

ISS – Exportação de Serviços - Reconhecimento da Não Incidência – Rotinas

*www.fiscodascidades.com.br

A não incidência do imposto sobre serviços (ISS) sobre a exportação de serviços ficou a cargo da lei complementar, por conta do artigo 156, § 3º, II, da Constituição Federal (CF/88). E esta disposição foi atendida pela Lei Complementar nº 116, de 2003:

“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.**” (grifos acrescentados)*

Ainda que pouco elucidativa a Lei Complementar teve o mérito de colocar em primeiro plano o resultado da prestação em detrimento do resultado financeiro.

Tendo isso em conta abordaremos aqui um modelo de procedimentos, como proposta para a análise de casos que tenham por objeto o reconhecimento da não incidência do ISS, na modalidade “exportação de serviços”.

I – Informações Cadastrais e Enquadramento

Esse primeiro tópico reúne os principais dados da empresa prestadora do serviço: a localização do estabelecimento prestador, a inscrição no Município e no CNPJ, as atividades que constam do seu objeto social, as informações de registro do contrato social na Junta Comercial e a condição de ser ou não optante pelo Simples Nacional (<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/aplicacoes.aspx?id=21>).

A finalidade é trazer para o processo o máximo de informações disponíveis, bem como, compreender a “expertise” do prestador do serviço, por meio das atividades que constam do seu objeto social e o respectivo enquadramento na lista de serviços.

A título de exemplo identificamos algumas atividades de alguma empresa da área à tecnologia da informação, e os possíveis enquadramentos na lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003.

Atividades	Lista de Serviços
------------	-------------------

(*) Publicado originalmente em www.fiscodascidades.com.br, em 28/03/2022.

6209.1/00 - Suporte técnico, manutenção e outros serviços em tecnologia da informação;	Subitem 1.07
6201.5/01 - Desenvolvimento de programas de computador sob encomenda;	Subitens 1.01, 1.02 e 1.04
6201.5/02 - Web design;	Subitem 1.08
6202.3/00 - Desenvolvimento e licenciamento de programas de computador customizáveis;	Subitens 1.01, 1.02; 1.04 e 1.05
6203.1/00 - Desenvolvimento e licenciamento de programas de computador não-customizáveis;	Subitens 1.01, 1.02; 1.04 e 1.05

Escolhemos este exemplo porque profissionais das atividades de programação, desenvolvimento de sistemas e outras relacionadas à área de tecnologia da informação tem seus serviços oferecidos tanto no mercado interno e como externo.

II - Definição de Exportação de Serviços

Como vimos, a Lei Complementar nº 116/2003 excluiu do campo de incidência do ISS a exportação de serviços, exceto quando os serviços desenvolvidos no Brasil produzam resultados aqui mesmo, ainda que a fonte pagadora resida no exterior do país.

No âmbito do Simples Nacional o sentido é o mesmo, a exportação de serviços para o exterior fica caracterizada quando o resultado for verificado no exterior e o pagamento representar ingresso de divisas no país, salvo se os recursos forem mantidos em instituição financeira no exterior (Res. CGSN nº 140/2018, Art. 25, § 4º e §4º-A).

Resultado tem conotação de “consequência”. E as consequências diretas da prestação do serviço não podem repercutir no Brasil, essa é linha de entendimento que se extrai do seguinte trecho deste Acórdão do Superior Tribunal de Justiça:

“(…) Na acepção semântica, ‘resultado’ é consequência, efeito, seguimento. Assim, **para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem-se produzir em qualquer outro País.** É necessário, pois, ter-se em mente que os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação. (...)”
(REsp 831.124/RJ - Primeira Turma - Relator Ministro José Delgado - Data do Julgamento: 15/08/2006) (grifos acrescidos)

Sem esgotar todos os elementos possíveis, apontamos a seguir quatro quesitos que, em conjunto, podem indicar uma operação de exportação de serviços:

(*) Publicado originalmente em www.fiscodascidades.com.br, em 28/03/2022.

