz constitucional material, é a prestação do serviço, não o seu consumo, sua fruição, utilidade.

Não por outra razão que a Constituição Federal, expressamente, excepcionou a incidência do ISS nos casos de exportação do serviço – hipótese em que o serviço seria prestado em território nacional, o que autorizaria a incidência do tributo.

Tal exceção não se dá, com a devida vênia a entendimentos contrários, por ser o fato gerador do ISS o consumo do serviço, pois, como visto, é a sua efetiva prestação que autoriza a incidência do tributo. É justamente por ser a prestação do serviço o fato gerador de incidência do ISS, que houve a necessidade de expressa previsão constitucional para conceder isenção, nos termos da lei complementar, no caso de exportação do serviço nacional, tratando-se de uma opção político-tributária do Estado Brasileiro com o objetivo de estimular a competitividade dos serviços nacionais no exterior e fomentar a balança comercial.

Por outro lado, o parágrafo único do artigo 2º da Lei Complementar 116/2003 estabelece que não se enquadra como exportação o serviço *desenvolvido no Brasil cujos efeitos sejam verificados no território*



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

nacional, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. Essa disposição do parágrafo único do artigo 2º delimita, portanto, o conceito legal de exportação de serviço para fins de isenção tributária, exigindo interpretação *contrário sensu* para que sejam definidos os pressupostos da incidência da isenção tributária. Justamente por esse motivo é que, nos casos de exportação de serviço desenvolvido no Brasil, mostra-se necessário perquirir acerca do local onde se dá o resultado do serviço contratado para fins de análise da isenção. Tal hipótese, contudo, não se mostra aplicável no caso de importação de serviços.

Superadas essas premissas, passo ao exame da constitucionalidade do dispositivo legal.

A Constituição de 1988, ao estabelecer as competências tributárias dos entes da Federação, atribuiu aos Municípios, na forma do seu artigo 156, III e §3º, a instituição de imposto sobre serviços de qualquer natureza, exceto sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação, que são de competência dos Estados (art. 155, II).

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

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



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Ainda que a literalidade da norma tenha omitido o verbo “prestar” – eis que a previsão é de instituir impostos sobre serviços –, certo que o fato gerador da incidência do ISS é a efetiva “prestação de serviço”, ao fazer-se uma interpretação sistemática diante do disposto no artigo 155, II, que prevê a competência dos Estados em tributar *a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação*. Resta claro, portanto, que a Constituição Federal estabeleceu como critério de fato gerador do ISS a efetiva “prestação de serviços”.

Por prestação de serviços passível de incidência do ISS deve-se entender como o conceito de um negócio jurídico que prevê uma obrigação de



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

fazer, mediante a devida contraprestação. Segundo Aires F. Barreto "serviço não se vende, serviço presta-se, faz-se"³.

Com a edição da Lei Complementar nº 116/2003, em seu artigo 1º, §1º, instituiu-se a previsão de incidência de imposto sobre serviços provenientes do exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do país, sendo esse o cerne da controvérsia constitucional ora posta.

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

Assim, para que seja verificado se a disposição prevista no §1º do artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003 afronta o preceito constitucional da territorialidade, mostra-se necessário breve perquirição acerca dos critérios jurídicos-conceituais que autorizam de incidência do ISS e os eventuais limites

³ BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 239.



TCSO

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

encontrados frente à forma federativa do Estado e as respectivas competências constitucionais-tributárias atribuídas aos Municípios.

Como já referido, o critério material para a incidência do ISS é a efetiva prestação de serviço, cujo conceito encontra-se previsto no art. 594 do Código Civil como sendo "toda espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratado mediante renumeração"; verifica-se, portanto, tratar-se de obrigação de fazer, em que uma pessoa se obriga perante outra, mediante a devida contraprestação, a prestar seu esforço humano com o fim de alcançar-lhe um bem material ou imaterial.

Nesse diapasão, pode-se concluir que o ISS deverá incidir sobre a efetiva prestação de determinado serviço, e não sobre sua fruição, utilização ou utilidade que o tomador lhe conferir, pois, como visto, refogem do critério constitucional para a exação, qual seja, a prestação do serviço. Isso porque quem se beneficia do pagamento é aquele que presta o serviço, sendo esse o critério material estabelecido pela Constituição para a incidência do imposto: o verbo "prestar" e o seu complemento "serviço".

Via de consequência, quanto ao critério pessoal, seguro afirmar que o sujeito passivo da obrigação é o efetivo prestador do serviço, não se



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

mostrando possível atribuir a obrigação ao seu tomador, pois, como visto, o critério material, o fato gerador de incidência do ISS, é "prestar serviço", e não "tomar serviço", "fruir de serviço", "utilizar serviço". O sujeito ativo são os Municípios e o Distrito Federal, os quais possuem a atribuição constitucional de instituir o imposto sobre serviços prestados dentro de seu território.

Por ser o fato gerador do ISS a prestação do serviço, não por outra razão que sua base de cálculo é o preço do serviço prestado, valor do qual se beneficiou o prestador e sobre o qual deverá recolher o imposto respectivo, tendo-se como critério temporal o momento de sua prestação.

Já no que concerne ao critério espacial, considerando-se as disposições constitucionais e o princípio da territorialidade, a regra-matriz indica que o local de incidência do ISS, na vigência da Lei Complementar nº 116/2003, é onde o serviço foi efetivamente prestado, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional capaz de realizar o serviço, de modo permanente ou temporário, conforme entendimento sufragado pela Primeira Seção do STJ por ocasião do julgamento do REsp n.1.060.210/SC, submetido ao rito dos recursos repetitivos.



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

Com efeito, a definição do local de incidência do imposto deve sempre observar o princípio constitucional da territorialidade, não sendo autorizado que determinado Município tribute fato ocorrido fora dos limites de seu território. Ou seja, em observância à forma federativa do Estado Brasileiro, a cada ente federativo cabe tributar os fatos ocorridos em seu território e de acordo com as competências estabelecidas e delimitadas pela Constituição.

No ponto, a lição do professor Roque Carrazza⁴:

"A Constituição traçou a regra-matriz de todos os tributos. Esta regra-matriz – que vincula o Poder Legislativo das várias pessoas políticas – indica, dentre outras coisas, o aspecto espacial possível da hipótese de incidência de cada exação (ou seja, os limites do aspecto espacial da hipótese de incidência dos tributos). O postulado vale também para o ISS. De acordo com a Constituição, este imposto só pode alcançar os serviços de qualquer natureza (exceto os referidos no art. 155, II, da CF) prestados no território do município tributante. Por quê? Porque nosso Estatuto Magno adotou um critério territorial de repartição das competências impositivas que exige que a única lei tributária aplicável seja a da pessoa política em cujo território o fato impositivo ocorreu."

⁴ ARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 617.



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

Destaca-se que, embora a Constituição Federal não institua tributos, o texto constitucional traça elementos que determinam a regra-matriz de sua incidência, devendo a lei complementar, em observância à supremacia hierárquica da Carta Maior, na clássica pirâmide de Kelsen, ater-se a tais elementos.

Ao estabelecer limites às competências tributárias de cada um dos entes da Federação, a Constituição Federal exerce dupla função: ao prever a situação em que determinada competência pode ser exercida, ao mesmo tempo estabelece que toda e qualquer situação que não se encontrar em seu campo de incidência estará excluída da possibilidade de tributação.

Estabelecidas as regras matrizes constitucionais acerca da incidência do ISS, entendo que a disposição prevista no §1º do artigo 1º da Lei Complementar 116/2003, ao autorizar que serviços prestados no exterior sejam tributados pelos Municípios viola o princípio constitucional da territorialidade, uma vez que a norma em referência implica na permissão de que leis municipais irradiem sua eficácia para além dos limites de seu território, em desacordo com as competências federativas tributárias estabelecidas pela Constituição Federal de 1988.



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

Com efeito, a regra-matriz constitucional de incidência do ISS indica como critério espacial o local da efetiva prestação do serviço, ou seja, o limite territorial para o exercício da competência tributária é o território do Município onde ocorreu o fato que dá ensejo à incidência normativa, qual seja, a prestação do serviço, e não sua fruição pelo tomador.

Assim, sem que haja qualquer autorização constitucional para tanto, a Lei Complementar nº 116/2003, ao permitir a incidência de ISS sobre a importação de serviços, conferiu eficácia extraterritorial às leis municipais brasileiras, autorizando que atinjam fato gerador – a prestação do serviço – ocorrido fora de seus limites territoriais, o que vai de encontro com o princípio constitucional da territorialidade das leis tributárias.

