

# Imposto sobre serviços de qualquer natureza no Brasil: sua contextualização no Mercosul

## Service tax of any nature in Brazil: its contextualization in the Mercosul

Juliana Kiyosen Nakayama\*

\* Faculdade Paranaense (FACCAR).

### Resumo

O presente artigo traz um panorama do imposto sobre os serviços de qualquer natureza no Brasil, com seu histórico e sua contextualização no MERCOSUL, tendo em vista que a livre circulação de bens e de serviços é um dos objetivos do bloco e a tributação é decisiva para a coordenação das políticas econômicas e futura harmonização.

**Palavras-chave:** Imposto sobre serviços. MERCOSUL. Harmonização tributária.

### Abstract

*The present article brings an overview of service taxes of any nature in Brazil, their description and contextualization in the MERCOSUL, bearing in mind that the free circulation of goods and services is one of the objectives of the block and that taxation is decisive for the articulation of economic policies and future harmonization.*

**Key words:** Service tax. MERCOSUL. Tributary harmonization.

A tributação é fator decisório no processo de harmonização, porque conduz o contribuinte a se comportar de um modo tal que não assumiria, caso estivesse em presença de um tratamento equânime.

O Brasil encontra dificuldades para a efetivação do MERCOSUL no que se refere à parte tributária desse bloco, tendo em vista que o sistema tributário brasileiro é complexo e não encontra similar em qualquer outro Estado-parte do MERCOSUL, uma vez que o IPI, o ICMS e o ISS tributam o consumo e os serviços. Considerando estes fatos, seria acertada uma reforma tributária com uma preocupação maior visando à livre circulação de bens e serviços no MERCOSUL, sem esquecer da guerra fiscal dos Estados-membros do Brasil e nem das maiores fontes de arrecadação destes mesmos entes.

A tributação dos serviços na Constituição de 1934, no Brasil, era feita em relação a diversões públicas (art.13, parágrafo 2º, inciso III), sendo distinta do sistema atual. A Constituição de 1934 permitia a competência concorrente entre os Estados e a União (art.11) e alguns Estados-membros passaram a tributar certos serviços por meio do imposto de transações, havendo, assim, a exação<sup>1</sup> de competência estadual, tendo como hipótese de incidência a ampliação do campo de alguns negócios jurídicos não alcançados pelo imposto de venda e consignações (IVC) (MARTINS, 1998, p. 17-8).

Dessa maneira, o termo *serviços* abrange variedade de indústrias que desempenham várias funções para compradores e para consumidores e não se envolvem

na venda de um produto concreto (PORTER, 1989, p. 284-5). Serviço, em sentido comum, é o ato ou efeito de servir, enfim, são bens imateriais, de conteúdo econômico, prestados a terceiros (CASSONE, 2000, p. 321-2). Assim, os serviços foram considerados *bens imateriais* por um longo período da história, integrantes da despesa de produção de um bem incluso no processo produtivo (BARRAL; PRONER, 2000).

De acordo com o Dicionário Enciclopédico del Diritto (1979 apud CASSONE, 2000, p. 320), na Itália,

*servizi sono beni immateriali, cioè prestazioni che i soggetti rendono ad altri soggetti, siano essi unità di consumo, siano unità de produzione (la visista de un medico, le lezione di um professore, il trasporto di beni e di persone, ecc.). Servizi si possono considerare anche le prestazioni resi dagli stessi beni materiali (p.es. un automobile fornisce um servizio, quello del trasporto), per cui si usa distinguere fra servizi reali o materiali, resi appunto das ben materiali, e servizi personali, resi gai soggeti economici.*

Por outro lado, os serviços referentes às artes liberais, assim considerados os serviços intelectuais, segundo palavras de Juan Iglesias (1972, p. 431), não eram considerados objeto de prestação de serviços porque não poderiam ser cobrados. Nesse mesmo sentido, Ihering ([19--], p. 84) afirma que a atividade prestada pelo homem livre não o é em razão de um salário, mas por benevolência, que poderia ser paga em dinheiro, mas que recebia a denominação de

<sup>1</sup> Exação deve ser entendida como a cobrança de impostos.

<sup>2</sup> Está no Direito Romano a origem da denominação que ainda persiste no século XXI para a contra-prestação pelos serviços prestados por profissionais liberais, qual seja, honorários.

*honorarium*<sup>2</sup>.

