

Concurso Fisco Municipal – 2016

ISS INCIDENTE NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

FONTE DE RECEITA PARA OS MUNICÍPIOS

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	03
1 A incidência do ISS na importação de serviços	05
2 Incidência do PIS/COFINS na importação de serviços e cruzamento de dados com os recolhimentos do ISS	09
3 Informações do SISCOSERV	13
CONSIDERAÇÕES FINAIS	17
REFERÊNCIAS	25

INTRODUÇÃO

Pretende-se com o presente artigo analisar a incidência do ISSQN sobre a importação de serviços do exterior, bem como apresentar mecanismos de identificação das operações que possam ensejar a incidência do tributo visando o combate à evasão fiscal.

Ao prever no inciso II do §3º do art. 156 da Constituição Federal de 1988 que cabe à lei complementar excluir da incidência do imposto sobre serviços as exportações de serviços para o exterior, o legislador constitucional sinalizou a adoção pelo Estado brasileiro da tributação dos serviços pelo princípio do destino, o que acabou por ser efetivado pelo legislador complementar, por meio da Lei Complementar nº 116/2003. Por tal princípio, os Estados tributam as importações e desoneram as exportações, seja de mercadorias ou de serviços.

A adoção do princípio do destino para o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS possui sustentação doutrinária, e significa que devem ser tributadas as importações de serviços e desoneradas as exportações. Essa é, por exemplo, a posição de Torres¹ e Schoueri².

Cumprindo o comando maior, a Lei Complementar nº 116/2003 excluiu da incidência do ISS as exportações de serviços, conforme o disposto no art. 2º, I, e § único do mesmo artigo. Ao mesmo tempo, considerando a adoção do princípio do destino, a LC 116/2003, no §1º do artigo 1º, dispôs que o imposto também incide sobre o serviço proveniente do exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no

¹ TORRES, Heleno Taveira. Prestação de serviços provenientes do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Imposto Sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição**. São Paulo: Manole, 2004. p. 279-298.

² SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a Importação de Serviços do Exterior. In: PINTO, Sérgio Luiz de Moraes; Macedo, Alberto; Araújo, Wilson José de (Coord.). **Gestão tributária Municipal e Tributos Municipais**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 291-308.

exterior, ou seja, na importação de serviços. Veja-se o teor das disposições da norma complementar:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, [...], tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa [...].

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

As posições quanto à incidência do ISS na importação de serviços, nos termos previstos pela Lei Complementar nº 116/2003, passam desde a inconstitucionalidade, devido ao princípio da territorialidade, tanto pelo fato gerador ser praticado fora do território nacional quanto pelo contribuinte (prestador) estrangeiro não poder ser atingido pela legislação brasileira, até a constitucionalidade, seja considerando o tomador como responsável, seja considerando-o contribuinte.

O fato é que autorizada a incidência na Lei Complementar nº 116/2003, norma nacional de regência do imposto sobre serviços, e tendo a mesma apoio doutrinário e jurisprudencial, a tributação da importação de serviços, posto que contida no campo de incidência do ISS, é inegável fonte de recursos para os municípios e para o Distrito Federal, entes federativos aos quais foi conferida pela Magna Carta a competência para a instituição do tributo.

No entanto, garantir a efetivação da exigência do imposto sobre os serviços provenientes do exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior é tarefa um tanto complexa. Isto porque a norma complementar prescreve que o contribuinte é o prestador dos serviços (art. 5º), sendo o imposto devido no local do estabelecimento do tomador (art. 3º, I), e os entes tributantes não possuem controle sobre o prestador estrangeiro, já que o mesmo somente estará sujeito a suas normas se acaso realizar parte do serviço no território brasileiro, e, mesmo em tal situação, haveria grande dificuldade de os Municípios ou o Distrito Federal lhe

exigirem o cumprimento da legislação tributária ou, em caso de descumprimento, aplicarem os meios de direito cabíveis.

Por este motivo, a própria Lei Complementar nº 116/2003 já prevê que na importação o tomador ou o intermediário dos serviços são responsáveis pelo imposto (art. 6º, §2º, I). Aparentemente o problema está resolvido, porém, a fiscalização de serviços tomados, relativamente a serviços importados, possui uma grande deficiência no tocante a dados para efetivá-la, pois as informações disponíveis quanto aos serviços tomados e ao imposto devido, em geral estão nas mãos dos tomadores dos serviços, já que o prestador neste caso, não emite notas fiscais que possam ser cruzadas pelo Fisco com as declarações apresentadas pelos tomadores ou intermediários dos serviços. Tal fato dificulta a apuração de erros, e dá grande margem à sonegação, devido à dificuldade de apuração e a baixa percepção de risco pelos sujeitos passivos.

