

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

**A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO
SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E SUA APLICAÇÃO
PRÁTICA**

FERNANDO ROCHENBACH

SÃO PAULO, SP, 31 DE MARÇO DE 2008

FERNANDO ROCHENBACH

**A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO
SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E SUA APLICAÇÃO
PRÁTICA**

Monografia apresentada como exigência para obtenção de grau de pós-graduado em Direito Tributário à Comissão julgadora do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

Instituto Brasileiro de Estudos Tributários
São Paulo – 2008

AGRADECIMENTO

Agradeço ao Senhor Deus, por seu filho Jesus Cristo, que me concedeu vida, e vida em abundância.

Da mesma forma, com alegria peculiar, agradeço a minha família por ter me apoiado em todos os momentos, inclusive nos mais tormentosos.

Pois Deus amou o mundo de tal maneira que deu seu filho unigênito para que todo aquele que nele crê não pereça, mas tenha a vida eterna. (João 3:16)

DEDICATÓRIA

Dedico a feitura desta obra ao Senhor Jesus Cristo, autor e consumidor da nossa fé, o qual, sem titubear, entregou-se na amarga cruz em favor da redenção do homem.

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito, a originalidade do estudo em questão e assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico conferido ao presente trabalho, isentando o Instituto Brasileiro de Estudos Tributários de toda e qualquer responsabilidade acerca do mesmo.

São Paulo, SP, 31 de março de 2008

Fernando Rothenbach

Pós-graduando

PÁGINA DE APROVAÇÃO

A presente monografia de conclusão de Pós-graduação em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), elaborada pelo pós-graduando Fernando Rothenbach, sob o título “A regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre serviços de qualquer natureza e sua aplicação prática”, foi submetida em _____ à Comissão Julgadora e aprovada com a nota _____.

São Paulo, SP, 31 de março de 2008

Comissão Julgadora

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	01
CAPÍTULO 1.....	02
DA NORMA JURÍDICA.....	02
1. Norma jurídica.....	02
2. A regra-matriz de incidência tributária.....	05
2.1 Antecedente.....	06
2.1.1 Critério material.....	06
2.1.2 Critério espacial.....	07
2.1.3 Critério temporal.....	08
2.2 Conseqüente.....	08
2.2.1 Critério Pessoal.....	08
2.2.1.1 Sujeito ativo.....	09
2.2.1.2 Sujeito passivo.....	10
2.2.2 Critério Quantitativo.....	11
2.2.2.1 Base de cálculo.....	11
2.2.2.2 Alíquota.....	12
CAPÍTULO 2.....	13
DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E SUA APLICAÇÃO PRÁTICA.....	13
1. RMIT do ISS.....	13
2. A regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre serviços de qualquer natureza e sua aplicação prática.....	15
2.1 Internet.....	16
2.2 Local da ocorrência do fato jurídico tributário.....	17

2.3 Locação de bens e de serviços.....	19
CONCLUSÃO.....	22
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	23

INTRODUÇÃO

Um país, para que tenha uma sociedade ordenadamente estruturada, requer um plexo de regras comportamentais e estruturais.

Do texto de tais regras se pode extrair, aliados ao conhecimento de mundo que detém o ser cognoscente, juízos ou percepções. A tais juízos chamamos de *norma*, a qual é objeto de estudo da primeira parte desta pesquisa.

Por esta consideração, inequívoca é a afirmativa de que, de um mesmo texto de lei, pode-se retirar um sem número de normas. Diga-se, ademais, que cada norma prevê uma hipótese, a qual retrata um fato hipotético que, se satisfeito, gera uma conseqüência.

Assim, se determinado *evento* (acontecimento no mundo fenomênico) for transformado em fato jurídico (retratação do *evento* em linguagem competente capaz de irradiar direitos e obrigações), então o antecedente traz à ação o conseqüente normativo.

Procurando sempre estruturar logicamente a norma, estabelecendo o antecedente e o conseqüente, é que se lança mão da regra-matriz de incidência tributária. Ou seja, esteia-se em critérios ordenadamente postos para a verificação devida da incidência ou não de determinado tributo ao caso concreto.

Nesta pesquisa, sabendo da importância prática que a regra-matriz tem refletido, é que tal regra será construída, observando com minúcias os seus critérios peculiares, relativamente ao imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Devidamente edificada a mencionada RMIT do ISS, analisar-se-á alguns dos casos mais instigantes que perambulam pelos Tribunais do país frente à própria regra-matriz, sendo este o objeto da segunda e última parte do presente trabalho.