Segundo palavras de Araminta Mercadante (1998, p. 418), para os economistas, o conceito de serviços possui duas acepções básicas, sendo, para uns, ligada à relação entre os diferentes fatores do processo de produção e, para outros, ligada aos elementos que permitem a distinção entre serviços e bens materiais.

Para Vera Thorstensen (2001, p. 195), os serviços são intangíveis e invisíveis, e não se pode estocá-los. Suas características que distinguem o conceito de serviço do conceito de bens. A *locatio conductio operis*, a pessoa se comprometia a realizar determinada obra. A partir de meados do século XX, essa modalidade passou a ser conhecida como contrato de empreitada, onde uma das partes se obriga a realizar o trabalho para outra, sem que haja subordinação da primeira em relação à segunda e cujo objeto da relação contratual constitui-se na obra propriamente dita e não na realização do trabalho, que serve apenas como um meio para o alcance da finalidade.

Qualquer espécie de serviço, de qualquer natureza, pode ser objeto de locação. Nessa espécie de contrato, uma das partes se obriga a fornecer à outra parte a prestação de uma atividade mediante remuneração. Trata-se de obrigação de fazer, não vedada pela lei e pelos bons costumes (DINIZ, 1998, p. 852).

A prestação de serviços constitui-se em dar, conceder, desenvolver, realizar uma atividade material ou intelectual por meio de qualquer atividade profissional, autônoma ou empresarial, exercida com liberdade técnica.

Pondere-se, contudo, que, na Constituição de 1937, os Estados tributavam certos serviços por meio do IVC (art. 23, inc. I, alín. d) ou por meio do imposto de indústria e de profissões (art. 23, inc. I, alín. f). O Município continuava com o imposto sobre diversões públicas (art. 28, inc. III) (MARTINS, 1998, p. 17-8).

De fato, na Constituição de 1946, o imposto de indústrias e de profissões passou para o Município (art. 29, inc. III) e o imposto de diversões públicas foi mantido (art. 29, inc. IV). Os Estados-membros poderiam legislar sobre impostos não previstos expressamente na Constituição (art. 21), inclusive sobre transações e sobre vendas e consignações (art. 19, inc. IV). Esses sistemas eram embasados em critérios jurídicos e não econômicos, com distorções como o imposto de exportação que era de competência dos Estados-membros; o imposto sobre vendas e consignações tinha incidência em cascata, cumulativa; muitos impostos não tinham qualquer finalidade econômica, podendo ser

suprimidos (MARTINS, 1998, p. 17-8).

Pois bem, este imposto é conhecido pela sigla ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza) e foi implantado a partir de janeiro de 1967, com fundamento no art. 15 da Emenda Constitucional 18/65, tendo seu perfil mantido pela Constituição de 1988.

É bem de ver que o fato gerador do ISS, conforme a Carta Política<sup>3</sup>, compreende os serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária estadual, definidos em lei complementar da União. O fato gerador desse imposto é o descrito em lei ordinária municipal dentro do âmbito constitucional. Enfim, o ISS tem como fato gerador a prestação por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de caráter profissional, de serviço constante da lista de Lei Complementar n. 56, de 15.12.1987 como forma exemplificativa (MACHADO, 2000, p. 327-8).

À voga dessa explanação, na Constituição<sup>4</sup>, os Municípios gozam de autonomia para fixar as alíquotas do ISS, mas a União, por lei complementar, poderá fixar alíquotas máximas e excluir de sua incidência exportações de serviços para o exterior.

Retomando-se o fio do raciocínio, como o ISS é imposto fixo<sup>5</sup>, não há que se falar em alíquotas e em base de cálculo, porque não há o que se calcular. Porém, a base de cálculo do ISS depende do tipo de contribuinte. Para as prestações de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto é fixo; pode ser diverso em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, como exemplo, a quantia recebida a título de remuneração do próprio trabalho.

Está bem claro que nos serviços prestados por empresas, o ISS é proporcional ao preço do serviço. Quando houver fornecimento de mercadorias, com incidência do ICMS, o valor da operação é deduzido do preço das mercadorias que serviram de base de cálculo do imposto estadual.

Haja vista que o contribuinte do ISS é a empresa ou o trabalhador autônomo que presta o serviço tributável, não são contribuintes os que prestam serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos, os diretores e os membros de conselhos consultivos<sup>6</sup>.