Deve-se ter em conta que inúmeros serviços, para serem efetivamente prestados, demandam uma série de etapas para a sua consecução, os quais poderiam, em tese, ser isoladamente considerados para fins de tributação. São os denominados “serviços complexos”. Ocorre, todavia, que apenas a atividade-fim do serviço é que se mostra passível de tributação, não podendo as atividades-meio – aquelas necessária para a concretização da



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

atividade-fim –, receberem o mesmo tratamento dispensado àquela. Nesse sentido, a doutrina de Aires F. Barreto⁵:

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

As etapas, passos, processos, tarefas, obras são feitas, promovidas, realizadas 'para' o próprio prestador, e não 'para terceiros', ainda que estes os aproveitem (já que, aproveitando-se do resultado final, beneficiam-se das condições que o tornaram possível).

(...) somente podem ser tomadas, para sujeição ao ISS (e ao ICMS), as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado. No caso específico do ISS, podem decompor um serviço – porque previsto, em sua integridade, no respectivo item específico da lista da lei municipal – nas várias ações-meios que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de constituir-se em descon sideração à hipótese de incidência desse imposto.

⁵ ISS – Atividade-meio e Serviço-fim. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 5, p. 83.



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

Ademais, denota-se que a incidência de ISS sobre serviços provenientes do exterior e cujos resultados sejam aqui aplicados – assim como os iniciados no exterior e concluídos no país (atividade-fim desenvolvida no exterior), embora não seja essa a hipótese no caso concreto –, enseja que o imposto recaia sobre a fruição do serviço pelo tomador, e não sobre a prestação do serviço em si, extrapolando, assim, a matriz constitucional material autorizadora de sua incidência.

Cumprido, no ponto, trazer a lição do professor Kiyoshi Harada⁶:

3.1.1. O serviço procedente do exterior

O §1º do art. 1º prescreve que 'o imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do país ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior do país'.

Serviço proveniente do exterior só pode ser aquele inteiramente executado no exterior. Do contrário, confundiria com a hipótese prevista na parte final desse mesmo dispositivo, ou seja, serviço cuja prestação se tenha iniciado no exterior. Esse preceito viola, às escâncaras, o princípio da territorialidade das normas, ligado ao aspecto espacial do fato gerador da obrigação tributária, ou seja, onde ocorre o fato gerador concretamente. Serviço prestado no exterior não pode gerar efeito jurídico no território municipal do Brasil, a menos que haja um tratado ou convenção internacional,

⁶ ISS Doutrina e Prática, São Paulo: Atlas, 2008, págs 40-41.



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

bilateral ou multilateral, firmado, às avessas, não para evitar dupla tributação, como acontece na área do imposto de renda, mas para possibilitar a dupla incidência tributária.

Nem se argumente com o art. 102 do CTN, que confere eficácia extraterritorial das normas tributárias nos seguintes termos: 'A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios vigora no país, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheça extraterritorialidade os convênios de que participem, ou de que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.'

Essa norma legitima a tributação do ISS no local do estabelecimento prestador, embora o serviço seja prestado em outro município, mas não legitima tributar o serviço prestado no exterior, sempre dependente de tratado, às avessas, repita-se, para acentuar a carga tributária mundial. O citado art. 102 estabelece exceção ao princípio da territorialidade no âmbito interno da Federação Brasileira, como não poderia deixar de ser.

Pouco importa que o tomador do serviço esteja localizado no território do município brasileiro, pois o imposto não é de importação de serviços, mas de prestação de serviços.

Ao aceitar como válida a tributação do serviço proveniente do exterior do país, como preconizada no § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 116/03, estaríamos admitindo a violação do princípio da territorialidade das leis tributárias, uma vez que a legislação municipal brasileira poderia alcançar os fatos ocorridos em território estrangeiro. Um serviço de análise laboratorial, por exemplo, inteiramente executado no exterior, poderia ser tributado pelo município onde estiver domiciliado o seu tomador (§ 1º do art. 1º c.c.



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

inciso I do art. 3º). Seria um caso típico de serviço procedente do exterior, à medida que ele foi totalmente executado no exterior, apenas, com comunicação do seu resultado ao tomador aqui domiciliado.

Ora, a Carta Política não autorizou os municípios a tributarem serviços executados no exterior. O art. 156, III, da Constituição Federal, que outorga o poder impositivo municipal, sequer fez a ressalva dos serviços iniciados no exterior como o fez em relação ao ICMS, conforme se verifica do art. 155, II. Daí por que o § 1º do art. 1º na parte que se refere ao serviço proveniente do exterior é inconstitucional.

Neste sentido, precedentes do Tribunal de Justiça do Estado de

São Paulo:

MANDADO DE SEGURANÇA - Caráter preventivo - Pretensão pautada na inaplicabilidade da Lei Municipal 13.701/03 no caso de serviços prestados no exterior - Admissibilidade - Prestação de serviço iniciada e completada no exterior - Legislação municipal que não pode alcançá-lo, diante da regra da territorialidade da lei brasileira, mesmo que haja importação de serviços - Prestador que se encontra no exterior, não podendo se sujeitar à lei tributária brasileira- Sentença reformada para conceder a segurança - Recurso provido para esse fim.



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

(Apelação nº 0155480-98.2005, Rel. Des. Gonçalves Rostey, 14ª Câmara, j. 14.07.2011)

ILEGITIMIDADE "AD CAUSAM" - Mandado de Segurança- ISSQN - Legislação municipal que elegeu como responsável tributário pelo pagamento do ISS, devendo reter na fonte o seu valor, os tomadores ou intermediários de serviços provenientes do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país - Presente o interesse de agir - Preliminar afastada. MANDADO DE SEGURANÇA - Caráter preventivo - Pretensão pautada na inaplicabilidade da Lei Municipal 13.701/03 no caso de serviços prestados no exterior. Admissibilidade - Serviço prestado por terceiro, iniciado e completado no exterior - Legislação municipal que não pode alcançá-lo, diante da regra da territorialidade da lei brasileira, mesmo que haja importação de serviços - Prestador que se encontra no exterior, não podendo se sujeitar à lei tributária brasileira - Sentença reformada - Recurso provido. (Apelação nº 0101584-09.2006, Rel. Des. Gonçalves Rostey, 14ª Câmara, j. 30.06.2011)

Ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária ISS - Competência para realizar a cobrança é do local da prestação do serviço - Projeto de



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

construção de campo de golfe - Natureza intelectual do serviço prestado - Atividade desenvolvida nos Estados Unidos da América – Lei Municipal não pode alcançar fato gerador ocorrido no exterior - Recurso de apelação provido. Ônus de sucumbência invertido. (Apelação nº 0188668-14.2007, Rel. Des. Flávio Cunha da Silva, 15ª Câmara, j. 20.10.2008)

A corroborar o entendimento de que a previsão do §1º do artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003 viola o princípio constitucional da territorialidade, verifica-se que seu artigo 6º, §2º, inciso I, estabelece como responsável tributário o tomador do serviço, quando, em verdade, acaba por caracterizá-lo como verdadeiro contribuinte – eis que o efetivo prestador do serviço e, portanto, o sujeito passivo, estrangeiro, não se submete às normas tributárias nacionais, tampouco possuiu relação jurídico-tributária com a Municipalidade, requisito imprescindível para que ocorresse o instituto da substituição. Ou seja, na hipótese do ISS-Importação, existe apenas o responsável tributário na figura do tomador, pela singela razão de que o contribuinte prestador do serviço proveniente do exterior ou lá iniciado, não é atingido pelas leis tributárias nacionais.



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

Dessa forma, verifica-se que a disposição prevista no artigo 1º, §1º, da Lei Complementar nº 116/2003, ao autorizar a incidência de ISS sobre serviços provenientes do exterior – tal como sucede no caso concreto –, implica em violação ao princípio constitucional da territorialidade das leis tributárias, eis que permite que Lei Municipal irradie seus efeitos sobre fato gerador (prestação do serviço) ocorrido fora de seus limites territoriais, bem como implica em tributação sobre a fruição do serviço pelo tomador, desbordando da regramatrix constitucional autorizadora de sua incidência.

Ante o exposto, voto pela procedência do incidente, para declarar, em sede de controle difuso, a inconstitucionalidade do §1º do artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003.

DES. JOÃO BATISTA MARQUES TOVO

Acompanho o Relator, Presidente.

Em sessão de 11-11-19:



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

DES. CARLOS EDUARDO ZIETLOW DURO - Presidente – Arguição de Inconstitucionalidade nº 7008088416, Comarca de Porto Alegre: "APÓS O VOTO DO DESEMBARGADOR TASSO CAUBI SOARES DELABARY, JULGANDO PROCEDENTE O INCIDENTE, NO QUE FOI ACOMPANHADO PELO DESEMBARGADOR JOÃO BATISTA MARQUES TOVO, PEDIU VISTA O DESEMBARGADOR ARMINIO JOSÉ ABREU LIMA DA ROSA. OS DEMAIS AGUARDAM."

VOTO DE VISTA

DES. ARMINIO JOSÉ ABREU LIMA DA ROSA

Como se sabe, o ISS encontra previsão na Constituição Federal como tributo de competência municipal.