CAPÍTULO 1

DA NORMA JURÍDICA

1. NORMA JURÍDICA

Para que possamos extrair o conceito de *norma* é relevante, *a priori*, diferenciarmos o *Direito Positivo* da *Ciência do Direito*.

Ao legislador é resguardado o poder legiferante, introduzindo na sociedade regras (sentido *latu sensu*) para que haja a sedimentação e a manutenção da ordem pública, nela consideradas as condutas humanas.

A partir da criação dessas regras, e delineado o plexo normativo válido, temos o surgimento do direito positivo, o qual podemos asseverar que, em conclusão, corresponde ao conjunto de normas jurídicas válidas insertas em determinado país ou área territorial.

Por conseqüência, para que se traga à luz as normas sobreditas, é primordial que isso possa ser tangível e cognoscível à sociedade. Essa tangibilidade e cognoscibilidade somente serão possíveis quando a regra for vertida em linguagem competente. Obviamente que tal linguagem deverá observar sempre o grupo de sinais que, ordenadamente, transmitem idéias.

Contraposta à percepção de *Direito Positivo* está a *Ciência do Direito*, a qual está reservada a tarefa de descrever o conteúdo normativo.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho¹:

Por isso, não é demais enfatizar que o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país. À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. op. cit. p. 2.

Distinguindo os institutos aqui tratados (ciência do direito e direito positivo), temos que a *Ciência do Direito* corresponde à linguagem descritiva, uma vez que sua função é *descrever* o que chamamos de norma jurídica. A *contrarii sensu*, o Direito Positivo compreende a linguagem prescritiva, já que possui o encargo precípua de *prescrever* comportamentos aos seres humanos, visando sempre a obtenção e manutenção da ordem pública.

Configurada a distinção entre *Ciência do Direito* e *Direito Positivo*, passemos a dissecar o conceito da categoria *norma*.

Falamos anteriormente que o *Direito Positivo* é o plexo de normas jurídicas válidas, cujo escopo é a prescrição de condutas.

É certo que, como seres sociais e interativos que somos, construímos uma idéia de mundo a partir do conhecimento adquirido. Essa sapiência edificada nos possibilita, por nosso equipamento sensorial, decifrar caracteres, sinais, marcos, símbolos espalhados ao nosso redor.

Ao vislumbrarmos tais sinais, criam-se pensamentos que, devidamente ordenados, permite-nos extrair juízos. E são esses juízos que podemos chamar de *norma*.

Tamanho é a relevância da matéria que, como consequência imperativa, é dela que se concluirá acerca da aplicabilidade/incidência ou não de certa regra jurídica a determinado caso concreto.

O Mestre Paulo de Barros Carvalho alude²:

Dito de outro modo, experimentamos as sensações visuais, auditivas, tácteis, que suscitam noções. Estas, agrupadas no nosso intelecto, fazem surgir os juízos ou pensamentos por sua vez, se exprimem verbalmente como proposições. A proposição aparece como o enunciado de um juízo, da mesma maneira que o termo expressa uma idéia ou noção.

A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito.

Considerando a incidência e aplicabilidade da norma jurídica, não se é equivocado defender que, por obviedade, nem todos os acontecimentos sofrerão a ação da norma.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. op. cit. p. 8.

Com efeito, faz-se mister discorrermos acerca da norma jurídica geral e abstrata e da norma individual e concreta.

Mas antes, buscando a elucidação do objeto, saibamos preliminarmente diferenciar *evento* de *fato*, bem como entender a fenomenologia da incidência tributária. Claro que, por ora, deixaremos de tecer comentários pormenorizados acerca da referida fenomenologia, resguardando-nos apreciações breves, uma vez que tal assunto será melhor tratado no capítulo vindouro.

Assim, é sabido que no mundo fenomênico ocorrem diversos acontecimentos, simultâneos ou não. A esses acontecimentos, cuja percepção é obtida por nossos sentidos, nomenclaturamos de *evento*. Vale dizer, inserido em um contexto espacial e temporal, podemos perceber ou mesmo participar desses acontecimentos.

Seguindo esse raciocínio, os sobreditos acontecimentos, enquanto *eventos*, não são capazes de gerar quaisquer direitos ou obrigações, pois sequer são juridicamente cognoscíveis e tangíveis ao ser.

Todavia, tais *eventos*, se vertidos em linguagem competente dentro de um suporte físico (papel, v.g.), são transformados em *fatos* (jurídicos), esses sim capazes de emanar direitos e obrigações.

