

O ISS NAS IMPORTAÇÕES E EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS

Leonardo Bittencourt Ronconi¹

As pessoas físicas ou jurídicas brasileiras que mantêm negócios internacionais sejam como prestadoras de serviços (exportação), sejam como tomadoras desses serviços (importação), devem estar atentas às regras de incidência relativa ao imposto sobre os serviços – ISS, em razão da existência de aspectos divergentes da Lei Complementar 116/2003.

O tema ganha importância tendo em vista que o setor de serviços no Brasil, seguindo a tendência mundial das economias desenvolvidas, adquire papel cada vez mais relevante, respondendo em 2008 por cerca de 65% do PIB (valor agregado) e por mais da metade dos empregos formais em 2008. No tocante ao comércio exterior de serviços, as exportações brasileiras em 2008 totalizaram o montante considerável de US\$ 28,8 bilhões enquanto as importações totalizaram US\$ 44,4 bilhões.²

Assim, este estudo tem por finalidade analisar brevemente os pontos vulneráveis sobre a incidência de ISS na importação e exportação de serviços.

Para melhor compreensão a análise será realizada separadamente na forma abaixo:

A) O ISS NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

A Lei Complementar nº 116/2003, dispõe que incide ISS sobre a importação de serviços do exterior, nos seguintes termos:

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

O mencionado diploma legal impõe ainda a responsabilidade aos tomadores ou intermediários de serviços provenientes do exterior, conforme abaixo transcrito:

"Artigo 6º - Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais. (...)

Parágrafo 2º - Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I - o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País; (...)"

Assim, segundo OLIVEIRA (2009)³ preconiza a lei complementar a incidência do ISS pela atividade realizada mesmo fora do Brasil (total ou parcialmente), sendo determinante o usuário se localizar dentro do município e auferir as vantagens do serviço prestado.

De modo controverso, há juristas (OLIVEIRA (2009), SPOHR⁴, ATTIE (2004)⁵) que questionam a validade da incidência do Imposto de importação, com fulcro nos seguintes argumentos brevemente citados:

- Em decorrência do princípio da territorialidade a lei deve alcançar exclusivamente as pretensões de serviços desenvolvidos dentro do território respectivo território municipal. Ademais, lembra que a extraterritorialidade é admitida apenas em situações excepcionais previstas na Constituição Federal, tais como: ICMS (art. 155, II, e §22º, IX, “a”); imposto de renda (art. 153, §2º; e Imposto de Importação;
- A descrição do §1º do art. 1º da LC nº 116/2003 amplia a materialidade do imposto previsto na constituição, abarcando o fato “consumir, fruir ou utilizar serviço”;
- O sujeito passivo do ISS deve recair sobre o prestador de serviço (art. 5º da LC 116/03), não procedendo à eleição de outro sujeito passivo, ainda que qualificado como responsável tributário.

De entendimento contrário, de regra o fisco municipal caracterizado a importação de serviços para aplicação do ISS, conforme o exemplo abaixo:

ISS - Importação de Serviços do Exterior - Caracterização - Esclarecimentos Quanto à Incidência do Imposto. **Resposta à Consulta nº 2.222/2004.** (...)

No caso em apreço, a requerente frui de serviços produzidos no Exterior. Ainda que a empresa prestadora seja estrangeira e aufera receita, os serviços são fruídos no território nacional pela requerente.

Desse ângulo, não há como afastar a incidência do tributo, ainda mais não seja porque como estabelece o art. 3º, inciso I da LC 116/03 e também o art. 3º, inciso I da Lei Municipal 13.701 de 24/12/03, o imposto é devido no local do estabelecimento do tomador, ou na falta deste, onde ele estiver domiciliado, o que corrobora a conclusão de que a requerente deve recolher o tributo aos cofres desta Municipalidade. (Publicado no DOM SP de 17.08.2004)⁶

Desta forma, apesar de contestada a Lei Complementar 116/03 possibilita aos municípios tributar os serviços prestados por pessoas jurídicas estabelecidas no exterior, desde que existente ao menos um dos elementos de conexão no território brasileiro para configuração da importação de serviços, quais sejam, lugar da execução e o lugar onde se verifica o resultado.

B) O ISS NA EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

A Lei Complementar nº 116/2003, dispõe que **não** incide ISS sobre a exportação de serviços para exterior, conforme se verifica nos termos abaixo:

Art. 2º. O imposto não incide sobre:

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

(...)

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

A problemática desta regra de isenção está em caracterizar quando se caracteriza a exportação de serviços.

Segundo HARADA (2010)⁷, “Para caracterizar a exportação deve haver efetiva destinação do serviço ao exterior. Pressupõe-se que o tomador é residente ou sediado no exterior. (...) É imprescindível que o **efeito** do serviço executado seja produzido no exterior.”