Art. 156 - Compete aos Municípios instituir impostos sobre:



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

É certo que o seu § 3º, II, exclui a incidência do tributo quanto à exportação de serviços:

§ 3º - Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)*

(...)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)*

O que, por sinal, obedientemente restou atendido pela LC nº 116/03:

Art. 2º - O imposto não incide sobre:

I - as exportações de serviços para o exterior do País;

(...)

Com uma ressalva que ajudará na compreensão do tema quanto às importações de serviços:

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.



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

A leitura dos dispositivos constitucionais poderia ensejar raciocínio, quanto ao seu silêncio relativamente à importação de serviços de qualquer natureza, de não ser vedada a tributação pelo ISS, uma vez cuidar a norma constitucional apenas da exportação.

Todavia, o tratamento diverso referentemente ao ICMS, em que o § 2º, IX, “a”, art. 155, CF/88, na redação da EC nº 33/2001, estabeleceu fato gerador na importação de bens e serviços a ele submetidos, suscitaria compreensão diversa, uma vez ter sido necessária disposição constitucional para permitir a incidência do imposto estadual na referida importação:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*

Ao que se pode acrescentar a expressa previsão constitucional quanto às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, previstas em o art. 149, e a sua incidência sobre importação de produtos estrangeiros ou serviços e sua exclusão quanto à exportação:

§ 2º - As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: *(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)*



TCSD

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;
(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; *(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

Com isso, a omissão normativa atrairia a inconstitucionalidade da disposição do § 1º do art. 1º, Lei Complementar nº 87/96:

Art. 1º - O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º - O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

A que se há de agregar a previsão do inc. I do art. 3º da referida Lei Complementar quanto ao local da prestação do serviço na hipótese do § 1º do art. 1º:

Art. 3º - 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, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: *(Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)*

I - do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

Ou seja, completando raciocínio, o legislador complementar definiu como local da prestação do serviço o do estabelecimento tomador ou, em caso de prestação iniciada no exterior, o do intermediário do serviço.

Como discorre HELENO TAVEIRA TORRES em artigo (“Prestações de serviços provenientes do exterior ou cuja prestação tenha iniciado no exterior”, constante da coletânea “Impostos sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03, vol. 2 da Coleção de Direito Tributário do IASP, pp. 281 a 298):

“Uma das principais novidades trazidas pela lei Complementar n. 116/2003, na função de norma geral em matéria de legislação tributária (art. 146, III, “a”, e art. 156, III, da CF), veio no seu artigo 1º, § 1º, ao autorizar a aplicação do imposto sobre o “serviço proveniente do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País”. É a afirmação do princípio de *destino* das prestações de serviços, tal como já vinha assinalado na própria Constituição, no inciso II, do § 3º do art. 156, *verbis*: “excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior”, ao que a Lei Complementar apenas deu cumprimento.

De imediato, muitos quiseram alegar supostas inconstitucionalidades relativas a este dispositivo, mas, numa análise acurada, não se vê nenhuma incoerência com o texto constitucional. Não há que se falar em imposto novo e quejandos. O único agravante é que os serviços prestados por não-residentes passaram a ser sujeitos a mais um imposto, além do Imposto sobre a Renda, Pis, Cofins e a Cide-tecnologia, nas hipóteses em que se aplicam, perfeitamente cabível e cobrado em todo o mundo, sob a forma de



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

IVA – Imposto sobre o Valor Agregado (nos países que adotam esse tributo)”, p. 281.

Com efeito, pontua MISABEL ABREU MACHADO DERZI (“O aspecto espacial do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza”, “A Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Aproximação dos critérios utilizados no IVA Europeu (Princípios da origem e do destino”, vol. 2 da Coleção de Direito Tributário do IASP, pp. 62 a 70), que:

“A Lei Complementar n. 116/2003 aproximou-se do modelo implantado nos países da Comunidade Europeia pela 6ª Diretiva, que adota uma regra geral espacial, mas cria, paralelamente, um número grande de exceções e adaptações à realidade. (...)

Nas importações de serviços, a 6ª Diretiva também abre exceções em favor do território onde o destinatário do serviço tenha a sede da sua atividade econômica ou um estabelecimento estável. Vejamos.

e) por lugar das prestações de serviços a seguir referidas, efetuadas a destinatários estabelecidos fora da Comunidade ou a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas fora do país prestador, entendem-se o lugar onde o destinatário tenha a sede da sua atividade econômica ou um estabelecimento estável para o qual o serviço tenha sido prestado ou, na falta de sede ou de estabelecimento estável, o lugar de seu domicílio ou da sua residência habitual:

- sessões e concessões de direitos de autor, de patentes, de licenças, de marcas industriais e comerciais e de outros direitos similares;



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

- *prestações de serviços de publicidade;*
 - *prestação de serviços de consultores, engenheiros, gabinetes de estudo, advogados, peritos contabilistas e demais prestações similares e, bem assim, o tratamento de dados e o fornecimento de informações;*
 - *obrigações de não exercer total ou parcialmente, uma atividade profissional ou um dos direitos referidos na presente alínea “e”;*
 - *operações bancárias, financeiras e de seguros, incluindo as de resseguros, com exceção do aluguer de caixas-fortes;*
 - *colocação de pessoal à disposição;*
- (...)

Portanto, no IVA europeu, a regra geral é similar àquela que fora adotada no artigo 12 do Decreto-Lei n. 406, vale dizer, por lugar da prestação dos serviços entende-se o local onde o prestador tenha a sede da sua atividade econômica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados. Mas dependendo da natureza da prestação de serviços, numerosas são as exceções em favor de outros elementos de conexão territorial, a saber, o lugar da execução ou da prestação dos serviços; o lugar da situação do bem a que se vincula o serviço; o lugar do estabelecimento destinatário ou seu domicílio, ainda que o estabelecimento prestador se situe em outro país. E, na prática, surgem na Europa, problemas semelhantes aos nossos. O que significa exatamente estabelecimento prestador do serviço?”. (pp. 63 a 64).

A este respeito e dificuldade a ele inerente, já acenara por ocasião do pedido de vista:



TCSO

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

“(…) a questão não está quando o serviço é todo prestado no Exterior (aliás, tem razão o Des. Tasso quando define que não se tributa o serviço, mas, sim, é a prestação do serviço que se tributa.

Tem que se ver onde essa prestação ocorreu, não o serviço. A questão é que há casos em que a prestação do serviço começa no Exterior e termina aqui. Esse é o problema. Se importação e exportação são conceitos nítidos, importação e exportação de serviços já não são um conceito nítido. Nós estamos, a rigor, diante de uma cláusula geral. O que, afinal de contas, é exportação de serviço e importação de serviço?”

Veja-se, relativamente à exportação de serviços, como acima resguardara aprofundamento para momento oportuno, a jurisprudência vai se encaminhando para fixar a prestação no critério resultado-utilidade, como observado no voto do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES no AgInt no AREsp nº 1.446.639/SP:

“Logo, consideram-se exportados, e conseqüentemente excluídos da incidência do ISS, os serviços que (i) sejam completamente desenvolvidos no exterior - excluídos, aí, pelo próprio princípio da territorialidade - ou (ii) que, embora desenvolvidos no Brasil, tenham seu resultado verificado no exterior.

Cumpra determinar, portanto, o que deve ser entendido por resultado do serviço, e quando ele é verificado no exterior. Nesse aspecto, contrapõem-se duas correntes: a do **resultado-consumação**, segundo a qual o resultado se verifica no local onde o serviço é concluído; e a do



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

resultado-utilidade, segundo a qual o local de aferição do resultado é aquele no qual ocorre a sua fruição.

O Superior Tribunal de Justiça adotou, em primeiro momento, a teoria do resultado-consumação, ao concluir, no REsp nº 831.124/RJ, por maioria, que o serviço de reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves para clientes estrangeiros “não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, o resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no nosso território”, uma vez que “a recorrente é contratada por empresas do exterior e recebe motores e turbinas para reparos, retífica e revisão. Inicia, desenvolve e conclui a prestação do serviço dentro do território nacional, exatamente em Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, e somente depois de testados, envia-os de volta aos clientes, que procedem à sua instalação nas aeronaves” (REsp 831.124/RJ, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 15/08/2006, DJ 25/09/2006, sublinhei).

Por outro lado, ao apreciar, mais recentemente, o AREsp 587403/RS, esta Corte parece ter adotado o conceito de resultado-utilidade, ao decidir que “a remessa de projetos de engenharia ao exterior poderá configurar exportação quando se puder extrair do seu teor, bem como dos termos do ato negocial, (...) a intenção de sua execução no território estrangeiro”, já que “as provas dos autos revelaram a finalidade de execução do projeto em obras que só poderiam ser executadas na França (...)” (AREsp 587.403/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 18/10/2016, DJe 24/11/2016).