Ainda Paulo de Barros Carvalho³:

A respeito do fato que realmente sucede no quadro do relacionamento social, dentro de específicas condições de espaço e de tempo, que podemos captar por meio de nossos órgãos sensoriais, e até dele participar fisicamente, preferimos denominar evento jurídico tributário, reservando a locução fato jurídico tributário para o relato lingüístico desse acontecimento. Fato jurídico porque tem o condão de irradiar efeitos de direito. E tributário pela simples razão de que sua eficácia está diretamente ligada à instituição do tributo.

Entendida esta relação, temos caminho aberto para concluir o pensamento sobre a norma geral e abstrata e a norma individual e concreta.

Aduzimos inicialmente que o *Direito Positivo* representa o conjunto de normas jurídicas válidas inseridas em um certo país ou área territorial. Pois bem, essas normas válidas, transmissoras de idéias jurídicas, apontam em princípio para a generalidade e

³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. op. cit. p. 248.

abstração e, depois, se preenchidos aspectos subjetivos e objetivos, para a individualidade e concretude.

Por essa linha, arremata-se que normas gerais e abstratas correspondem a:

a) quanto à generalidade: aplicação da norma a todo e qualquer cidadão (comportamento humano genericamente considerado) e;

b) quanto à abstração: um objeto tipificado na hipótese da norma, sem considerar um caso específico.

Por outro lado, normas individuais e concretas apontam:

a) quanto à individualidade: para o comportamento humano relativamente à sua conduta específica e;

b) quanto à concretude: para a aplicação da norma ao caso posto.

Visto brevemente a matéria relativa às normas jurídicas e sua aplicação e incidência, passamos à análise minuciosa das referidas normas, inclusive elaborando a respectiva regra-matriz de incidência tributária para o tributo objeto deste estudo.

2. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Vimos anteriormente acerca da análise da *Ciência do Direito* e do *Direito Positivo*, além do conseqüente nascimento da norma.

Interligado a este exame, a aplicabilidade da norma pressupõe o preenchimento de seus requisitos. Evidente que a norma, como juízo extraído a partir da leitura do texto legal, pode variar de um sujeito cognoscente para outro, face os diferentes conhecimentos de mundo de cada sujeito.

Não obstante a isso, é possível retirar de tal norma o mínimo deôntico dedutível, fator este que confere esquepe à construção da regra-matriz de incidência tributária.

Abre-se um parênteses para esclarecer que a regra-matriz de incidência tributária funciona como uma estrutura organizada para a edificação da norma, ordenando seus respectivos critérios dentro da própria fenomenologia de incidência.

Continuando, a norma dantes mencionada reclama a existência de uma hipótese (previsão de um fato hipotético) em seu bojo e, se atendida em todos os termos, exsurgerà dela uma conseqüência (reflexo desse fato atendido).

O insigne Paulo de Barros Carvalho deixa claro ao tratar sobre a hipótese⁴:

Há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente de norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na conseqüência.

Diz-se, pois, hipótese quando há a descrição do *evento* e que, se atendido, fará estabelecer o conseqüente correlato.

Dessa linha de pensamento retira-se que a norma é incindível e, como tal, não pode ser desmontada. Porém, para efeitos didáticos, se é preferível separa-la em hipótese e conseqüente normativo.

Pois bem, o legislador, ao manifestar seu desejo de disciplinar uma realidade fática, estabelece critérios dentro da hipótese e do conseqüente da norma. A par disso, relevante estudarmos minuciosamente cada um dos seus respectivos critérios, a saber:

2.1 Antecedente

2.1.1 Critério material

Insero no antecedente da norma, o presente critério representa a conduta humana relativamente à aplicação normativa.

Sem dúvida que toda atitude humana é descrita por um verbo. É cediço que tal verbo não pode ser impessoal ou sem sujeito, uma vez que estamos tratando de condutas do ser que, objetivamente, poderão engajar a incidência tributária.

Outrossim, no caso, o verbo sem complemento não tem razão de subsistir, pois, se assim fosse considerado, a materialidade jamais seria atendida e o tributo não incidiria. Essa consideração é incogitável dentro do feixe de princípios e regras que dão norte ao sistema jurídico vigente.

O predicativo verbal é inerente à materialidade da hipótese normativa, promovendo, assim, o delineamento e a amplitude da aplicação da norma em questão.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. op. cit. p. 248.

Eis os dizeres de Paulo de Barros Carvalho⁵:

Regressando ao tópico da transcendente importância do verbo, para a definição do antecedente da norma-padrão do tributo, quadra advertir que não se pode utilizar os da classe dos impessoais (como haver), ou aqueles sem sujeito (como chover) porque comprometeriam a operatividade dos desígnios normativos, impossibilitando ou dificultando seu alcance. Isso concerne ao sujeito, que pratica a ação, e bem assim ao complemento do predicado verbal, que, impreterivelmente, há de existir.