No presente, procura-se primeiramente discorrer sobre as teses de apoio à incidência do tributo e, por fim, considerando a dificuldade dos municípios em operacionalizar a identificação das operações que possam dar ensejo à cobrança dos tributos, dada a própria característica imaterial dos serviços, apresentar possíveis fontes de informações que possibilitem a constatação da ocorrência dos fatos tributários e o combate à evasão tributária, como é o caso dos registros do SISCOSEV, bem como os recolhimentos das contribuições previdenciárias federais – PIS/COFINS, passando inclusive por uma breve comparação entre as hipóteses de incidência destas e do tributo municipal na importação de serviços.

1 – A incidência do ISS na importação de serviços

A grande polêmica na questão da incidência do ISS na importação de

serviços advém da divergência existente na premissa de qual o critério material autorizado pela Constituição Federal de 1988 para a hipótese de incidência do tributo.

Há doutrinadores que entendem que apenas o prestar serviços pode ser atingido pela exação. Para esses, a incidência do ISS na importação de serviços somente poderia ocorrer quando o serviço for executado no Brasil, pois do contrário não haveria elemento de conexão para a materialização da hipótese de incidência tributária e nem para atingir o contribuinte (prestador do serviço), pois a visão de que o critério material poderia ser tomar serviços, sendo o tomador contribuinte seria inconstitucional para tal corrente. Nessa linha estão as opiniões de Heleno Torres e Mizabel Derzi.

Heleno Taveira Torres³ esclarece que a Lei Complementar nº 116/2003 só reconhece como contribuinte do imposto o prestador de serviços, seja este residente no Brasil ou no exterior. Desse modo, o tomador dos serviços provenientes do exterior é apenas o responsável tributário pela retenção e recolhimento do imposto, e, face ao princípio da territorialidade, somente seria responsável pelo débito tributário quando aperfeiçoada a relação jurídica obrigacional entre o Município do local de seu domicílio e o sujeito não-residente. Tal relação jurídica obrigacional ocorre a partir do fato jurídico tributário (prestação de serviço qualificado na lista da LC n. 116/2003), concluído pelo contribuinte (prestador) no território nacional, no território do respectivo município, ainda que iniciado no exterior. Ou seja, os sujeitos não-residentes não podem ser tributados pelo ISS, por fatos praticados no exterior, por falta de conexão material entre suas atividades com o ordenamento local. Para tal autor, apenas o vínculo com a territorialidade poderia autorizar a tributação de não-residentes por prestações de serviços, de modo que só haveria tributação se o

³ Id. Op. cit. p. 279-298.

aspecto material da hipótese de incidência do tributo (prestar serviços) for desenvolvida no território brasileiro.

No mesmo sentido, Mizabel Derzi⁴, também defende que a Lei Complementar nº 116/2003 adotou o princípio do destino para o imposto municipal, exonerando as exportações e onerando as importações de serviços. A posição da autora é que o critério espacial adotado pela lei complementar é compatível com a Constituição, bem como o perfil constitucional do tributo é de tributar o prestar serviços, sendo o contribuinte o prestador, não tendo adotado como critério material o consumo de serviços, ou seja, não enxergando a tributação sob o prisma do tomador.

Por outro lado, há aqueles que defendem que a Constituição outorgou competência para a instituição do imposto sobre "serviços", podendo ser o tomar ou o fruir critério material da hipótese de incidência, mesmo que o serviço seja totalmente executado no exterior, podendo, portanto, haver a tributação no Brasil contra o tomador.

SCHOUERI⁵ posiciona-se no sentido de que a tributação dos serviços provenientes do exterior, complementada por sua não incidência sobre as exportações de serviços, reflete a opção do legislador pelo regime do destino, assim como ocorre na Europa e nos demais países do MERCOSUL, bem como afirma que não há óbice constitucional para a cobrança do ISS na importação. Considerando que importação e exportação de serviços são assuntos simétricos e opostos, constrói a definição do que seria importação de serviços do exterior pelo seu oposto, cuja definição pela negativa, é trazida pela Lei Complementar nº 116/2003. Assim, o

⁴ DERZI, Mizabel Abreu Machado. O aspecto espacial do Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Imposto Sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição**. São Paulo: Manole, 2004. p. 53-83.