Sobre o “efeito” ou “resultado”, descrito pela norma, esclarece OLIVEIRA (2009)⁸:

‘resultado’ significa ‘derivação, conseqüência, seguimento’. Ao executar o serviço, o prestador o faz para alguém (tomador), que, de algum jeito, dele se beneficia, obviamente, que nos limites territoriais em que tem domicílio. Não por outro motivo, a norma sob o foco distinguiu tomador do serviço da pessoa que efetua o pagamento do preço respectivo, no sentido de que, para configurar exportação de serviços não é suficiente que a contraprestação seja satisfeita por não-residente, mas sim que a atividade se destine a não-residente. Daí, o vocábulo ‘resultado’ deve ser entendido como a conseqüência última do serviço realizado, consistente no proveito que dele deriva.

Destas lições e diante da redação da LC 116/2003, pode-se aplicar as seguintes regras de averiguação para verificar-se se a atividade prestada é caracterizada como serviço exportado:

- O serviço prestado fora do território brasileiro, por contribuinte residente no Brasil, para tomador residente no exterior e com resultado também no exterior é isento da tributação do ISS;
- O serviço prestado em território brasileiro, por contribuinte residente no Brasil, para tomador residente no exterior, cujo resultado se verifique no exterior é isento do ISS;
- O serviço prestado, em território brasileiro, por contribuinte residente no Brasil, para tomador residente no exterior, cujo resultado se verifique em território brasileiro, não é isento da tributação pelo ISS, por não ser enquadrado na definição de serviços exportados.

Assim, a caracterização do serviço exportado leva em consideração o resultado gerado pela atividade realizada, o que quando repercutirem fora do território

brasileiro, de forma que o seu resultado efetivo seja no exterior, impõe-se como caracterizado o serviço com exportado e isento de ISS.

Referências:

1. ATTIE, Paulo. **ISS - Impossibilidade de Instituição e Cobrança na Importação de Serviços do Exterior.** Disponível em: http://www.attieadvogados.com.br/site/index.php?option=com_content&task=view&id=32&Itemid=13. 2004. Acesso em 06.05.2010.
2. BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, da Indústria e do Comércio Exterior. JORGE, Miguel. **SERVIÇOS: Panorama do Comércio Internacional.** Brasília: 2009.
3. HARADA, Kiyoshi. **ISS: exportação de serviços para o exterior do país.** Jus Navigandi, Teresina, ano 14, n. 2497, 3 maio 2010. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=14787>>. Acesso em: 03 maio 2010.
4. OLIVEIRA. José Jayme de Macêdo. **Impostos Municipais: ISS, ITBI, IPTU: Comentários, doutrina, jurisprudência.** São Paulo: Saraiva, 2009
5. SPOHR. Ricardo Gewehr. **A inconstitucionalidade da incidência do ISS na importação de serviço proveniente do exterior ou que nele tenha iniciado.** Disponível em: www.escola.agu.gov.br/.../AInconstitucionalidadedaIncidencia_RicardoGewehr.pdf Acesso em 06.05.2010.

¹ Advogado. Pós Graduado em Direito da Economia e da Empresa pela FGV/RJ. Pós Graduado em Planejamento Tributário e Sucessório pela FUCAPE Business School. Maio de 2010.

² BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, da Indústria e do Comércio Exterior. JORGE, Miguel. **SERVIÇOS: Panorama do Comércio Internacional.** Brasília: 2009.

³ OLIVEIRA. José Jayme de Macêdo. **Impostos Municipais: ISS, ITBI, IPTU: Comentários, doutrina, jurisprudência.** São Paulo: Saraiva, 2009

⁴ SPOHR. Ricardo Gewehr. **A inconstitucionalidade da incidência do ISS na importação de serviço proveniente do exterior ou que nele tenha iniciado.** Disponível em: www.escola.agu.gov.br/.../AInconstitucionalidadedaIncidencia_RicardoGewehr.pdf Acesso em 06.05.2010.

⁵ ATTIE, Paulo. **ISS - Impossibilidade de Instituição e Cobrança na Importação de Serviços do Exterior.** Disponível em: http://www.attieadvogados.com.br/site/index.php?option=com_content&task=view&id=32&Itemid=13. 2004. Acesso em 06.05.2010.

⁶ **ISS - Importação de Serviços do Exterior - Caracterização - Esclarecimentos Quanto à Incidência do Imposto.** Disponível em http://www.contadornews.com.br/Destaques/Ir_Mun.asp?SiteID=885 Acesso em 06.05.2010.

⁷ HARADA, Kiyoshi. **ISS: exportação de serviços para o exterior do país .** Jus Navigandi, Teresina, ano 14, n. 2497, 3 maio 2010. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=14787>>. Acesso em: 03 maio 2010.

⁸ OLIVEIRA. José Jayme de Macêdo. **Impostos Municipais: ISS, ITBI, IPTU: Comentários, doutrina, jurisprudência.** São Paulo: Saraiva, 2009.