Desta feita, por critério material se entende como o objeto tratado pela norma para sua aplicabilidade, observadas as ações humanas (verbo interligado ao complemento).

2.1.2 Critério espacial

Toda conduta do ser humano indica uma condição de espaço e de tempo. Impossível dissociar tal conduta dessas condições, sob pena de se obstar, inclusive, a ingerência da própria lei.

Asseveramos isso em razão de que certas regras somente têm aplicação em determinados lugares e, outras, desvencilham-se desses limites para recair no todo.

Nota-se que é perfeitamente aceitável assegurar que o *critério espacial* é antagonicamente distinto da *área de validade da lei*. Explicamos.

O *critério espacial* diz respeito ao campo de aplicação e incidência de certa lei a determinado fato jurídico, enquanto que a *área de validade da lei* corresponde à validade sobre área total do território. Como exemplo, citamos os impostos sobre importação e exportação, onde o fato jurídico acontece em certas localidades do país, incidindo dentro daquela área o tributo respectivo. Ao contrário, o imposto sobre a renda denota sua incidência em todo o território nacional ou mesmo fora dele.

A celeuma que se instaura entre o *critério espacial* e a *área de validade da lei* não é recente, haja vista que o legislador, por vezes, destituído da rigidez da linguagem científica, trata-os de forma igualitária.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. op. cit. p. 259.

Concluindo, critério espacial corresponde à aplicação da regra tributária à fatos juridicamente considerados em certos lugares, não se confundindo com a validade da lei.

2.1.3 Critério temporal

Como dito outrora, a conduta humana reclama o atrelamento às condições de espaço e de tempo.

Pela fenomenologia de incidência de certo tributo, direitos e obrigações exsurtem quando da constituição da obrigação tributária. Ocorre neste instante a instauração do vínculo entre o sujeito ativo e o passivo, tendo aquele o direito subjetivo de exigir deste, que possui um dever jurídico, determinada prestação.

Pois bem, em uma análise mais acurada, concluiríamos que uma obrigação tributária (ou mesmo qualquer obrigação) é carente de um marco inicial e, da mesma forma, de um ponto final, sob pena de ferir-se a prescrição e a decadência, v.g. Eis aí a atribuição funcional do critério temporal.

Perscrutando as assertivas expostas, temos que o critério sob estudo figura como delineador exato do marco inicial da ocorrência do fato jurídico e, via de consequência, da respectiva obrigação, além de funcionar como limitador cronológico de vida do liame obrigacional⁶.

Devidamente ordenada e estudada a estrutura lógica da hipótese da regramatriz de incidência tributária, passemos à análise e elaboração do conseqüente da norma e de seus critérios correlatos. Ei-los:

2.2 Conseqüente

2.2.1 Critério pessoal

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. op. cit. p. 264-265

Consoante abordado em outro momento, a obrigação tributária constitui-se pelo direito subjetivo do credor de exigir do devedor, que detém um dever jurídico, determinada prestação.

Destarte, nessa figuração aparecem dois sujeitos que ficam atados à referida prestação, quais sejam, o ativo e o passivo.

Para fins didáticos, estudaremos cada um desses sujeitos separadamente, iniciando-se com o sujeito ativo.

2.2.1.1 Sujeito Ativo

Como fizemos constar ao longo desta pesquisa, o sujeito ativo é detentor de um direito subjetivo. Por *direito subjetivo* entende-se a faculdade do Fisco poder exigir certa prestação obrigacional, uma vez observado o antecedente da regra-matriz respectiva.

Poderá ser ele uma pessoa jurídica de direito público interno, conforme alude o art. 119⁷, do Código Tributário Nacional, bem como pessoas jurídicas de direito privado.

Ao contrário da disposição assente no predito artigo, abrem-se alas para pessoas jurídicas destituídas de competência tributária, ou mesmo para as pessoas físicas.

Essa abertura decorre do fato de que o artigo 119, do CTN, trata como sujeito ativo aquele que é titular da competência tributária. O problema que se insere aqui é que o mordomo da competência tributária não pode ser tido como sujeito ativo, pois aquele aparece em decorrência de previsão Constitucional, enquanto que este por imposição de lei.

Comentando o tema, Alexandre Rossato da Silva Ávila⁸:

Diz o CTN que o sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento (art. 119). Note-se que o titular da competência tributária não se confunde com o sujeito ativo da obrigação tributária. O exercício da competência tributária é conferido pela Constituição Federal. É o texto constitucional que divide o poder fiscal entre as

⁷ **Art. 119.** Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento.