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

Pautado nestes pressupostos, o ponto central deste debate examina se o resultado do serviço prestado pela recorrente, assim entendido como a utilidade que ele visa criar ao contratante, efetivamente ocorreu no exterior, conforme sustenta a contribuinte, ou em território nacional, conforme defende a municipalidade.

Debruçando-se sobre o aporte fático trazido nestes autos, se verifica de antemão que o resultado da atividade desenvolvida pela recorrente não se verificou integralmente no exterior, tendo havido a execução de serviços de logística em solo brasileiro.

Pautado pelo conceito de resultado-utilidade, depreende-se em face da natureza do serviço desenvolvido pela contribuinte, que a execução e fruição dos serviços tomados pela contratante ocorreram majoritariamente em solo brasileiro, pois a finalidade essencial da obrigação de fazer, consistia no transporte de equipamentos até os locais designados para a realização de eventos musicais, previamente definidos pela tomadora.

A única etapa do serviço destinada ao exterior, consistia na entrega destes equipamentos à contratante ao seu país de origem, assim que houvesse o término dos eventos realizados no Brasil.

Portanto, a fruição e gozo do contrato pelo tomador do serviço surtiu resultado prático em território brasileiro, pois conforme se verificou, a tomadora do serviço dependia destes equipamentos para a realização dos eventos pelos quais fora contratada.



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

Inegavelmente o interesse econômico, subjacente ao contrato, sobre o qual recaiu a obrigação de fazer, esteve localizado no Brasil e não no exterior, sendo que o envio dos equipamentos para o país de origem da tomadora do serviço foi uma mera etapa de exaurimento do contrato.

Logo, amparado nestas premissas, e considerando a natureza da execução do contrato, resta inequívoco a produção de efeitos fiscais em território nacional, os quais invocam a insurgência da regra matriz territorial do imposto sobre serviço de qualquer natureza, sendo forçoso reconhecer neste íterim, qualquer imunidade decorrente da execução destes serviços.”

Ou seja, não é propriamente a atividade material da concretização do serviço, mas quando da sua consumação ou, no mínimo, onde se materializar sua utilidade, a pedra de toque na definição da não incidência na exportação.

O raciocínio, já adiante, há de se transpor também para a importação de serviços.

O que importa, ainda, diz com a clara definição do legislador complementar em observar a prestação de serviços quanto a mercados integrados, em que prevalece o princípio da origem, e não integrados, em que se sobrepõe o princípio do destino, como arremata a ilustre tributarista acima citada:



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

“A Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, nas operações internas, intermunicipais, fixou a competência do Município de acordo com o território em que se situa o estabelecimento prestador – princípio da origem, mais adequado aos mercados plenamente integrados (a mesma regra geral que o art. 12 do Decreto-lei n. 406 antes adotara), mas criou um leque de exceções muito maior, à moda da 6ª Diretiva da Comunidade Europeia. Nas operações internacionais, tal como pretende estabelecer a Comissão Europeia proximamente, conforme consulta já amplamente formulada, a lei Complementar n. 116/2003 adotou, corretamente, o princípio do destino, característico dos mercados não integrados (desonerações das exportações e incidência nas importações).” (pp. 65 a 66).

E, adiante:

“Como se sabe, em um mercado perfeita e completamente integrado, como é o caso do mercado nacional, as compras de mercadorias ou as prestações de serviços de um Estado a outro de um Município a outro *não configuram* importações, são simples operações interestaduais ou intermunicipais que não podem ser oneradas no momento da sua introdução no território estadual ou municipal. Pessoas, bens, mercadorias e serviços circulam livremente, em igualdade de condições. Adota-se, para isso, o *princípio da arrecadação na origem*.

(...)

A Lei Complementar n. 116/2003 altera para melhor o citado Decreto-lei, exonerando as exportações e fazendo incidir o imposto nas importações de serviços. Como sabemos, em mercados não integrados,



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

adota-se o princípio do destino. A Lei Complementar n. 116/2003, nessa parte foi correta. Manteve o princípio do destino nas prestações de serviço internacionais. Ela exonera totalmente do ISS as exportações, submetendo as importações à incidência do tributo, para isso elegendo a competência do Município onde se localizar o estabelecimento tomador. Crescendo a mundialização e surgindo novas formas de prestação de serviços (como o comércio eletrônico), é necessário estabelecer um tratamento equânime, em que sejam os serviços importados sujeitados aos mesmos tributos que incidem sobre a prestação de serviços nacionais. Como se sabe, a incidência do ISS nas importações de serviços não tem nenhum objetivo protecionista, mas é fenômeno necessário de isonomia e de equidade, nos mercados não completamente integrados. É que a tendência universal adotada no mercado internacional é aquela de desoneração das exportações, de tal modo que os produtos e serviços exportados chegam ao país do destino livres de todo imposto. Seria agressivo à regra da livre concorrência e aos interesses nacionais por em posição desfavorável a prestação de serviços nacionais, que sofrem a incidência do ISS.” (pp. 67 a 68)

Não fosse, registre-se, ofensa ao artigo 150, II, CF/88:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

Por certo, como adiante abordarei, há de se resguardar a hipótese em que o serviço seja integralmente prestado no exterior, inclusive quanto ao seu resultado, hipótese em que não há falar ter o legislador complementar cogitado da incidência do ISS.

Basta imaginar a hipótese de tratamentos médicos ou hospitalares que alguma residente no Brasil venha a receber no exterior, a cujo respeito não se pode conceber que haja fato gerador tributário.

Trata-se de intuitivo respeito ao Princípio da Territorialidade, impedindo que o legislador pátrio crie tributos quanto a fatos desenvolvidos e concluídos no exterior.

Neste passo, novamente, oportuno o magistério de HELENO TAVEIRA TORRES:

“Como regra geral do ISS, a competência dos Municípios somente pode ser exercida, seja o serviço prestado por residente ou não-residente, quando possa, o serviço, ser materialmente vinculado ao território da entidade tributante, mesmo que se tenha iniciado no exterior, mas sempre quando o *fazer* do serviço seja concluído em tal território.

Não se acomodaria com a orientação constitucional, inclusive consagrada na própria jurisprudência do STJ, confirmando o local da



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

prestação do serviço como determinante, uma incidência sobre serviços prestados exclusivamente no exterior, mesmo que para sujeitos residentes.

O legislador complementar não poderia ter sido mais claro: “Art. 5º - Contribuinte é o prestador do serviço”. Mais não disse a respeito, nem precisaria dizer. Sujeito passivo natural do Imposto sobre Serviços é o sujeito que realiza o ato pertinente ao *fazer* que se oferece à incidência material, é o *prestador* do serviço, sempre. Por isso, quando o *contribuinte* for um sujeito não-residente sua atividade somente pode ser colhida pelo imposto, no Brasil, quando sua ação mantenha alguma conexão material com o território do respectivo Município brasileiro.

Por ser assim, o tomador de serviços (residente) somente pode ser definido como responsável pelo débito do imposto (art. 6º, § 2º, I), mas exclusivamente quando, previamente, se tenha aperfeiçoada a relação jurídica obrigacional, entre Município do local do domicílio do tomador e o sujeito *não-residente*, a partir do fato jurídico tributário consubstanciado num evento qualificado na lista de serviços, concluído pelo efetivo *contribuinte* no território nacional, ou melhor, no território do respectivo Município, mesmo que se tenha iniciado no exterior.

Demonstra-se, de modo contundente, que os sujeitos não-residentes não podem ser tributados, no Brasil, por fatos praticados no exterior, por absoluta falta de conexão entre suas atividades (conexão material) com o ordenamento local. Se um médico não-residente presta seus serviços a um brasileiro, no seu consultório, é dizer, no exterior, nenhum tributo deve ao Fisco de um Município brasileiro. Se um brasileiro vai ao exterior e ali solicita a confecção de um certo projeto de cozinha, sendo o serviço concluído



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

integralmente no exterior, nenhuma relação se estabelece entre o arquiteto e o Fisco do Município de residência do tomador de serviços.

Toda tributação de atos de serviços deve ser fundamentada por um vínculo material entre o prestador do serviço e os limites espaciais do território, porque a *territorialidade* mais não é do que a eficácia que exsurge da existência de um ordenamento jurídico vigente. Ausente de alguma conexão (material ou subjetiva), não há como justificar aplicação de tributos a quaisquer sujeitos, mormente não-residentes.

A correta tipificação (regulação normativa da ação-tipo) é uma garantia da certeza do direito que não se pode afastar. E como se encontra consagrado na doutrina, sendo o tributo uma obrigação que decorre do cometimento de fato previsto em hipótese de incidência normativa contida em lei; não de concurso de vontades, mas da materialização dos respectivos fatos jurídicos tributários, ou como prefere a doutrina tradicional, como obrigação que nasce *ex lege*, sua constituição somente pode se perfazer nos limites da territorialidade, por ser esse o limite da eficácia do ordenamento, para os fins de tipificação, identificação e qualificação do respectivo fato jurídico tributário.

