



## Consultor Tributário: ISS não pode incidir sobre importação de serviços

Objetivando evitar que produtos importados recebessem tratamento fiscal privilegiado relativamente aos produzidos no país, tornando-os, assim, menos competitivos, sempre buscou o legislador brasileiro fazer com que as importações sofressem as mesmas incidências tributárias que oneravam as operações internas.

Essa “lógica” fundamentou, por exemplo, a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do antigo Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), do atual Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do PIS/Cofins (PIS/Cofins-Importação), na importação de bens e serviços.

Provavelmente, foi também com esse objetivo que, por meio da Lei Complementar (LC) 116, de 31 de julho de 2003, estabeleceu-se a incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) no "serviço proveniente do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país".

Essa incidência não se coaduna, contudo, com os princípios constitucionais que regem a tributação de serviços na legislação brasileira, e quatro são as razões que levam a essa conclusão.

A primeira delas é que a Constituição Federal não prevê a possibilidade de o ISS recair sobre as importações, como faz relativamente aos demais tributos que as oneram.

De fato, sempre que a Constituição atribuiu competência aos entes federativos para que determinado tributo recaísse sobre as importações, ela o fez expressamente. Assim foi com o Imposto de Importação, com o antigo ICM, com o atual ICMS, com a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) incidente sobre a importação de combustíveis e com o PIS/Cofins-Importação.

Como todos se lembram, o antigo ICM, previsto no artigo 24, inciso II, da Constituição de 1967, não incidia sobre a importação de mercadorias, mas tão somente sobre operações relativas a circulação de mercadorias realizadas no território nacional. Para que o imposto pudesse incidir sobre importações, o artigo 23, parágrafo 11, da Emenda Constitucional (EC) 1, de 17 de outubro de 1969, referiu-se expressamente às entradas de mercadorias importadas do exterior (ainda que se tratasse de bens destinados a consumo ou ativo fixo do estabelecimento), elencando-as entre as situações que permitiriam tal incidência.



GUSTAVO BRIGAGÃO  
Advogado



A Constituição vigente (CF), ao incluir no campo de incidência do ICMS as prestações de serviços de transporte (intermunicipal e interestadual) e de comunicação, fez expressa referência a que o imposto incidiria “*também*” sobre operações e prestações iniciadas no exterior (art. 155, inciso II, da CF). Grifeia palavra “*também*” para acentuar o fato de que o legislador constitucional vê a incidência naimportação, não como algo que decorra naturalmente da incidência já prevista para as operaçõesinternas, mas como algo que se acrescenta à competência estadual, ampliando-a de forma específica.

Também se deve a disposição expressa da CF a incidência do ICMS na entrada de mercadoria importada do exterior, ainda que se trate de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento (art. 155, inciso II, § 2º, inciso IX, alínea a).

E, para que esse imposto pudesse incidir sobre as entradas de mercadorias importadas por pessoas físicas e jurídicas não contribuintes, foi necessário que a EC 33, de 11 de dezembro de 2001, alterasse a redação do artigo 155, inciso II, parágrafo 2º, inciso IX, alínea “a”, e estabelecesse expressamente que essa incidência se daria naquelas circunstâncias. Note-se que, com base na redação anterior à emenda, essa pretensão foi rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 2.030.759-DF, de que foi relator o ministro Maurício Corrêa, Plenário (Revista Trimestral de Jurisprudência – RTJ 171, p. 684), exatamente porque a CF não atribuía competência aos estados para tanto.

Da mesma forma, foi necessário emendar-se o texto da CF: (i) pela EC 33/01, que alterou a redação do artigo 149, de forma a incluir o parágrafo 2º, incisos I e II, para que se admitisse a incidência da CIDE na importação de petróleo (inclusive seus derivados), de gás natural (inclusive seus derivados) e de álcool combustível; e (ii) pela EC 42, de 19 de dezembro de 2003, que alterou a redação do artigo 149, parágrafo 2º, inciso II, e incluiu no artigo 195 o inciso IV, para que se pudesse tributar, pela CIDE e pelas CS, a importação de produtos estrangeiros ou de serviços.

É verdade que não há disposição constitucional que expressamente preveja a incidência do IPI na importação, mas isso se deve ao fato de que esse tributo não incide sobre atividades ou operações propriamente ditas, mas sobre os produtos industrializados em si, sendo irrelevante a sua origem, se nacional ou estrangeira.

Diversamente, nos tributos que têm por objeto atividades ou operações, como é o caso do ISS, é necessária expressa previsão constitucional para que as originadas ou provenientes do exterior se incluam no respectivo campo de incidência.

Quanto ao ISS, nada há na Constituição que disponha sobre a possibilidade de ele incidir sobre a importação de serviços. Logo, regra infraconstitucional que a crie configura extrapolação da competência constitucionalmente outorgada aos municípios, o que é inadmissível.