⁵ Id. Op. cit. p. 291-308.

legislador brasileiro, adotou o critério da fonte de produção, não do pagamento para identificar importações e exportações de serviços. Segundo o autor, considerando a dúvida que possa ocorrer para se definir o que é um serviço proveniente do exterior, assevera que da mesma forma que não se considera exportação os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior, também, não se considera importação os serviços desenvolvidos no exterior, cujo resultado lá se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no Brasil. Ademais, extrai do texto legal que o tomador dos serviços provenientes do exterior não é mero responsável tributário, mas verdadeiro contribuinte, pois a norma complementar, no tocante à importação, deu ênfase no consumo do serviço, e não na prestação. A tributação do consumo do serviço, segundo o doutrinador, está de acordo com as previsões constitucionais do tributo. E, com relação ao significado de resultado do serviço, para se identificar se o imposto incide no Brasil ou não, tanto para a importação como para a exportação, o termo resultado não se confundiria com a própria prestação ou execução do serviço. O significado de resultado do serviço estaria ligado a responder à questão: onde o serviço trouxe utilidade?

Das posições destacadas, constata-se que quanto à incidência do tributo sobre os serviços iniciados no exterior, não há grandes divergências, sendo bem pacífica a tese da validade da tributação, posto que neste caso, como há prestação de parte dos serviços no Brasil, é claro o vínculo de territorialidade pela prática do fato gerador, pelo prestador estrangeiro, no Brasil.

Já quando os serviços são executados totalmente no exterior, ainda há grandes discussões. No entanto, o posicionamento quanto a haver simetria com a questão do resultado do serviço na exportação parece ser de grande valia, até

porque, com a produção de efeitos, ou a efetiva utilidade dos serviços no território nacional, é defensável a tributação internamente já que são fixados elementos de conexão do fato tributário com o território dos entes tributantes. A expressão serviços provenientes do exterior, pode ser interpretada como serviço que aqui trouxe utilidade ou que aqui produziu efeitos.

Já a tributação puramente do fato de se tomar serviços do exterior, sem qualquer prática do fato tributário no Brasil ou sem que o resultado aqui se verifique encontra forte combate, tendo em vista a lei complementar estabelecer que o contribuinte é o prestador dos serviços, de modo que considerando o princípio da territorialidade, não haveria elementos de conexão para que a incidência se dê, considerando a regra matriz de incidência tributária composta pela atividade de prestar serviços, executada pelo prestador.

De qualquer modo, a importação de serviços, desde a vigência da Lei Complementar nº 116/2003, pode ser tributada pelo ISS, sendo a incidência do imposto sobre os serviços provenientes do exterior ou sobre os serviços iniciados no exterior inegável fonte de receita tributária para os Municípios e para o Distrito Federal.

Ocorre que a identificação dos fatos tributários pelos entes tributantes não é tarefa simples, pois o prestador, contribuinte do imposto, conforme a Lei Complementar nº 116/2003, acaso execute o serviço no exterior, não se sujeita à legislação dos municípios brasileiros, e, mesmo que preste o serviço, ou parte dele, internamente, não há meios viáveis para que se lhe imponha a formalização e recolhimento do tributo aos cofres públicos diretamente. Por isso, a própria Lei Complementar nº 116/2003 atribui a responsabilidade pelo imposto aos tomadores dos serviços, e a maioria das legislações municipais os colocam como sujeitos

passivos na norma incidência, atribuindo-lhes a responsabilidade para reter na fonte e recolher o ISS correspondente.

No entanto, ainda assim, há grande espaço para a evasão tributária, com diversas transações ficando à margem do conhecimento dos entes competentes. Isto porque não há, considerando apenas os mecanismos instituídos e de que dispõem os municípios, grandes possibilidades de cruzamento de dados para se verificar se o tomador-responsável está efetuando a retenção e recolhimento dos tributos relativamente a todas as operações que estariam sujeitas ao tributo.