É o princípio da territorialidade que fundamenta o alcance espacial das normas tributárias sobre os fatos juridicizados pelo ordenamento estabelecendo uma reserva de exclusividade para a aplicação das leis do Estado aos fatos ocorridos nesse espaço, mediante uma conexão material (presença da prestação de serviços), promovidos por residentes ou não-residentes. Por isso, no plano internacional, para garantir uma equilibrada coexistência dos ordenamentos jurídicos em matéria tributária, desenhou-se



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

um regime de delimitações formais aos respectivos poderes de tributar dos Estados. Nessa ordem, será sempre lícita e livre a atividade legislativa do Estado, desde que mediante a utilização de critérios de conexão que expressem um contato efetivo entre o fato/evento e o Estado que tem a pretensão fiscal (*genuine link*). E a tributação de não-residentes por prestações de serviços de um *fazer algo*, somente o vínculo com a territorialidade pode autorizar.” (Ob. cit., pp. 284 a 286)

Não bastasse tal, quando se trata de importação/exportação, há de se respeitar tratamento constante de acordos sobre comércio travados no âmbito da Organização Mundial do Comércio.

Neste ponto, reporto-me ao magistério de ROBERTO A. TAUIL na Revista Eletrônica “Consultor Municipal” de novembro de 2013, e minudência de situações que podem ocorrer:

“O Brasil é membro da Organização Mundial do Comércio e parte assinante do Acordo Geral sobre Comércio de Serviços – GATS. Obriga-se, portanto, a cumprir as regras aprovadas e tal dever transfere-se aos Municípios por consequência. Tais acordos são aceitos e assinados pela União, por ser, em tal situação, a representante da República Federativa do Brasil, pessoa jurídica de direito público internacional, a não ser confundida com a União, pessoa jurídica de direito público interno, que integra a organização político-administrativa brasileira, de forma federativa.

Ou seja, nem pensar que os Municípios precisam avalizar ou endossar as decisões tomadas pela União na assinatura de tratados ou



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

acordos internacionais. Apenas como exemplo, caso a União assine tratado que vem a conceder isenção na importação de determinada espécie de serviço no âmbito do MERCOSUL, os Municípios terão de acatar tal decisão.

(...) Ao mesmo tempo, importante frisar que o Acordo GATS não prevê qualquer isenção aos serviços importados de países signatários, mas, unicamente, o atendimento do princípio de isonomia. Ou seja, que os serviços importados recebam o mesmo tratamento concedido aos serviços nacionais, e se estes forem beneficiados com isenção fiscal que o mesmo seja dispensado ao serviço estrangeiro.

Segundo o Acordo Geral sobre Comércio de Serviços – GATS, o tratado diz respeito à prestação de serviços que envolvam uma das seguintes situações abaixo. Para melhor explicar, vamos utilizar as definições contidas no portal do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, mais simples e fácil de entender:

- Modo 1: Comércio Transfronteiriço (*Cross-Border*) A prestação é realizada a partir do território de um país para o território de qualquer outro país. Por exemplo, podem ser aqui citados os setores de telecomunicações, ensino virtual ou à distância, ou um serviço de consultoria médica ou de engenharia (projeto) elaborados no exterior e encaminhados por qualquer processo ao tomador do serviço no Brasil.

Modo 2: Consumo no Exterior (*Consumption Abroad*) A prestação é realizada dentro do território de um país para consumidores de qualquer outro país que lá se apresentam. Um exemplo é o deslocamento de nacionais na condição de turistas para o território de outro país e o conseqüente consumo de serviços naquele país. Um hotel que hospeda turistas estrangeiros, por exemplo, ou um paciente brasileiro atendido em Hospital no exterior. O resultado do serviço e sua respectiva obrigação são consumados no exterior.



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

- Modo 3: Presença Comercial (*Commercial Presence*) A prestação é realizada dentro do território de um país através de presença física comercial do prestador naquele mesmo território. Neste modo, figuram, por exemplo, as subsidiárias de um banco ou de empresas de auditoria estrangeiras com filiais no Brasil. Ou então a própria empresa vem ao Brasil, com os seus equipamentos e pessoas, para prestar um serviço em nosso território.

- Modo 4: Movimento de Pessoas Físicas (*Movement of Natural Persons*) A prestação é realizada pela presença de pessoas físicas prestadoras de serviços de um país no território de outro país. Como ilustração, podem aqui ser citada os exemplos de médicos, advogados e consultores, estrangeiros, que aqui prestam serviços.

O conceito de serviço adotado pelo GATS é abrangente, alcançando qualquer setor. Ao final deste artigo, consta a relação dos serviços, conforme definição no Acordo.

E levando em consideração as definições do GATS, pode-se dizer:
Tributável pelo ISS:

A) O Modo 1 – o serviço é desenvolvido no exterior, mas o seu resultado ocorre no território ou Município do tomador ou intermediário do serviço.

B) Modo 3 – embora estrangeiro, o prestador tem presença comercial no território do tomador do serviço. Em geral, os Municípios tratam esses serviços como não-importados, considerando contribuinte o estabelecimento da empresa estrangeira no Brasil.

C) Modo 4 – embora estrangeiro, o prestador presta o serviço no território do tomador através de profissionais pessoas físicas.

O Modo 2 não sofre incidência do ISS. O serviço é efetivamente prestado no exterior e lá que se cumpre a obrigação. Como exemplo a mais,



TCSD

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

uma plataforma marítima de empresa nacional é transportada para sofrer reparos em um país estrangeiro. O serviço é prestado no exterior, onde se encontra a plataforma. Não há incidência do ISS, mesmo que, posteriormente ao serviço que lhe foi prestado, a plataforma retorna ao Brasil.

Caso similar se dá na exportação de serviço. A única forma de fazer incidir o ISS nos chamados “serviços exportados” seria este previsto no Modo 2. Vale lembrar a decisão do STJ sobre os serviços prestados por empresa estabelecida em Petrópolis nos consertos e retíficas de turbinas de aeronaves. Os serviços são prestados no território brasileiro, mas as aeronaves, de empresas estrangeiras, retornam depois para os seus países de origem. O serviço foi, de fato, prestado no Brasil, com incidência do ISS.”

Com a precisa definição de conexão material ou subjetiva, assim como do resguardo ao tratamento tributário no âmbito do GATS, não vislumbro qualquer inconstitucionalidade no § 1º do art. 1º, LC nº 116/03, embora não ignore pensamento doutrinário em contrário (assim, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, “Inconstitucionalidade da LC n. 116/2003”, coletânea citada, pp. 303 a 305, e CLÉLIO CHIESA, “Inconstitucionalidades da LC n. 116/2003”, também na mesma coletânea, pp. 333 a 334), mas que não chegou a maior aprofundamento sobre o tema.

Na seara jurisprudencial, ao suscitar o pedido de vista destaquei que chamava a atenção que uma lei complementar, cujo cenário



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

óbvio para a sua definição de constitucionalidade seja o Supremo Tribunal Federal, seja avivada apenas aqui na esfera local.

Pois bem.

É de se notar que o Supremo Tribunal Federal, embora sem apreciar diretamente a questão, não tem questionado a constitucionalidade do ISS Importação.

Assim, no AgRg no RE nº 599.050/RJ, RICARDO LEWANDOWSKI, em que julgado do Tribunal do Rio de Janeiro está assim ementado:

Apelação. – ISS. – A tributação por serviços provenientes do exterior é autorizada pela LC 116/2003, não contendo qualquer inconstitucionalidade. Somente é vedada a tributação sobre a exportação de serviços. – A remessa, a título de reembolso de custos e despesas, na verdade, não altera o fato gerador, eis que visa remunerar o serviço prestado, embora com outra denominação, para evitar a incidência do tributo. – RECURSO NÃO PROVIDO.

Constando do voto a seguinte passagem, que tenho por relevante:

“Com efeito, o Tribunal *a quo* consignou que, no caso dos autos, deve incidir o ISS sobre a atividade exercida pela recorrente. Ressaltou-se que o denominado rateio de custos e despesas, na verdade, corresponde à



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

remuneração pelo serviço proveniente do exterior. Transcrevo o seguinte trecho do acórdão recorrido: *‘Conforme se vê dos autos, a divisão empresarial adotada pela IMPETRANTE comprova que as funções da filial, sediada no Brasil, na verdade, utiliza a estrutura da matriz para a execução de seus fins, eis que sem as atividades que esta desempenha para as outras divisões localizadas em outros países, haveria um esvaziamento de suas funções. Sobre a simulada denominação de rateio de custos e despesas, o que está sendo remetido, é a remuneração pelo serviço prestado, proveniente do exterior. Deste modo, correta a incidência do ISS’* (fl. 331). Assim, firmar entendimento diverso implicaria novo exame do conjunto fático-probatório dos autos, circunstância que torna inviável o recurso, nos termos da Súmula 279 do STF.”