⁸ ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de Direito Tributário*. op. cit. p.192.

peças políticas (União, Estados, DF e Municípios) a fim de que elas, mediante suas leis respectivas, possam instituir os tributos. O exercício da competência tributária está na Constituição; o sujeito ativo, na lei.

Em síntese, o sujeito ativo é detentor da prerrogativa de cobrar o cumprimento de certa prestação decorrente do vínculo obrigacional.

2.2.1.2 Sujeito passivo

Ao iniciarmos os comentários pertinentes ao sujeito passivo, logo trazemos à baila o teor do artigo 121, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Pela análise do dispositivo, podemos asseverar que o sujeito passivo é a pessoa que está ligada à obrigação correlata, a qual é possuidora do dever jurídico de adimplir com uma obrigação principal ou acessória.

Preleciona Alexandre Rossato da Silva Ávila⁹:

O sujeito passivo da obrigação principal é o devedor, ou seja, a pessoa obrigada por lei ao cumprimento da prestação. Figura no pólo negativo da relação tributária.

Ademais, poder-se-á inferir do texto de lei que não há substituição da sujeição passiva, mas, sim, instituição legislativa daquele que fora designado responsável pela obrigação.

⁹ ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de Direito Tributário*. op. cit. p.196.

Conclui-se, pois, que sujeito passivo é a pessoa que deve suportar o cumprimento da citada obrigação que lhe é impingida.

2.2.2 Critério quantitativo

A obrigação tributária, à luz do que reporta o art. 3º¹⁰, do CTN, representa, em linhas gerais, uma prestação pecuniária. Praticado o fato descrito no antecedente da norma, dever-se-á recolher determinada soma aos cofres públicos.

Para se alcançar o valor a que o sujeito passivo está submetido, o presente critério servirá como norteador e delimitador do valor aqui tratado. Para tanto, toma-se, como componentes vetoriais dessa quantificação, a base de cálculo e a respectiva alíquota. Explicamos.

2.2.2.1 Base de cálculo

A base de cálculo nada mais é que o componente dimensionador da conduta descrita no antecedente da norma.

Serve como medidor do fato e quantificador da prestação pecuniária a ser suportada pelo sujeito passivo da relação.

Paulo de Barros Carvalho¹¹ expõe:

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.

Portanto, a base de cálculo é elemento imprescindível para dar norte à quantificação numérica, cuja soma será obtida pela alíquota aplicável.

¹⁰ **Art. 3º** Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. op. cit. p. 331-332.

2.2.2.2 Alíquota

Como se pode perceber, a base de cálculo não serve como componente retratador da expressão numérica do tributo a ser suportado pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Em virtude disso, não haveria lógica alguma em compelir alguém ao pagamento de uma prestação tributária se a determinação valorativa inexistisse. Eis a função da alíquota: expressar monetariamente a obrigação fiscal a ser arcada pelo devedor da obrigação.

Sem se descuidar do tema, Paulo de Barros Carvalho¹² preleciona:

No direito tributário brasileiro, a alíquota é matéria submetida ao regime de reserva legal, integrando a estrutura da regra-modelo de incidência. Congregada à base de cálculo, dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo, em cumprimento da obrigação que nascera pelo acontecimento do fato típico. E por manter elo tão íntimo com a base de cálculo, sua presença no contexto normativo é obrigatória, visto que a grandeza mensuradora do critério material da hipótese é exigência constitucional inarredável, consoante se vê dos arts. 145, §2º, e 154, I.

Exaurido o estudo acerca dos componentes do critério quantitativo, bem como dos demais critérios supra descritos, pronta está a estrutura lógica para montar a regra-matriz de incidência tributária do tributo objeto da presente pesquisa, vale dizer, Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. op. cit. p. 342.

CAPÍTULO 2

DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E SUA APLICAÇÃO PRÁTICA

1. RMIT DO ISS

Adentrando no estudo proposto, faz-se mister a confecção da regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Para tanto, visando estruturar logicamente a mencionada regra-matriz, imprescindível é a observância do que dispõe a Lei Complementar 116/03, atual lei de regência do tributo em questão.

Pois bem, iniciando a construção da RMIT sob pauta pelo antecedente da norma, retiramos o critério material do art. 1º, *caput*, da LC 116/03, nesses termos:

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.

Considerando que, para a elaboração da RMIT, é necessário retirar o mínimo dedutível do deôntico, então alcançamos uma rápida conclusão de que o critério material é meramente *prestar serviços* (verbo conjugado ao complemento).