Em transações realizadas no mercado interno, prestadores e tomadores estão sujeitos ao cumprimento de deveres instrumentais instituídos pelos municípios, ora informando as transações por meio de declarações, ou com a emissão de notas fiscais eletrônicas de serviços prestados ou de serviços tomados. Assim, se houver descumprimento do dever de recolher o tributo pelo sujeito passivo, o outro participante da relação de prestação de serviços poderia haver declarado a ocorrência da operação, inclusive incentivado muitas vezes por receber créditos do imposto ou participação em sorteios, possibilitando, através de malhas fiscais e cruzamento de dados, a constatação do descumprimento da obrigação tributária. Já na importação de serviços, tais mecanismos não podem ser utilizados, pois apenas o responsável (tomador) é que está sujeito tanto a cumprir com a obrigação principal de recolher o tributo, quanto a declarar as transações ao Fisco, de forma que se houver qualquer deslize por parte deste, o sujeito ativo pode não ter nem condições de conhecer a ocorrência da hipótese de incidência do tributo.

Uma boa opção de verificação é a obtenção, por meio de convênio, de dados relativos ao recolhimento de tributos de outros entes que também incidem sobre as operações de importação de serviços, como é o caso das contribuições

sociais da União (PIS/COFINS), que nos termos do inciso II do §2º do artigo 149 da Constituição Federal de 1988 também incidem sobre a importação de serviços.

Outra fonte de informação, mais nova, e de extrema importância são os registros das importações de serviços no SISCOSEV - Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio, que também será explanada adiante.

Tendo em vista que as regras de incidência do ISS e das PIS/COFINS são distintas seguiremos com breve análise quanto as mesma, bem como quanto aos pontos em comum para se esclarecer a possibilidade de utilizar a base das operações destas na importação de serviços como fonte de informação para se analisar a falta de recolhimento do imposto municipal.

2 – Incidência do PIS/COFINS na importação de serviços e cruzamento de dados com os recolhimentos do ISS

As contribuições federais PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação foram instituídas pela Lei 10.865/2004. São devidas, no caso de serviços, pelo importador relativamente a serviços provenientes do exterior, considerando-se assim os serviços prestados por pessoa residente ou domiciliada no exterior, tanto quanto aos serviços executados no Brasil, quanto àqueles executados no exterior, cujo resultado aqui se verifique. É o que se extrai do §1º do art. 1º da referida lei:

“Art. 1º Ficam instituídas a [...] PIS/PASEP-Importação e a Contribuição [...] COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:

I - executados no País; ou

II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.”

Constata-se que assim como no imposto sobre serviços que as contribuições incidem sobre serviços provenientes do exterior, ou que tenham se iniciado no exterior, já que pra sua incidência a execução dos serviços pode se dar no Brasil ou no estrangeiro, desde que neste caso os resultados dos serviços aqui se verifiquem.

As hipóteses de incidência das contribuições estão previstas no artigo 3º da Lei 10.865/2004:

“Art. 3º O fato gerador será:
[...] **II o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.**” (grifo nosso)

Da descrição do fato gerador, nota-se as primeiras distinções e similitudes com a hipótese de incidência do imposto sobre serviços. A do ISS se perfaz com a prestação do serviço, independentemente do pagamento, bastando a execução dos serviços; já o fato gerador do PIS/COFINS, na importação, se dá com o pagamento ou a remessa de valores em contraprestação por serviço prestado, como fica esclarecido, mais ainda, no art. 4º da lei que institui as contribuições:

“Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador: [...]

IV - na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores na hipótese de que trata o inciso II do caput do art. 3º desta Lei.” (grifo nosso)

Ou seja, o ISS incide conforme o regime de competência e o PIS/COFINS conforme o regime de caixa, incidindo com o pagamento e não com a prestação do serviço ou ao se tomar o serviço.

Isto quer dizer que o momento de consumação da hipótese de incidência das contribuições da União se dá com o pagamento dos serviços tomados, e que o fato gerador do ISS pode já haver ocorrido, por ter o serviço sido prestado anteriormente, ou pode, ainda, nem sequer ocorrer, pois podem ser relativos a serviços não previstos na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 ou, mesmo que o sejam, podem não serem preenchidos todos os aspectos necessários da regra matriz de incidência do tributo municipal.

Outro ponto de divergência, conforme afirma MACEDO⁶, é que as contribuições (PIS/COFINS-Importação) incidem sobre a importação de serviços, e, o ISS incide sobre “serviços de qualquer natureza”. Assim, segundo o ilustre autor, há serviços previstos na Lei Complementar nº 116/2003 que não consubstanciam típicas obrigações de fazer, mas que estão no campo de incidência do imposto municipal, como por exemplo as cessões de direito de uso de marca. Sobre esses “serviços” não cabe a tributação do PIS/Cofins-Importação, haja vista que o conceito constitucional de “serviço” é mais restrito que o de “serviços de qualquer natureza”.