A segunda razão (entre as mencionadas no início deste artigo) é a de que a LC 116/03 determina que o município competente para a cobrança do ISS na importação do serviço é aquele em que localizado o estabelecimento beneficiário (tomador) do respectivo serviço, mas não dirime eventuais conflitos de competência na hipótese em que houver diversos *estabelecimentos tomadores* de um mesmo e único



---

serviço, localizados em mais de um município.

Isso ocorreria, por exemplo, no treinamento via internet de equipe de vendedores vinculados a filiais de determinada empresa localizadas em municípios diversos. Note-se que, nessa hipótese, haveria um único serviço (treinamento), que, apesar de contratado por uma única pessoa jurídica, seria prestado simultaneamente a todos os seus diversos estabelecimentos (filiais) localizados em municípios diversos. Todos eles, com fundamento no que dispõe a LC 116/03, se julgariam competentes para fazer incidir o ISS sobre o serviço prestado, apesar de o fato gerador ser um só.

Como já tive oportunidade de demonstrar em outras ocasiões, e nessa mesma coluna, situação muito semelhante foi a julgada pelo plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), quando afastou a incidência do Adicional do Imposto sobre a Renda (ADIR) por não haver lei complementar que indicasse as regras que solucionariam eventuais conflitos de competência decorrentes da aplicação das leis estaduais que o instituíssem, e também quando afastou a incidência do ICMS na prestação de serviço de transporte aéreo de pessoas.

A ausência dessa lei complementar (que dispusesse como seriam solucionados os conflitos de competência) impediu a incidência genérica daqueles tributos, e não somente nas hipóteses em que ficassem configurados os referidos conflitos. O mesmo deve ocorrer com o ISS sobre serviços importados.

A terceira razão que impede a incidência do ISS sobre a importação de serviços é que a LC 116/03 não definiu quem seria o contribuinte do imposto nessa hipótese. A única definição existente é a que se refere aos serviços que são prestados internamente, e, nessa hipótese, o contribuinte é o prestador do serviço.

Na importação de serviços, o seu prestador está localizado no exterior, não mantendo, portanto, vínculo jurídico com qualquer município brasileiro.

O tomador (importador) do serviço, esse sim, deveria ter sido indicado contribuinte (como faz a legislação do Imposto de Importação, ICMS, Cide e PIS/Cofins-Importação) por ser o único que mantém relação pessoal e direta com o fato gerador do imposto e que está apto a integrar a necessária relação jurídico-tributária com o município.

A ausência dessa determinação importa em descumprimento do nosso sistema tributário constitucional vigente, que impõe a definição do contribuinte do tributo como pré-requisito para sua exigibilidade.

Note-se que a LC 116/03 não supre esse requisito constitucional ao eleger como responsável pelo pagamento do ISS "o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do país", pois, se não há contribuinte, como visto acima, não há que se falar em responsabilidade tributária de quem quer que seja.

A quarta e última razão é que serviços prestados no exterior não podem ser considerados inseridos na competência dos municípios para fazer incidir o ISS.



E, chega-se a essa conclusão, não só pela jurisprudência do STJ que prevalecia até recentemente e que consagrava o princípio da territorialidade (segundo o qual o ISS deve, em regra, ser recolhido em favor do município onde o serviço é prestado), como também pelo precedente daquele mesmo Tribunal, segundo o qual não há *exportação de serviço* nas situações em que ele é prestado em território nacional, ainda que para beneficiário no exterior (Agravo Regimental no Resp 956.513, ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 03.09.2009).

Ora, o vento há que soprar para ambos os lados. Se não há *exportação de serviços* nesses casos, também não há que se falar em *importação de serviços* na situação inversa, em que os serviços são prestados no exterior, mas os respectivos beneficiários estão aqui localizados.

Perguntar-se-ia, então, o ilustre leitor: Qual o tratamento a ser dado à situação em que o prestador, estabelecido no exterior, prestasse o serviço em território nacional? A resposta a essa pergunta dependeria, a meu ver, do “grau de presença” no território brasileiro que se pudesse provar relativamente a esse prestador.

Se tal grau fosse suficiente para configurar a existência dos pressupostos necessários e suficientes à configuração de estabelecimento, nos termos do artigo 4º da LC 116/03 (existência de unidade profissional ou econômica, que, de forma temporária ou definitiva, desenvolva a atividade de prestar serviços), entendo que a atividade deveria ser regularmente tributada, não porque estaríamos nessa hipótese diante de uma importação de serviços, mas porque, para fins de ISS, haveria um “estabelecimento” aqui localizado que estaria prestando serviços em território nacional.

Em outras palavras, seria um serviço como qualquer outro, prestado por estabelecimento localizado no território brasileiro.

Se, por outro lado, o referido “grau de presença” não fosse suficiente para configurar “estabelecimento”, estaríamos diante de uma legítima importação de serviços, que não poderia estar sujeita à incidência do ISS por todos os motivos analisados neste artigo.

Em conclusão, apesar do salutar objetivo de evitar-se que importações recebam tratamento fiscal privilegiado relativamente às operações internas, parece-me não haver fundamento constitucional para que seja tributada pelo ISS a denominada importação de serviços.

#### **Date Created**

17/10/2012