Também no AgR no RE nº 1.105.428/SP, DIAS TOFFOLI, e a incidência do PIS/Pasep e COFINS, quanto a ISS Importação:

Agravo regimental no recurso extraordinário. ISS. Importação de serviços. Base de Cálculo. Inclusão. PIS/Pasep e COFINS-importação. Impossibilidade.

1. A orientação firmada no julgamento do RE nº 559.937/RS, no qual se decidiu pela impossibilidade da inclusão do ICMS-Importação na base de cálculo da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins incidentes na importação de produtos e bens estrangeiros, aplica-se ao deslinde da presente controvérsia, referente à impossibilidade da inclusão do ISS na base de cálculo das supracitadas contribuições cobradas em razão da importação de serviços.

2. Agravo regimental não provido.

3. Não se aplica ao caso dos autos a majoração dos honorários prevista no art. 85, § 11, do novo Código de Processo Civil, uma vez que não houve o arbitramento de honorários sucumbenciais pela Corte de origem.



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

Quanto ao Superior Tribunal de Justiça, quiçá dando razão à observação de MISABEL ABREU MACHADO DERZI, tem aportado questionamento sobre incidência do ISS e cessão de uso de programas de *software* desenvolvidos no exterior, como no AgInt no AREsp nº 571.604/PR, ASSUSETE MAGALHÃES:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. ISS. INCIDÊNCIA SOBRE CESSÃO DE DIREITO DE USO DE *SOFTWARE* ENCOMENDADO DE FORMA PESSOAL E PERSONALIZADA DO EXTERIOR. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. AUSÊNCIA. REEXAME. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. FALTA DE IMPUGNAÇÃO, NO RECURSO ESPECIAL, DE FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO COMBATIDO, SUFICIENTE PARA A SUA MANUTENÇÃO. SÚMULA 283/STF. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL PREJUDICADA. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno aviado contra decisão que julgara recurso interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/73.

II. O Tribunal de origem, em autos de Mandado de Segurança, de caráter preventivo, manteve a sentença que denegara a ordem, ao fundamento de que incide Imposto sobre Serviços (ISS) sobre a cessão de direito de uso de *software* elaborado no exterior, de forma pessoal e personalizada.

III. O Superior Tribunal de Justiça tem entendido que, identificado "pelo acórdão recorrido tratar-se de programa desenvolvido de forma personalizada, aplica-se a jurisprudência desta Corte no sentido de que os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS" (STJ, AgRg no AREsp 32.547/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 27/10/2011). Em igual sentido: STJ, AgRg no AREsp 79.386/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 16/02/2012; STJ, REsp 814.075/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe de 02/04/2008.

IV. No caso, considerando-se a fundamentação do acórdão recorrido - no sentido de que não houve prova pré-constituída no sentido de demonstrar que os programas de computador não teriam caráter



TCSD

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

pessoal -, somente com o reexame do conjunto fático-probatório seria possível acolher a argumentação da parte recorrente. No entanto, tal providência é vedada, em Recurso Especial, nos termos da Súmula 7/STJ.

V. Não merece prosperar o Recurso Especial, quando a peça recursal não refuta determinado fundamento do acórdão recorrido, suficiente para a sua manutenção, em face da incidência da Súmula 283/STF ("É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles").

VI. Na forma da jurisprudência, "a análise da divergência jurisprudencial fica prejudicada quando a tese sustentada já foi afastada no exame do Recurso Especial pela alínea 'a' do permissivo constitucional" (STJ, AgInt no AREsp 912.838/BA, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 03/03/2017).

VII. Agravo interno improvido.

E no AgRg no ARESp nº 32.547/PR, HUMBERTO MARTINS:

TRIBUTÁRIO. FORNECIMENTO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CONTRATO DE CESSÃO DE USO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PERSONALIZADOS. ISS. INCIDÊNCIA. SÚMULA 83/STJ. TERRITORIALIDADE. SÚMULA 283/STF.

1. Discute-se nos autos a incidência do ISS sobre a obtenção, junto a empresas estrangeiras, de licença não exclusiva, pessoal, intransferível e não sublicenciável de uso de programa de computador para planejamento de redes de telecomunicações celulares.

2. Uma vez destacado pelo acórdão recorrido tratar-se de programa desenvolvido de forma personalizada, aplica-se a jurisprudência desta Corte no sentido de que os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS.

3. No quesito da territorialidade, a recorrente não impugnou o fundamento de que o ISS não incidiria sobre a elaboração do programa, serviço proveniente do exterior, mas, sim, sobre a cessão de seu direito de uso, que ocorreria em território brasileiro, o que faz



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

incidir, na espécie, o enunciado 283 da Súmula do Supremo Tribunal Federal.

Agravo regimental improvido.

E decisão monocrática no Agravo em Recurso Especial nº 32.547/PR (2011/0101397-7), HUMBERTO MARTINS:

TRIBUTÁRIO. FORNECIMENTO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (*SOFTWARE*). CONTRATO DE CESSÃO DE USO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ISS. INCIDÊNCIA. SÚMULA 83/STJ. TERRITORIALIDADE. SÚMULA 283/STF. AGRAVO CONHECIDO PARA NEGAR SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

DECISÃO

Vistos.

Cuida-se de agravo interposto por TIM CELULAR S/A contra decisão que obsteu a subida de recurso especial, interposto com fundamento no art. 105, III, "a" e "c", da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, assim ementado (e-STJ fls.270/271):

"APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA - ISS - CONTRATO DE LICENCIAMENTO OU CESSÃO DE DIREITO DE USO DE *SOFTWARE* - PREVISÃO NO ITEM 1.05 DA LISTA DE SERVIÇOS DA LC 116/2003 - INCIDÊNCIA DO TRIBUTO - CONTRATO REALIZADO EM CARÁTER PESSOAL E DE FORMA PERSONALIZADA - ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA DE QUE, NESSES CASOS, DEVE INCIDIR O ISS - ALEGAÇÃO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA- ARTIGO 155, § 3º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - INAPLICABILIDADE - SERVIÇO PRESTADO POR TERCEIRO QUE NÃO CARACTERIZA ATIVIDADE-MEIO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - INCIDÊNCIA DO ISS AINDA QUE SEJA SERVIÇO PROVENIENTE DO EXTERIOR OU CUJA PRESTAÇÃO TENHA SE INICIADO NO EXTERIOR DO PAÍS - PREVISÃO NO ART. 1º, § 1º DA LC 116/2003 - SENTENÇA MANTIDA - APELO DESPROVIDO.



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

1. É entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça que "o fornecimento de programas de computador (*software*) desenvolvidos para clientes de forma personalizada se constitui prestação de serviços sujeitando-se, portanto, à incidência do ISS. Precedentes do STJ (...)" (STJ - REsp 814.075/MG - Rel. Min. Luiz Fux - Primeira Turma - DJe 02.04.2008)
2. Impossível estender-se ao licenciamento ou cessão de uso de software a imunidade do artigo 155, § 3º da Constituição Federal, tendo em vista a prestação por empresa autônoma que possui como atividade fim exatamente este serviço. Não se trata de atividade meio do serviço de telecomunicações, principalmente tendo em conta que a relação tributária se dá entre o prestador do serviço e o Município, sendo a apelada mera responsável tributária.
3. Não se trata o presente caso de importação de serviço, uma vez que não é o fato de ser proveniente do exterior que faz gerar a tributação; não é que o ISS seja devido porque o serviço entrou no país, e sim a partir do momento em que entrou no país, especialmente quando se tem em vista que o seu resultado é inteiramente produzido no Brasil.
4. A operação em questão está prevista no item 1.05 da lista de serviços tributáveis, além de enquadrar-se na hipótese do artigo 1º, § 1º da LC 116/2003, que estabelece que "o imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País".
5. Apelo desprovido."

Opostos embargos de declaração, foram rejeitados (e-STJ fl. 300).

Nas razões recursais, além da divergência jurisprudencial, a recorrente alega violação dos arts. 110 do Código Tributário Nacional e 1º da LC n. 116/2003. E teriam sido violados porque "não há fundamento jurídico para a incidência do ISS sobre 'licenciamento' ou 'cessão de direito de uso' de programas de computação, pelo simples fato de essas atividades não serem um serviço" (e-STJ fl. 325).

Alega, ainda, que "não poderia incidir o ISS na importação de serviços, ante a ausência de previsão constitucional neste sentido, porquanto a CRFB/88 traz como regra de incidência do ISS a prestação de serviço, e não o consumo deste, sendo terminantemente vedado ao aplicador imprimir conceito diverso à hipótese de incidência prevista na CRFB e instituída por meio da LC 116/03" (e-STJ fl. 333).