- a) o objeto da contratação é direcionado para o exterior do Brasil;
- b) o serviço não repercutirá ou produzirá efeitos no Brasil;
- c) o serviço não será aproveitado por clientes da contratante no Brasil;
- d) estratégias de promoção de vendas não serão direcionadas para o mercado brasileiro;
- e) a remuneração pelo serviço acarretará a entrada de divisas para o Brasil.

Neste último caso, se a remuneração for mantida em instituição financeira no exterior, a circunstância, por si só, não descaracteriza a operação como exportação de serviços (Res. CGSN nº 140/2018, art. 25, § 4º-A).

Na sequência, o foco será a contratação do serviço propriamente dita.

III – Serviços Contratados no Exterior – Análise do Caso

Neste tópico o material de análise é o contrato formalizado com o contratante no exterior, por ser ele um elemento fundamental que deve ser incorporado ao processo de análise. Dada a importância, a sua não apresentação pode ensejar o indeferimento do pedido ou o arquivamento, sem a apreciação do mérito, em razão da falta de instrução do processo e pela ausência de informação essencial.

Vejamos um exemplo simples de como o contrato pode ser significativo. Empresa de TI localizada no Brasil solicita ao Fisco do Município X o reconhecimento da não incidência do ISS, em face da serviços contratados pela empresa Y LLC, com sede nos Estados Unidos. Ao se depararem com o documento, os Agentes perceberam que o contrato foi firmado com a pessoa física, porém, é a pessoa jurídica prestadora de serviços que está autorizada a emitir nota fiscal. Esta é uma divergência que pode ser contornada antes da análise do mérito; contudo, se ela não for feita para reparar o titular da operação, a análise restará prejudicada.

Seja no início do processo ou no decorrer da análise cabe solicitar ao contribuinte que descreva, de forma pormenorizada, como se dará a prestação dos serviços para a contratante. E que esclareça o local do domicílio da contratante no exterior; se a contratante possui estabelecimentos no Brasil; se o serviço será prestado no exterior ou de forma remota e se os serviços serão prestados para clientes da contratante no Brasil.

Ainda que algumas destas questões estejam indicadas no contrato de prestação de serviços, ocorre que o contrato pode estar em língua estrangeira. Nestes casos, nada obsta que seja solicitada a apresentação do documento em língua nacional; e que, além disso, sejam esclarecidos os pontos de interesse do Fisco.

(*) Publicado originalmente em www.fiscodascidades.com.br, em 28/03/2022.

Feito isso é hora de relacionar as informações colhidas com os elementos pautados no tópico II, os quais devem ser suficientes para que o analista forme a sua convicção sobre o caso.

V - Conclusão

Depois de todo o esforço para compreender a situação, o responsável pela análise tecerá suas considerações finais acerca da matéria. A título de exemplo, apresentamos um formato de conclusão em que se admitiu que determinada operação configurou "exportação de serviços":

A contrato de serviços firmado entre a empresa brasileira XTI Ltda e a empresa PJ LLC, com sede nos EUA, tem por objeto "analisar as necessidades de sistemas de informação e arquitetar, modelar e desenvolver soluções que supram as necessidades identificadas".

O enquadramento dessas atividades consta do quadro inserido no tópico I. Tais serviços estão dentro do campo de incidência do ISS e sujeitos ao pagamento do imposto no local do estabelecimento prestador conforme consta na Lei Complementar nº 116, art. 3º, caput.

Contudo, há elementos para considerar como "exportação de serviços" a contratação da empresa brasileira para a realização de serviços de desenvolvimento de sistemas para a PJ LLC, sediada nos EUA, ressalvados os casos em que os destinatários dos serviços sejam estabelecidos no Brasil ou os serviços sejam aproveitados no Brasil, situação que sofrerá a incidência do imposto sobre serviços.

Esta análise não gera efeitos sobre outros contratados com o exterior, restringindo-se ao objeto submetido à apreciação do Fisco Municipal.