Continuando a edificação da presente RMIT, notadamente pelo critério espacial, tomamos por base o mesmo artigo. A par disso, concluimos que a espacialidade diz respeito à cobertura da área do Município respectivo.

No que tange ao critério temporal, ainda tem guarida o art. 1º, da Lei Complementar 116/03. Desta forma, considera-se incidente o tributo no momento da

prestação do serviço especificado na lista anexa da referida Lei Complementar. Insta salientar que se deverá observar a linguagem competente para tal.

Terminada a construção do antecedente da regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre serviços, passemos à formação de seu respectivo conseqüente.

Para que reste inequívoca a obtenção do critério pessoal, com dito outrora, faz-se necessário conhecer, *a priori*, o sujeito ativo da relação obrigacional tributária. Para tanto, colhemos do próprio artigo 1º, da LC 116/03, bem como do art. 156, da CRFB/88, que o tributo sob estudo é de competência do Município. Temos, pois, que o sujeito ativo é o Fisco Municipal.

Já o sujeito passivo é rapidamente detectado pelo que se lê do art. 5º, da mesma Lei Complementar, a saber:

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço.

Sem muitas delongas, o sujeito passivo é aquele que realiza (presta) o serviço prescrito na lista anexa da LC supra mencionada.

Por último, o critério quantitativo, representado pela base de cálculo e pela alíquota, é encontrado no art. 7º, *caput*, e 8º. Citamos:

Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – VETADO;

II – demais serviços, cinco por cento.

Destarte, a base de cálculo é o preço total do serviço, observadas, quando o caso exigir, as exceções tratadas nos parágrafos do dispositivo (art. 7º).

Com relação à alíquota, esta será, no máximo, na ordem de 5% sobre o valor da prestação do serviço. Ocorre que, de acordo com o art. 156, §3º, I, da CRFB/88, compete à lei complementar prever as alíquotas mínimas e máximas. Porém, como visto, a LC 116/03 somente fez alusão à alíquota máxima, forçando prosseguir o constante do art. 88, do ADCT para a alíquota mínima, atentando para o que dispõe a EC 37/02, vale dizer, 2% sobre o valor do serviço prestado.

Para melhor visualização e posterior estudo dos casos práticos, assim fica edificada a regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre serviços de qualquer natureza:

Antecedente:

1. Critério material: prestar serviços elencados na lista anexa à LC 116/03;
2. Critério espacial: qualquer local dentro da esfera de territorialidade do município correlato;
3. Critério temporal: o momento da prestação do serviço.

Conseqüente:

1. Critério Pessoal: sujeito ativo – Fisco Municipal; sujeito passivo – prestador de serviço constante da lista anexa da LC 116/03;
2. Critério Quantitativo: base de cálculo – valor da prestação do serviço; alíquota – mínima em 2% e máxima em 5%.

Estruturada a RMIT do ISS, passamos então ao cerne do presente estudo, verificando pragmaticamente a aplicabilidade da regra-matriz de incidência do imposto sobre serviços.

2. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E SUA APLICAÇÃO PRÁTICA.

A par da regra-matriz de incidência do ISS, a sua aplicação frente ao caso posto é relevante para detectar a incidência ou não do tributo em questão.

Para efeito do presente trabalho, passaremos a analisar três dos casos que suscitam questionamentos sobre o tema, a saber, internet, local da ocorrência do fato jurídico tributário e locação de bens e de serviços.

2.1 Internet

Muito se tem debatido acerca da incidência de ISS nos casos de acesso à internet por provedores, haja vista o que aponta o item 1, de 1.01 a 1.07 (serviços de informática e congêneres).

Ocorre que, para tirar conclusões acerca do tema, em primeiro lugar se deverá ater ao que preleciona o art. 60 e 61, da Lei 9.472/97 (serviços de telecomunicação), *in verbis*:

Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis.

Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.

Da leitura dos dispositivos supra mencionados, não é tormentosa a conclusão de que o provedor de acesso à internet não se classifica como tributável. Isso

porque o provedor não é meio de comunicação, mas, sim, usuário do canal correlato operado pelas concessionárias.

Outrossim, da inteligência do art. 61, da Lei 9.472/97 se pode asseverar que os serviços dos provedores configuram serviço de valor adicionado e que, por isso, eximem-se da incidência do ISS (§1º do art. 61 da Lei 9.472/97).

Eis as pertinentes palavras de Kyoshi Harada¹³:

Ora, provedor de acesso, por si só, não se caracteriza como meio de comunicação, mesmo porque ele é usuário do canal de comunicação operado por concessionárias de serviços de telecomunicação. Por isso, prescindem da concessão do governo federal.