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

Aduz, também, que nenhum município teria competência para instituir ISS sobre a prestação de serviços ocorrida no exterior, bem como que o prestador de serviços localizado no exterior não poderia ser contribuinte de ISS, impossibilitando atribuir-se a terceiros a responsabilidade pelo recolhimento do tributo.

Aponta divergência jurisprudencial entre o acórdão recorrido e acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, quanto à seguinte questão: "a incidência do imposto sobre serviço que tem como fato gerador o 'licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação', viola o artigo 110 do Código Tributário Nacional na medida em que nos contratos em questão no que se refere, estritamente, ao valor pago pela Recorrente pelo licenciamento ou cessão de direito de uso de programa de computação, licença de software desenvolvido por empresas estrangeiras, não pode haver incidência do ISSQN, uma vez que não pode ser compreendido dentro do conceito de 'serviços', na expressão constitucional, tratando-se, apenas, de disponibilização de programa já previamente elaborado pela cedente estrangeira" (e-STJ fl. 344).

Foram oferecidas contrarrazões ao recurso especial (e-STJ fls. 404/419).

Sobreveio o juízo de admissibilidade negativo na instância de origem (e-STJ fls. 439/443), o que ensejou a interposição do presente agravo.

Apresentada contraminuta do agravo (e-STJ fls. 475/481).

É, no essencial, o relatório.

Atendidos os pressupostos de admissibilidade do agravo, passo ao exame do recurso especial.

A questão está em saber se incide ISS sobre a cessão ou licenciamento de programas de computação. Importa, para tanto, saber se o programa é desenvolvido de forma personalizada ou não e, neste ponto, destacou o acórdão recorrido, *verbis*:

"(...)

Resta claro, da descrição dada pelo próprio impetrante, que o licenciamento do software em questão é pessoal (personalizado) e necessário para o serviço de comunicação que presta aos usuários da telefonia móvel. Conclui-se, portanto, que não se inclui entre os chamados



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

'programas de computador de prateleira', quais sejam, aqueles produzidos em série e comercializados de forma impessoal no varejo. (...)" (e-STJ fl. 278).

A jurisprudência desta Corte de Justiça, por sua vez, firmou-se no sentido de que os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS. Nesse sentido:

"PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. FORNECIMENTO MEDICAMENTOS. INEXISTÊNCIA OFENSA AO ART. 1.º DA LEI 1.533/51. PROVA PRECONSTITUÍDA. ALEGAÇÃO: INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. SÚMULA 07/STJ. "OBITER DICTUM". LAUDO DE MÉDICO PARTICULAR. PROVA PRECONSTITUÍDA. VALIDADE.

1. A aferição da existência de direito líquido e certo demanda indispensável a reapreciação do conjunto probatório existente no processo, o que é vedado em sede de recurso especial em virtude do preceituado na Súmula n.º 07/STJ: "A pretensão de simples reexame de provas não enseja recurso especial."

2. Precedentes da Corte: REsp 302.742/PR, 5ª T., Rel. Min. Jorge Scartezini, DJ 02/08/2004; AGA 566.158/BA, 5ª T., Rel. Min. Felix Fischer, DJ 28/06/2004; REsp 532.434/SP, 1ª T., Rel. Min. Denise Arruda, DJ 31/05/2004; REsp 401.637/PI, 6ª T., Rel. Min. Fernando Gonçalves, DJ 02/12/2002; AGA 277.993/RS, 2ª T., Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 19/06/2000.

3. *Obiter dictum*, o fornecimento de programas de computador (*software*) desenvolvidos para clientes de forma personalizada se constitui prestação de serviços sujeitando-se, portanto, à incidência do ISS. Precedentes do STJ (REsp 633.405/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJ 13.12.2004; REsp 123.022/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, DJ 27.10.1997; REsp 216967/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, DJ 22.04.2002) e do STF (RE n.º 176626/SP, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJ de 11.12.1998) .

4. Agravo regimental desprovido."

(AgRg no Ag 1.192.255/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 6.4.2010, DJe 20.4.2010.)

"TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – PROGRAMAS DE COMPUTADOR NÃO PERSONALIZADOS – DL 406/68 – NÃO-INCIDÊNCIA DO ISS.

1. Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS.



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

2. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma pessoal para clientes que o compram como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS.
3. Hipótese em que a empresa fabrica programas em larga escala para clientes.
4. Recurso especial não provido."
(REsp 1.070.404/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 26.8.2008, DJe 22.9.2008.)

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OMISSÃO DO ARESTO DE APELAÇÃO. INOCORRÊNCIA. NULIDADE DA CDA. AUSÊNCIA DE LANÇAMENTO. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇOS. CONTROVÉRSIA DIRIMIDA COM BASE EM ELEMENTOS FÁTICOS. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N.º 07/STJ. FORNECIMENTO DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR - SOFTWARE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ISS. INCIDÊNCIA. ALEGAÇÃO DE QUE SE TRATA DE CONTRATO DE CESSÃO DE USO. IMPROCEDÊNCIA.

1. O fornecimento de programas de computador (software) desenvolvidos para clientes de forma personalizada se constitui prestação de serviços sujeitando-se, portanto, à incidência do ISS.
2. Precedentes do STJ (REsp 633.405/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJ 13.12.2004; REsp 123.022/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, DJ 27.10.1997; REsp 216967/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, DJ 22.04.2002) e do STF (RE n.º 176626/SP, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJ de 11.12.1998)

(...)

5. Recurso especial parcialmente conhecido, e, nesta parte, desprovido."
(REsp 814.075/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 12.2.2008, DJe 2.4.2008.)

"TRIBUTÁRIO. ICMS. ISS. PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARE). CIRCULAÇÃO.

1. SE AS OPERAÇÕES ENVOLVENDO A EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DE PROGRAMA DE COMPUTADOR SÃO REALIZADAS MEDIANTE A OUTORGA DE CONTRATOS DE CESSÃO OU LICENÇA DE USO DE DETERMINADO "SOFTWARE" FORNECIDO PELO AUTOR OU DETENTOR DOS DIREITOS SOBRE O MESMO, COM FIM ESPECÍFICO E PARA ATENDER A DETERMINADA NECESSIDADE DO USUÁRIO, TEM-SE CARACTERIZADO O FENOMENO TRIBUTARIO DENOMINADO



TCSD

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, PORTANTO, SUJEITO AO PAGAMENTO DO ISS (ITEM 24, DA LISTA DE SERVIÇOS, ANEXO AO DL 406/68).

2- SE, PORÉM, TAIS PROGRAMAS DE COMPUTAÇÃO SÃO FEITOS EM LARGA ESCALA E DE MANEIRA UNIFORME, ISTO E, NÃO SE DESTINANDO AO ATENDIMENTO DE DETERMINADAS NECESSIDADES DO USUÁRIO A QUE PARA TANTO FORAM CRIADOS, SENDO COLOCADOS NO MERCADO PARA AQUISIÇÃO POR QUALQUER UM DO POVO, PASSAM A SER CONSIDERADOS MERCADORIAS QUE CIRCULAM, GERANDO VÁRIOS TIPOS DE NEGÓCIO JURÍDICO (COMPRA E VENDA, TROCA, CESSÃO, EMPRÉSTIMO, LOCAÇÃO ETC), SUJEITANDO-SE PORTANTO, AO ICMS.

3- DEFINIDO NO ACORDÃO DE SEGUNDO GRAU QUE OS PROGRAMAS DE COMPUTAÇÃO EXPLORADOS PELAS EMPRESAS RECORRENTES SÃO UNIFORMES, A EXEMPLO DO "WORD 6, WINDOWS", ETC, E COLOCADOS A DISPOSIÇÃO DO MERCADO, PELO QUE PODEM SER ADQUIRIDOS POR QUALQUER PESSOA, NÃO É POSSÍVEL, EM SEDE DE MANDADO DE SEGURANÇA, A REDISCUSSÃO DESSA TEMÁTICA, POR TER SIDO ELA ASSENTADA COM BASE NO EXAME DAS PROVAS DISCUTIDAS NOS AUTOS.

4- RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO. CONFIRMAÇÃO DO ACORDÃO HOSTILIZADO PARA RECONHECER, NO CASO, A LEGITIMIDADE DA COBRANÇA DO ICMS."

(REsp 123.022/RS, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, julgado em 14.8.1997, DJ 27.10.1997, p. 54729.)

Do que foi acima exposto, vê-se que o acórdão impugnado formou-se no mesmo sentido da jurisprudência que é esposada nesta Corte Superior de Justiça, o atrai o óbice da Súmula 83/STJ, *verbis*: "Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida".

Ressalte-se que o teor do referido enunciado aplica-se, inclusive, aos recursos especiais interpostos com fundamento na alínea "a" do permissivo constitucional.

