A exportação de serviço, o conceito de resultado e o parecer normativo 4/2016 do Município de São Paulo

Thiago Abiatar Lopes Amaral e Filipe da Fonte M. de Almeida

Os novos parâmetros adotados no novo parecer parecem em uma melhor posição frente ao comando constitucional (e a disciplina da LC 116/03) que originalmente estabeleceu a desoneração do ISS sobre as exportações de serviço.

sexta-feira, 16 de dezembro de 2016

Em relação ao ISS a CF dispôs que cabe à LC "excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior" (artigo 156, § 3º, II). Nessa linha, foi editada a LC 116/03, a qual, em seu artigo 2º, I e parágrafo único, criou a figura da "exportação de serviços".

Em termos práticos, segundo a disciplina estabelecida pelo legislador complementar, o ISS não incide sobre "as exportações de serviços para o exterior do País", ressalvadas as hipóteses dos "serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior".

Como se sabe, são de longa data as discussões envolvendo o efetivo conceito de resultado dos serviços para fins de definição de sua efetiva exportação. Mais recentemente, tentando estabelecer um critério a ser adotado pela fiscalização local, a Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico da Prefeitura de São Paulo, editou o parecer normativo 2, de abril de 2016.

Contudo, o aludido parecer acabou por adotar um posicionamento extremamente restritivo, segundo o qual incidiria o ISS sobre serviço realizado no Brasil e enviado ao exterior, sendo irrelevante que eventuais benefícios ou decorrências oriundas dessa atividade fossem fruídos no exterior. Não há dúvidas de que isso acabaria significando a eliminação da exoneração do ISS nas exportações de serviços, tal como concebida pelo legislador constitucional e complementar.

Muito provavelmente por se darem conta da falta de razoabilidade desse entendimento, para dizer o mínimo, as autoridades fiscais paulistanas editaram recentemente um novo parecer normativo, o de 4, de novembro de 2016, o qual revogou o parecer normativo 2, de abril de 2016, acima mencionado.

De acordo com o novo Parecer, em seu artigo 1º, o serviço prestado por um contribuinte localizado em São Paulo será considerado exportado quando "a pessoa, o elemento material, imaterial ou o interesse econômico sobre o qual recaia a prestação estiver localizado no exterior". Já o seu artigo 2º, supostamente em linha com o entendimento contido no artigo 1º, traz situações concretas que não configurariam a exportação de serviço.

Os novos parâmetros adotados no novo parecer parecem em uma melhor posição frente ao comando constitucional (e a disciplina da LC 116/03) que originalmente estabeleceu a desoneração do ISS sobre as exportações de serviço, quando pensamos no parecer normativo anterior.

Ainda assim, o entendimento expressado no artigo 1º do parecer normativo 4 comporta críticas. Isto porque, adota como pressuposto para a caracterização da exportação de serviço que a pessoa, o elemento material, imaterial ou o interesse econômico sobre o qual recaia a prestação esteja situado no exterior, o que nem sempre será uma realidade. Assim, este entendimento acaba ignorando a verificação para quem efetivamente é o resultado do serviço, ou seja, a pessoa que frui de seus efeitos.

Situação ainda mais crítica, verifica-se quando se analisa o entendimento contido no artigo 2º do aludido parecer, que enumera algumas exceções onde não restaria configurada a exportação de serviços.

Isto porque, em tais situações nos parece ainda mais evidente que o resultado do serviço está sendo mitigado por parte das autoridades fiscais. Ora, a título exemplificativo, o fato de um serviço de pesquisa e desenvolvimento recair sobre uma base pesquisada no Brasil, não pode simplesmente inviabilizar a hipótese de exportação de serviço, já que também não significa, necessariamente, que a fruição de seus efeitos, isto é, resultado do serviço, tenha se verificado no Brasil.

Logo, a despeito da boa vontade das autoridades fiscais paulistanas, vê-se que o novo entendimento trazido no parecer normativo 4, de novembro de 2016, em que pese ter apresentado melhoras em relação aquele entendimento contido no parecer normativo 2/2016, ainda não coloca um ponto final na discussão do tema, deixando os contribuintes ainda inseguros acerca da aplicabilidade dessa desoneração nos casos concretos por eles experimentados.

É certo que se o comando constitucional determina que à LC caberá excluir da incidência do ISS as receitas decorrentes de exportação de serviços, não poderá prevalecer qualquer interpretação ou ato normativo que vá além do disposto no texto complementar e esvazie o conteúdo, sentido e alcance da desoneração conferida às exportações de serviços.