Independentemente das divergências e diferenças na hipótese de incidência dos tributos, na maior parte das vezes ocorrendo o fato gerador do PIS e da COFINS importação, com o pagamento por serviços tomados do exterior, haverá ocorrido, ou ocorrerá fato sujeito a incidência do ISS, previsto na Lei Complementar nº 116/2003, de modo que o conhecimento dos fatos que ensejaram a incidência das contribuições é fundamental para que os municípios combatam a evasão fiscal de seu tributo.

Há uma distinção muito importante entre a legislação federal, das contribuições, e a lei complementar do ISS. A primeira prevê, nos termos do art. 4º da Lei 10.865, como contribuinte das contribuições o contratante do serviço ou o beneficiário do mesmo, caso o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior. Já a Lei Complementar nº 116/2003, prevê o tomador dos serviços apenas como responsável, e não como contribuinte, o que leva à discussões quanto à impossibilidade de ser exigido o ISS quando o serviço é executado totalmente no exterior, como explanado acima, problema este que não ocorre com as contribuições.

Não obstante isso, o mais importante é se observar que para a incidência das contribuições sociais faz-se necessário o pagamento, a entrega ou a remessa de numerário a residente no exterior por serviço que o sujeito passivo tenha tomado internamente ou cujos efeitos dos serviços se deem no Brasil, e, para a conformação da hipótese de incidência do ISS, dependendo da tese adotada, independentemente do pagamento, é necessária a mesma situação fática no tocante à atividade: pelo menos parte do serviço ter sido executada no Brasil ou que os efeitos do serviço, ou sua utilidade, se deem no território nacional.

⁶ MACEDO, José Alberto de Oliveira. ISS e PIS-COFINS-Importação – Critérios Espacial e Pessoal na Prestação Internacional de Serviços. In: Revista Dialética de Direito Tributário n. 187. p. 9-28.

Isto quer dizer que a atividade que dá ensejo à incidência das contribuições é a prestação de serviço, que, no mais das vezes, é fato gerador do ISS. A própria legislação federal considera tal hipótese, pois na base de cálculo das contribuições, previstas respectivamente, para o PIS e para a COFINS, no art. 7º da Lei Lei 10.865/2004, prevê o cômputo do imposto municipal.

“Art. 7º A base de cálculo será: [...]

II o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, **acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza ISS** e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.”

Esta informação é de fundamental importância para os municípios e para o distrito federal, pois como o valor do ISS faz parte da base de cálculo das contribuições, conhecendo-se os valores recolhidos a título das mesmas referentes a importação de serviços, por cálculos aritméticos pode-se chegar a uma possível base de cálculo do imposto sobre serviços, obviamente considerando as diferenças entre os regimes de incidência.

A Instrução Normativa RFB 1.401/2013 esclarece a forma de se apurar os valores a serem pagos de PIS e de Cofins na importação de serviços. Os dispositivos são os seguintes:

“Art. 1º Os valores a serem pagos relativamente à Contribuição para o PIS/PasepImportação e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (CofinsImportação) serão obtidos pela aplicação das seguintes fórmulas: [...]

II - na importação de serviços:

Fórmula:

Cofins Importação = $d \times V \times Z$

Pis Importação = $c \times V \times Z$

onde,

$$Z = \frac{1 + f}{1 - c - d}$$

V = o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda

c = alíquota da Contribuição para o Pis/PasepImportação

d = alíquota da CofinsImportação

f = alíquota do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza”

Verifica-se que da fórmula de cálculo consta a alíquota do ISS. Portanto, apesar de haver algumas diferenças entre a incidência do ISS e das contribuições sociais, ambos incidem sobre a importação de serviços, sendo que, o preço do serviço e o próprio ISS integram a base de cálculo do PIS/COFINS importação,

sendo o valor pago ou remetido em contraprestação, o preço do serviço. Desse modo, desconsiderando-se determinados serviços, que podem não ser fato gerador do ISS por falta de previsão na lista, e considerando as demais divergências já discutidas, do valor recolhido do PIS e da COFINS pode-se chegar ao valor que em tese poderia se referir a fatos tributários contidos na incidência do ISS.

E, o recolhimento do PIS e da COFINS incidentes na importação de serviços devem ser recolhidos à Receita Federal do Brasil destacadamente, em códigos de recolhimento próprios (5434/01 para o PIS Importação de serviços e 54422/01 para a COFINS importação de serviços).