Nessa seara, os seguintes julgados: AgRg no Ag 1.168.707/AM, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 2.2.2010; AgRg no Ag 1197348/RJ, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 25.11.2009; AgRg no Ag 723.265/MS, Rel. Paulo Furtado (Desembargador convocado



TCSD

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

do TJ/BA), Terceira Turma, DJe 23.10.2009; AgRg no REsp 999.224/SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 31.8.2009; e AgRg no Ag 958.448/MG, Rel. Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, DJ 10.3.2008.

Passo seguinte, quanto ao programa de computador ser desenvolvido no exterior, o acórdão recorrido consignou que, *verbis*:

"(...)

Desta forma, conclui-se que o serviço, apesar de proveniente do exterior, só consegue produzir resultado no Brasil, com o licenciamento do direito de uso do programa de computador àquele que o encomendou. E se é assim, pode-se finalmente dizer que a elaboração do programa é que é serviço proveniente do exterior, porém a cessão do direito de uso, que é a operação tributada *in casu*, é concretização da finalidade desse serviço, produzindo resultado, obrigatoriamente, dentro do território brasileiro. E tendo em conta que se subsume a item da lista de serviços tributáveis, e ainda, considerando o que expressamente estabeleceu o legislador no artigo 1º, § 1º da LC 116/2003, no sentido de que 'o imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País', não possui o apelante direito líquido e certo a sustentar a sua pretensão mandamental. (...)" (e-STJ fl. 287).

E, no quesito da territorialidade, a recorrente não impugnou o fundamento de que o ISS não incidiria sobre a elaboração do programa, serviço proveniente do exterior, mas, sim, sobre a cessão de seu direito de uso, que ocorreria em território brasileiro, o que faz incidir, na espécie, o enunciado 283 da Súmula do Supremo Tribunal Federal, também aplicável em sede de recurso especial, *verbis*:

"É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles."

Ante o exposto, com fundamento no art. 544, § 4º, inciso II, alínea "b", do CPC, conheço do agravo para negar seguimento ao recurso especial."

Com a compreensão que tenho por ser a adequada do § 1º, art. 1º, LC nº 116/03, a questão, pois, que se coloca ao órgão julgador da



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

apelação diz com a ocorrência, ou não, da referida conexão entre o serviço prestado no exterior e sua aplicação no território brasileiro. Ou, diversamente, se o serviço foi integralmente prestado e, concluído, no exterior.

Matéria fático-jurídica que escapa ao questionamento constitucional do presente incidente.

Com tais considerações, estou em não conhecer do incidente.

DES. FRANCISCO JOSÉ MOESCH

Com a devida vênia do eminente Relator, estou acompanhando a divergência lançada pelo Desembargador Arminio José Abreu Lima da Rosa.

Discute-se no presente incidente a inconstitucionalidade do disposto no §1º do artigo 1º da Lei Complementar 116/2003, que autoriza a incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) sobre a importação de serviços:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

De acordo com o caput do art. 1º, o fato gerador do ISS é a efetiva prestação dos serviços que constam na lista anexa à LC 116/2003. Já o §1º prevê a incidência do imposto sobre serviços que sejam provenientes do exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior.

Efetivamente o legislador complementar acaba por estabelecer a possibilidade de que os efeitos da lei nacional possam ser gerados sobre um fato ocorrido fora dos limites territoriais brasileiros.

E conforme ponderou o Desembargador Arminio em seu voto-vista, não vislumbro inconstitucionalidade no §1º do artigo 1º da Lei Complementar 116/2003.



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

Todavia, é o caso de não se conhecer do incidente, tendo em vista que a questão a ser apreciada no recurso de apelação diz respeito a conexão entre o serviço prestado no exterior e sua aplicação no território brasileiro, ou a prestação/conclusão integral no exterior, o que foge do questionamento constitucional do presente incidente.

Portanto, estou acompanhado a divergência e votando pelo não conhecimento do incidente.

DES. TASSO CAUBI SOARES DELABARY (RELATOR)

Eminentes Colegas.

Após as ponderações do e. Des. Armínio, não obstante, convencido quanto à questão de fundo, há de se reconhecer que, no caso concreto, a controvérsia deve ser dirimida no campo infraconstitucional, competindo à Câmara suscitante deliberar quanto à ocorrência, ou não, da hipótese de incidência prevista no §1º do artigo, mediante a definição dos critérios jurídicos acerca da conclusão do serviço.



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

Dessa forma, louvando o trabalho do Des. Armínio pelas suas conclusões, também pela necessidade de que o caso seja enfrentado do ponto de vista fático para definir haver a conclusão ou não deste serviço, estou retificando o voto no sentido de não conhecer do incidente.

DES. AYMORÉ ROQUE POTTES DE MELLO

No caso, não conheço do incidente de (in)constitucionalidade, aderindo aos termos do voto do e. Des. Armínio José Abreu Lima da Rosa e à retificação de voto do e. Des. Tasso Caubi Soares Delabary.

É o voto.

Em sessão de 09-12-19:

DES. CARLOS EDUARDO ZIETLOW DURO - Presidente – Arguição de Inconstitucionalidade nº 70080884166, Comarca de Porto Alegre: “NÃO CONHECERAM DO INCIDENTE, NOS TERMOS DO VOTO DE VISTA DO DESEMBARGADOR ARMINIO JOSÉ ABREU LIMA DA ROSA E DA RETIFICAÇÃO DE



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

VOTO DO DESEMBARGADOR TASSO CAUBI SOARES DELABARY, NO QUE FORAM ACOMPANHADOS PELOS DESEMBARGADORES MARCELO BANDEIRA PEREIRA, FRANCISCO JOSÉ MOESCH, NELSON ANTONIO MONTEIRO PACHECO, IRINEU MARIANI, AYMORÉ ROQUE POTTES DE MELLO, GUINThER SPODE, LISELENA SCHIFINO ROBLES RIBEIRO, ANGELA TEREZINHA DE OLIVEIRA BRITO, DENISE OLIVEIRA CESAR, ALMIR PORTO DA ROCHA FILHO, TÚLIO DE OLIVEIRA MARTINS, RICARDO TORRES HERMANN, JONI VICTORIA SIMÕES, VIVIAN CRISTINA ANGONESE SPENGLER E PRESIDENTE. FOI SUSPENSO O JULGAMENTO PARA SEREM, OPORTUNAMENTE, COLHIDOS OS VOTOS DOS DESEMBARGADORES SYLVIO BAPTISTA NETO, LUIZ FELIPE BRASIL SANTOS, VOLTAIRE DE LIMA MORAES, GLÊNIO JOSÉ WASSERSTEIN HEKMAN, EDUARDO UHLEIN E ANA BEATRIZ ISER."

DES. GLÊNIO JOSÉ WASSERSTEIN HEKMAN

De acordo com o emin. Relator.

DES. JOÃO BATISTA MARQUES TOVO



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

Rogo vênia para retificar o voto antecipado e acompanhar o voto-vista do Des. Armínio, posteriormente lançado.

DES.^a ANA BEATRIZ ISER

Não conheço do incidente de inconstitucionalidade, nos termos do voto do Ilustre Desembargador Armínio José Abreu Lima da Rosa.

DES. EDUARDO UHLEIN

Senhor Presidente:

Alinho-me ao voto retificado do eminente Relator e voto pelo não-conhecimento do presente Incidente de Inconstitucionalidade.

DES. VOLTAIRE DE LIMA MORAES (PRESIDENTE)

Também me convenci do acerto constante do voto-vista do eminente Des. Armínio, razão por que estou acompanhando, em consequência, a retificação de voto feita pelo nobre Relator, Des. Tasso.



TCS D

Nº 70080884166 (Nº CNJ: 0060325-67.2019.8.21.7000)

2019/CÍVEL

OS DEMAIS DESEMBARGADORES VOTARAM DE ACORDO COM O RELATOR.

Em sessão de 15-05-20:

DES. VOLTAIRE DE LIMA MORAES - Presidente - Arguição de Inconstitucionalidade nº 70080884166, Comarca de Porto Alegre: "CONTINUANDO O JULGAMENTO, VOTARAM OS DESEMBARGADORES SYLVIO BAPTISTA NETO, LUIZ FELIPE BRASIL SANTOS, VOLTAIRE DE LIMA MORAES, GLÊNIO JOSÉ WASSERSTEIN HEKMAN, EDUARDO UHLEIN E ANA BEATRIZ ISER, ACOMPANHANDO O VOTO MODIFICADO DO RELATOR. O DESEMBARGADOR JOÃO BAPTISTA MARQUES TOVO RETIFICOU SEU VOTO PARA ACOMPANHAR O VOTO MODIFICADO. RESULTOU ASSIM A DECISÃO: 'À UNANIMIDADE, NÃO CONHECERAM DO INCIDENTE'.