O provedor de acesso permite ao usuário navegar pelos sites da internet recebendo mensagens, informações ou imagens do transmissor (site visitado) valendo-se do sistema de telecomunicação operado pelas concessionária. O provedor de acesso presta, pois, um serviço de valor adicionado.

Ora, por certo que, se houver a tributação dos provedores de acesso à internet, então estaríamos diante de uma situação de flagrante ilegalidade, vez que os serviços de telecomunicações já são tributados pelo imposto de circulação de mercadorias (ICMS).

Cumprê expressar, ainda, que o Superior Tribunal de Justiça já abordou o tema e reiterou a posição de que considera tais serviços como de valor adicionado.

Findando, o critério material da RMIT do ISS, neste caso, não fora atendido, não se devendo tributar os provedores de acesso à internet.

2.2 Local da ocorrência do fato jurídico tributário

Por início, é inevitável apresentar o teor do artigo 3º, *caput*, da Lei Complementar 116/03, nesses termos:

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

¹³ HARADA, Kyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. op. cit. p. 462.

do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local: (...)

O que está em voga aqui é o critério espacial. O problema que se insere é que o STJ pronunciou-se acerca do tema asseverando no sentido de que será devido o ISS na sede do prestador.

Em uma abordagem acurada da questão, deparamo-nos com o nascimento de acaloradas discussões. Isso porque tal posicionamento afronta de morte, v.g., a isenção tratada no art. 156, III, 3º, da CRFB/88.

Ora, no que trata o artigo sobredito, se tomarmos por fulcro a decisão do STJ transformaríamos em letra morta tal disposição isentiva, haja vista que o critério espacial (local da prestação do serviço) não seria atendido. Isentar o prestador da incidência do ISS por serviço realizado no exterior seria impossível sob a ótica jurídico-tributária, pois o entendimento tomado fora o de que o tributo somente seria devido no local do estabelecimento do referido prestador.

Na crítica ao tema proposto, Leandro Paulsen¹⁴, citando Aires Barreto, preleciona:

Há muito tempo, minoritariamente, mas com o aval de Geraldo Ataliba, vimos defendendo que o ISS, em face do princípio da territorialidade das leis tributárias, só pode ser devido no local em que prestados os serviços. Fortes nessa razão, pensamos que o art. 12, a, do Decreto-Lei 406/68 é inconstitucional, por invasão de área de competência de outro Município (daquele em que os serviços foram efetivamente prestados). Com efeito, a Constituição Federal não autoriza, pelo contrário, repudia que serviços prestados no Município “A” possam ser tributados pelo Município “B”, apenas por estar neste último o “estabelecimento prestador”.

Clara está a ofensa, pelo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, do critério espacial retratado na regra-matriz acima delineada.

¹⁴ PAULSEN, Leandro. PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. op. cit. p. 430.

2.3 Locação de bens e de serviços

Debates têm sido alavancados em razão da locação de bens, haja vista o item 3 da lista (LC 116/03).

A questão que se insere aqui toca o critério material. Posicionamentos há que a mencionada locação, por constar da lista *numerus clausus* anexa à LC 116/03, dá suporte para a tributação do ISS.

Da análise do critério material exposto na RMIT organizada, percebemos que somente poderá incidir o ISS em casos de prestação de serviços constantes da lista sobredita.

Não obstante, por óbvio que não é pelo fato de que há previsão no rol que tal incidência será aceita e regular no âmbito jurídico-tributário.

Pois bem, materialmente falando, *serviços* pressupõem uma realização, um ato positivo que atenda os critérios da regra-matriz de incidência. Vale dizer, *serviços* reclamam pela obrigação de *fazer*.

Ora, a locação de bens, seja móvel ou imóvel, não reporta à obrigação de *fazer*, mas tão somente a de *dar* mediante uma contraprestação. A confusão estabelecida garante na *prestação de serviços* e nos *fornecimento de bens materiais*, além das *locações de bem*.

Sacha Calmon Navarro Coelho¹⁵ é categórico:

Os problemas da lista são dois:

a) nela podem ser postos fatos que não são ou não caracterizam serviços (implicando fazer algo).(...)

O STF vem manifestando tendência, já seguida pelo STJ, de erradicar da lista os negócios jurídicos ou contratos por não serem serviços, casos do arrendamento mercantil (leasing), da compra de faturamento (factoring), da locação de coisas, (...). À falta de um conceito de serviços, o Judiciário começa a dizer o que não é serviço para fins fiscais.