Assim, obtendo os valores recolhidos para o PIS ou para a Cofins relativos à importação de serviços, por meio de convênio com a Receita Federal, os municípios podem pela fórmula chegar à uma possível base de cálculo do ISS referente aos serviços tomados do exterior, e, então, comparar com os pagamentos ou com declarações de ISS fonte para verificar se há possível falta de recolhimento do tributo. A recíproca também vale: os dados de recolhimento de ISS fonte referentes à importação de serviços também podem ser úteis para a RFB realizar cruzamentos e comparações a fim de verificar faltas de recolhimentos do PIS e da COFINS.

Apurados possíveis não recolhimentos de ISS, os sujeitos passivos podem ser notificados para esclarecer as diferenças, e, acaso os esclarecimentos não seja prestados ou não sejam suficientes, pode-se utilizar a possível base de cálculo apurada para fins de arbitramento, conforme previsão do art. 148 do Código Tributário Nacional.

Não desconsiderando o fato de as bases de cálculo do PIS e da COFINS, e do ISS importação, serem diferentes, nem o fato de que os regimes de incidência são distintos para fins comparação, e mesmo de arbitramento, é perfeitamente cabível a utilização dos recolhimentos do PIS/COFINS Importação de serviços para se chegar ao montante do ISS, e combater a sonegação fiscal.

3 – Informações do SISCOSERV

O SISCOSERV é, conforme informações do site do Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços, “um sistema informatizado, desenvolvido

para o aprimoramento das ações de estímulo, formulação, acompanhamento e aferição das políticas públicas relacionadas a serviços e intangíveis bem como para a orientação de estratégias empresariais de comércio exterior de serviços e intangíveis”.

A Secretaria de Comércio e Serviços do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (SCS/MDIC) e a Secretaria da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda (RFB/MF) assinaram no dia 17 de dezembro de 2008, Acordo de Cooperação Técnica com objetivo de definir responsabilidades quanto ao desenvolvimento e à produção do SISCOSERV. Ambas as Secretarias são gestoras do sistema.

A Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, em seus artigos 25 a 27, instituiu a obrigação de os residentes ou domiciliados no Brasil prestarem ao MDIC, para fins econômico-comerciais, informações relativas às transações entre residentes ou domiciliados no País e residentes ou domiciliados no exterior que compreendam serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, das pessoas jurídicas ou dos entes despersonalizados. Tais informações não compreendem as operações de compra e venda efetuadas exclusivamente com mercadorias. Seguem os dispositivos legais:

“Art. 25. É instituída a obrigação de prestar informações para fins econômico-comerciais ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior relativas às transações entre residentes ou domiciliados no País e residentes ou domiciliados no exterior que compreendam serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, das pessoas jurídicas ou dos entes despersonalizados. [...]”

§ 2º Os serviços, os intangíveis e as outras operações de que trata o caput deste artigo serão definidos na Nomenclatura de que trata o art. 24.

§ 3º São obrigados a prestar as informações de que trata o caput deste artigo:

I – o prestador ou tomador do serviço residente ou domiciliado no Brasil;

II – a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no Brasil, que transfere ou adquire o intangível, inclusive os direitos de propriedade intelectual, por meio de cessão, concessão, licenciamento ou por quaisquer outros meios admitidos em direito; [...]

§ 4º A obrigação prevista no caput deste artigo estende-se ainda:

I – às operações de exportação e importação de serviços, intangíveis e demais operações;

II – às operações realizadas por meio de presença comercial no exterior relacionada a pessoa jurídica domiciliada no Brasil, conforme alínea “d” do Artigo XXVIII do Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (Gats), aprovado pelo [Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994](#), e promulgado pelo [Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994](#). [...].”

Nota-se que as informações devem ser sempre prestadas pelo domiciliado no Brasil. Dessa forma, na importação de serviços, serão prestadas pelo tomador ou pelo intermediário dos serviços, justamente os responsáveis pelo recolhimento do ISS, sujeito passivo elencado pelas legislações municipais, geralmente, tanto para recolher o tributo quanto para entregar declarações ou

cumprir outras obrigações acessórias. Essa obrigação de registro pelo tomador dos serviços fica bem clara no Manual do Módulo Aquisição, aprovado pela Portaria Conjunta RFB/SCS nº 768 de 13 de Maio de 2016:

“Estão obrigados a efetuar registro no Módulo Aquisição do Siscoserv:

I - o tomador do serviço residente ou domiciliado no Brasil;

II - a pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no Brasil, que adquira o intangível, inclusive os direitos de propriedade intelectual, por meio de cessão, concessão, licenciamento ou por quaisquer outros meios admitidos em direito; e

III - a pessoa física ou jurídica ou o responsável legal do ente despersonalizado, residente ou domiciliado no Brasil, que realize outras operações que produzam variações no patrimônio.”