A Lei Complementar 116/2003 trouxe mudanças para o sistema tributário brasileiro no que se refere ao ISS.

Em 26 de março de 1991, originou-se o Mercado Comum do Sul (Mercosul), do Tratado de Assunção<sup>7</sup>, tendo como Estados-partes Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai e Estados associados Chile<sup>8</sup> e Bolívia<sup>9</sup>. O

<sup>3</sup> Art. 156, inc. III, da Constituição de 1988. "Compete aos Municípios instituir impostos sobre: III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar".

<sup>4</sup> Art. 156, parágrafo 3o, inc. I da Constituição de 1988. "Em relação ao imposto previsto no inciso III, cabe à lei complementar: I - fixar as suas alíquotas máximas; II - excluir de sua incidência exportações de serviços para o exterior".

<sup>5</sup> Tributos fixos são aqueles cujo montante independe da maior ou menor dimensão econômica do fato gerador. Paga-se quantia fixa sem se verificar o valor ou preço dos serviços prestados. (AMARO, 2001, p. 88).

<sup>6</sup> Art. 10 do Decreto-lei n.406.

<sup>7</sup> Incorporado no Direito brasileiro através do Decreto n.350, de 21 nov. 1991. Pelo Decreto Legislativo 197/91, publicado no Diário Oficial da União de 26 set. 1991, p. 20.781.

<sup>8</sup> Estado associado ao Mercosul através do acordo de complementação econômica MERCOSUL - Chile. Incorporado pelo Decreto Legislativo 96/96, publicado no Diário Oficial da União de 13 set. 1996, p. 18.111.

<sup>9</sup> Estado associado do MERCOSUL através do acordo de complementação econômica MERCOSUL - Bolívia. Incorporado pelo Decreto Legislativo 19/97, publicado no Diário Oficial da União de 30 abr. 1997, p. 8.577.

Tratado de Assunção declara a intenção de constituir um mercado comum, com o objetivo de uma coordenação das políticas cambial, monetária e fiscal. O MERCOSUL visa à livre circulação de mercadorias, à liberdade de estabelecimento, à livre circulação de trabalhadores, à livre circulação de capitais e à liberdade de concorrência.

A tributação dos serviços é intrinsecamente ligada à livre circulação de pessoas e serviços, um dos princípios do Tratado de Assunção, tratado quadro do MERCOSUL.

Tratados internacionais firmados, com o escopo de evitar a dupla tributação por meio do imposto sobre a renda, costumam prever, em razão das divergências existentes entre as espécies impositivas dos respectivos ordenamentos jurídicos, que suas normas alcançam quaisquer outros impostos idênticos ou substancialmente semelhantes. (MARQUES; CANHADAS, 2004).

Apesar de serem firmados pela União, os tratados internacionais podem alcançar impostos de competência impositiva de outras pessoas políticas de direito público interno, pois, nestes casos, a União age na qualidade de representante da República Federativa do Brasil, pessoa jurídica de direito internacional público. (MARQUES; CANHADAS, 2004).

Averiguando os tratados internacionais referentes à tributação dos serviços, pode-se levantar a situação atual que o Mercosul e o Brasil estão passando, para, assim, investigar o sistema tributário brasileiro e os princípios inerentes ao ISS e o próprio ISS.

A proposta de Emenda Constitucional apresentada pelo governo federal em 2001 pode ser condensada com: estabelecimento de alíquotas uniformes por classes de produtos ou serviços; limitação do número de alíquotas até no máximo de cinco classes; fixação de alíquotas por classe, pelo Senado Federal, em projeto de resolução de iniciativa do Presidente da República, de um terço dos Senadores ou de um terço dos Governadores dos Estados e do Distrito Federal; vedação de isenção, redução de base de cálculo ou quaisquer outras formas de benefícios fiscais; disciplinamento do imposto, segundo lei complementar da União e obrigatoriedade de regulamento único, aprovado pelo órgão integrado por representantes dos Estados e do Distrito Federal, vedada a adoção de norma autônoma e a adoção de normas visando a coibir a guerra fiscal do ISS, criando alíquotas por serviços ou classes de serviços, vedando benefícios fiscais a qualquer título e estabelecendo prazos uniformes de recolhimento. (MARQUES; CANHADAS, 2004).