Com relação à locação de bens, sedimentou o STF:

¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. op. cit. p. 611.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. NÃO-INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS. I - O Plenário desta Corte, no julgamento do RE 116.121, Rel. para o acórdão o Min. Marco Aurélio, assentou entendimento no sentido da não-incidência do ISS sobre a locação de bens móveis. II - Entendimento mantido atualmente por ambas as Turmas desta Corte. III - Agravo regimental improvido.

Decisão

A Turma negou provimento ao agravo regimental no recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator. Unânime. Presidiu o julgamento o Ministro Ricardo Lewandowski. Ausente, justificadamente, o Ministro Marco Aurélio, Presidente. Não participou, justificadamente, deste julgamento o Ministro Carlos Britto 1ª Turma, 27.11.2007.(RE-AgR 455613 / MG - MINAS GERAIS AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI Julgamento: 27/11/2007 Órgão Julgador: Primeira Turma Publicação DJE-165 DIVULG 18-12-2007 PUBLIC 19-12-2007 DJ 19-12-2007 PP-00047 EMENT VOL-02304-04 PP-00658)

O critério material, portanto, fora violado na questão apresentada. Não há razão para a subsistência da locação de bens no rol da lista anexa à LC 116/03, obstando destarte a respectiva incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza no caso sob análise.

Todavia, com relação à locação de serviços o caminho toma outro norte, consoante decisão recente do Superior Tribunal de Justiça, a saber:

TRIBUTÁRIO. ISS. LOCAÇÃO DE MÃO-DE-OBRA. INCIDÊNCIA.

1. Associação civil sem fins lucrativos que, desviando-se dos seus objetivos, efetua locação de mão-de-obra a quem não seja seu associado e para atividades exclusivas da parte contratante, de forma remunerada, está sujeita ao pagamento do ISS.

2. Comprovação nos autos de que a recorrida, entidade civil, locou mão-de-obra ao Banco do Espírito Santo, recebendo valores por esse negócio jurídico, durante os meses de maio de 1988 até junho de 1990, mês a mês.

3. A recorrida congrega os servidores do BANESTES. Os seus sócios são, portanto, pessoas físicas. O BANESTES não é um dos seus associados. Inexistência de serviços prestados a associado no ambiente físico da associação.

4. Locação de mão-de-obra com objetivo do BANESTES, por necessidade, ampliar o seu quadro de prestadores de serviços.

5. Recurso especial provido para fazer incidir o ISS.

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Teori Albino Zavascki (Presidente) e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Luiz Fux. REsp 937090 / ES. RECURSO ESPECIAL 2007/0067249-3 Relator(a) Ministro JOSÉ DELGADO (1105) Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 06/11/2007 Data da Publicação/Fonte DJ 29.11.2007 p. 235.

A locação de serviços, ao contrário da que se refere a bens (móveis ou imóveis), preenche o critério material descrito no antecedente da norma. Diz-se isso pelo fato de que, sendo o serviço uma obrigação de *fazer*, então a prestação de serviços, no caso mão-de-obra, representa tal obrigação.

CONCLUSÃO

A norma, como juízo extraído a partir do texto legal, aponta uma hipótese fática que, se atendida, inarredavelmente a condiciona a um conseqüente.

Por óbvio, o mínimo deôntico dedutível fora levantado para se estabelecer os limites de incidência ou não do tributo respectivo. Desta sorte, toma corpo a regra-matriz do ISS no caso posto.

De posse dessas construções, foram trazidos à baila casos específicos que acaloram os interiores dos Tribunais com suas discussões, quais sejam, internet, local da ocorrência do fato jurídico tributário e locação de bens e de serviços.

Para que se pudesse saber, pois, acerca da incidência ou não do ISS, foram analisadas as situações sobreditas (internet, local da ocorrência do fato jurídico tributário e locação de bens e de serviços) frente à regra-matriz de incidência correlata.

Como conclusão, vimos que a internet, notadamente os provedores de acesso à internet, não preenche o critério material pelo fato de que não se trata de serviço propriamente dito, mas, sim, valor adicionado. Quanto ao local da ocorrência, afetou-se o critério espacial em razão do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o qual se posicionou no sentido de que o local devido do ISS é o lugar do estabelecimento do prestador. No que trata a locação de bens, o critério material restou não atendido em razão de que os serviços pressupõem uma obrigação de *fazer*, e não de *dar*.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de Direito Tributário*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005;
- *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. São Paulo: Riddel, 2008;
- *Código Tributário Nacional*. São Paulo: Riddel, 2008;
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005;
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006;
- HARADA, Kyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2006;
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 25 ed. São Paulo: Malheiros, 2004;
- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.