O SISCOSERV é composto por dois Módulos: Venda (exportação) e Aquisição (importação). O módulo Venda serve para registro das operações de venda de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, por residentes ou domiciliados no país a residentes ou domiciliados no exterior, bem como para o registro das operações realizadas por meio de presença comercial no exterior. Já o módulo Aquisição é utilizado para registro dos serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio, adquiridos por residentes ou domiciliados no País de residentes ou domiciliados no exterior.

Os módulos são organizados de acordo com os modos de prestação de serviços identificados segundo a localização do prestador e do tomador, conforme estabelecido no GATS - Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços. Assim, no módulo Aquisição há a divisão nos seguintes modos de prestação de serviços: 1 - comércio transfronteiriço; 2 - consumo no exterior; 3 - movimento temporário de pessoas físicas.

Tais modos de prestação possuem os seguintes significados, consoante previsto no Manual do Módulo Aquisição e no próprio GATS:

- 1) **Modo 1 – Comércio Transfronteiriço:** serviço adquirido do território de um país ao território de outro país, por residente ou domiciliado no Brasil e prestado por residente ou domiciliado no exterior.

Dentre os exemplos citados pelo Manual do Módulo de Aquisição tem-se: serviço adquirido via Internet por empresa brasileira de empresa domiciliada no exterior; serviços de corretagem de ações prestados a cliente domiciliado ou residente no Brasil efetuados por empresa corretora domiciliada no exterior; serviços de projeto e desenvolvimento de estruturas e conteúdo de páginas eletrônicas realizados no exterior para cliente residente ou domiciliado no Brasil;

serviços de transporte internacional de cargas prestado por empresa domiciliada no exterior a empresa domiciliada no Brasil;

2) **Modo 2 - Consumo no Exterior:** serviço prestado por residente e domiciliado no exterior e consumido no território de outro país por residente ou domiciliado no Brasil.

Os exemplos citados no manual são: serviços educacionais presenciais prestados no exterior a residente no Brasil; capacitação no exterior de funcionários de pessoa jurídica domiciliada no Brasil; empresa brasileira envia equipamento para reparo no território de outro país; serviços médicos especializados prestados no exterior a residente no Brasil; serviços de manuseio de cargas e contêineres prestados no exterior a pessoa jurídica domiciliada no Brasil; serviços de hospedagem prestados no exterior a residente no Brasil.

3) **Modo 4 – Movimento temporário de pessoas físicas:** residentes no exterior deslocam-se por tempo limitado ao Brasil com vistas a prestar um serviço à residente ou domiciliado no Brasil.

Exemplos: arquiteto residente no exterior desloca-se para desenvolver projeto de arquitetura no Brasil; empreiteiras domiciliadas no exterior enviam trabalhadores que mantêm vínculo empregatício no exterior para construção de uma rodovia no Brasil; advogado residente no exterior desloca-se a fim de prestar consultoria jurídica no Brasil.”

Das definições e dos exemplos acima, consta-se dentre os modos 1 e 4, diversas operações que estão sujeitas à incidência do ISS, devendo, quando tomados os serviços, ser realizada a retenção do tributo pelo tomador e o recolhimento para o respectivo município. No modo 4 há serviços que escapariam inclusive da discussão quanto territorialidade, pois nos mesmo há deslocamento dos prestadores para execução do serviço no Brasil, atraindo indiscutivelmente a incidência do tributo.

Obviamente que tais informações necessitam ser tratadas e comparadas com outros dados possuídos pelos entes tributantes, especialmente tendo em vista que os registros no SISCOSERV são realizados de acordo com a Nomenclatura Brasileira de Serviços – NBS (Nomenclatura brasileira de serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio), cuja classificação é distinta da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

No entanto, desde que os dados sejam tratados, o acesso às informações do SISCOSERV, por meio de convênio, é de fundamental importância para os Municípios e para o Distrito Federal, a fim de possibilitar a identificação de operações sujeitas ao imposto que possam ter ficado à margem da tributação.