Nesta mini-reforma tributária de 2001, conclui-se que com a uniformização da legislação do ICMS em todo país, com suas respectivas alíquotas unificadas e a criação de alíquotas mínimas do ISS para todos os mais de cinco mil e quinhentos municípios da Federação, com a vedação desses entes políticos em concederem isenção ou qualquer outra forma de benefício fiscal, traria novos investimentos para suas regiões. Assim, o governo deverá criar formas objetivas de compensação para que regiões menos favorecidas possam se desenvolver, apesar de não serem favoráveis à guerra fiscal existente (PEIXOTO, 2001).

A Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003, autorizou os Municípios a exigirem o ISS sobre serviços prestados no Brasil por pessoa domiciliada no exterior (ainda que a prestação tenha se iniciado no exterior), imputando-se ao tomador dos serviços a responsabilidade pela retenção na fonte do imposto municipal, por ocasião do respectivo pagamento. (PEIXOTO, 2001).

A LC 116 no artigo 4º diz que estabelecimento prestador de serviços é o

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

Basta que haja um local onde a atividade seja desenvolvida, o que não quer dizer que o serviço tenha de ser ali executado ou que alguém tenha de estar permanentemente nesse local. (HAIDAR, 2005).

A Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, com alterações na Lei complementar 102, de julho de 2000 e Lei complementar 114, de 16 de dezembro de 2002, dispõe sobre o imposto dos Estados e Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e transportes. Tanto a legislação do ICMS quanto a do ISS brasileiro constam em Lei complementar como normas gerais, apesar de a competência ser dos entes federados Estado e Município. Não seria esse o caminho para a harmonização tributária no Mercosul?

De qualquer forma, deverá o sistema tributário nacional adequar-se face às exigências e às tendências internacionais, através da reforma constitucional tributária, revendo seu pacto federativo, com a sugestão da mudança de competência legislativa. Assim sendo, mudar a competência do ICMS para a União já seria um início para essas adequações, com a eventual extinção do ISS.

## Referências

- AMARO, L. *Direito tributário brasileiro*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- BARRAL, W.; PRONER, C. *O setor de serviços e a Alca*. Trabalho apresentado no Forum Continental Área de Livre Comércio das Américas: atores sociais e políticos nos processos de integração. São Paulo, 27-29 novembro 2000.
- CASSONE, V. *Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- DINIZ, M. H. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- HAIDAR, R. Sem guerra fiscal. *Consultor Jurídico*, jun. 2005. Disponível em: <<http://conjur.estadao.com.br/static/text/35598,1>>. Acesso em: 12 set. 2005.
- IGLESIAS, J. *Derecho Romano Instituciones de Derecho Privado*. 6. ed. Barcelona: Ediciones Ariel, 1972.

IHERING, R. V. *A Evolução do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, [19--].

MACHADO, H. de B. *Curso de Direito tributário*. 18. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2000.

MARQUES, M. S.; CANHADAS, F. A. M. O ISS sobre serviços prestados por não residentes e os tratados internacionais em matéria tributária – breves reflexões. In: PEIXOTO, M. M.; MARTINS, I. G. da S. (Org.). *ISS – LC 116/2003*. Curitiba: Juruá, 2004.

MARTINS, S. P. *Manual do imposto sobre serviços*. São Paulo: Malheiros, 1998.

MERCADANTE, A. A. Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços: aspectos jurídicos. In: CASELLA, P. B.;

MERCADANTE, A. de A. (Coord.). *Guerra comercial ou integração mundial pelo comércio? A OMC e o Brasil*. São Paulo: LTr, 1998.

PEIXOTO, M. M. Projeto de mini reforma tributária (Uma análise das medidas anunciadas pelo Governo Federal em 29/06/2001). *Jus Navigandi*, Teresina, ano 6, n. 52, nov. 2001. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2349>>. Acesso em: 9 jan. 2004.

PORTER, M. E. *A vantagem competitiva das nações*. Trad. Waldemar Dutra. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

THORSTENSEN, V. *OMC: as regras do comércio internacional e a rodada do milênio*. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

---

**Juliana Kiyosen Nakayama\***

Mestre em em Direito Negocial (UEL).  
Docente da Faculdade Paranaense (FACCAR).

e-mail: <[nakayama@sercomtel.com.br](mailto:nakayama@sercomtel.com.br)>

\* **Endereço para correspondência:**  
Rua Dom Pedro II, 400 – Horácio Cabral – CEP 86.600-000 Rolândia,  
Paraná, Brasil.

---