Considerações Finais

O imposto sobre serviços incidente sobre os serviços provenientes do exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior é inegável fonte de receitas dos Municípios e do Distrito Federal. No entanto, a efetividade da tributação depende do cumprimento da lei tributária pelo tomador dos serviços, e, sem que haja um ponto de controle por cruzamento de informações com declarações do prestador, existe um grande espaço para o descumprimento da obrigação tributária e para a sonegação, já que a percepção de risco é pequena.

Para se combater a evasão fiscal, tornar o Fisco mais eficiente e, a arrecadação mais efetiva, é importantíssima a criação de rotinas e malhas fiscais com informações de outros tributos que também incidam sobre a importação de serviços, bem com agregados de dados relacionados ao comércio internacional de serviços.

A celebração de convênio com a Receita Federal do Brasil para acesso às informações de recolhimentos do PIS/COFINS-Importação de serviços e dos registros do SISCOSERV, pode contribuir e muito na identificação de possíveis faltas de recolhimentos do ISS. E, em contrapartida, a base de dados dos Municípios, com notas fiscais eletrônicas e declarações de serviços tomados, podem acrescentar mais uma fonte de informações para a RFB realizar cruzamento de dados.

A atuação de forma integrada entre as administrações tributárias, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, é mandamento constitucional, conforme o inciso XXII do art. 37 da Constituição Federal de 1988, que prevê inclusive o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

Com a obtenção dos dados de recolhimentos do PIS/COFINS-Importação e/ou do SISCOSERV, após tratados, pode-se identificar possíveis incompatibilidades e faltas de recolhimento do ISS, gerando informações a serem utilizadas tanto em campanhas de incentivo à regularização espontânea ou mesmo para a programação de fiscalizações, o que gerará melhoria na gestão tributária, no aumento de arrecadação e no combate à sonegação, visando uma tributação mais justa e eficaz.

Referências

- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.
- BARRETO, Aires F. Curso de Direito Tributário Municipal. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CARRAZZA, Elizabeth Nazar. Imposto sobre serviços na constituição. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica, 1976.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- _____. A natureza jurídica do ISS. Revista de direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, n.23/24, 1983.
- _____. Teoria da norma tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- _____. O princípio da territorialidade na tributação da renda mundial (Universalidade). In IBET. Justiça Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- CARVALHO, Cristiano. PIS e Cofins na importação – aspectos controvertidos de suas regras-matrizes. In: FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord). PIS – COFINS – questões atuais e polêmicas. São Paulo: QuartierLatin, 2005.
- CLASEN DE MOURA, Fábio. Imposto Sobre Serviços: Operações Intermunicipais e Internacionais Importação e Exportação. São Paulo: QuartierLatin, 2007.
- _____. O ISS e o princípio da territorialidade. In: AZEVEDO, Mariângela Garcia de Lacerda; CLAUSEN DE MOURA, Fábio (Coord). Imposto sobre serviços – de acordo com a Lei Complementar n. 116/03. São Paulo: QuartierLatin, 2004.
- COSTA, Simone Rodrigues Duarte. ISS A LC 116/03 e a incidência na importação. São Paulo: QuartierLatin, 2007.
- DERZI, Mizabel Abreu Machado. O aspecto espacial do Imposto Municipal sobre Serviços de Qualquer Natureza. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). Imposto Sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição. São Paulo: Manole, 2004. p. 53-83
- MACEDO, Alberto. O conceito Constitucional de Serviços de Qualquer Natureza e as Recentes Decisões do STF. In: MACEDO, Alberto, ARAUJO, Wilson e PINTO, Segio L Moraes (Org.). Gestão Tributária Municipal e Tributos Municipais – Vol. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- _____. ISS e PIS-COFINS-Importação – Critérios Espacial e Pessoal na Prestação Internacional de Serviços. In: Revista Dialética de Direito Tributário n. 187. p. 9-28
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). ISS Lei Complementar n. 116/03 À luz da Doutrina e da Jurisprudência. 2 ed. São Paulo: MP Editora.
- SHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.
- _____. ISS sobre a Importação de Serviços do Exterior. In: PINTO, Sérgio Luiz de Moraes; Macedo, Alberto; Araújo, Wilson José de (Coord.). Gestão tributária Municipal e Tributos Municipais. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 291-308
- TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). Imposto Sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição. São Paulo: Manole, 2004.
- _____. Prestação de serviços provenientes do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). Imposto Sobre Serviços – ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição. São Paulo: Manole, 2004. p. 279-298.