

1124581%



Confederação Nacional da Indústria

CNI. A FORÇA DO BRASIL INDÚSTRIA



TRIBUTAÇÃO SOBRE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS: IMPACTOS E RECOMENDAÇÕES DE POLÍTICAS

**TRIBUTAÇÃO SOBRE
EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS:
IMPACTOS E RECOMENDAÇÕES DE POLÍTICAS**

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA – CNI

Robson Braga de Andrade

Presidente

Diretoria de Desenvolvimento Industrial

Carlos Eduardo Abijaodi

Diretor

Diretoria de Comunicação

Carlos Alberto Barreiros

Diretor

Diretoria de Educação e Tecnologia

Rafael Esmeraldo Lucchesi Ramacciotti

Diretor

Julio Sergio de Maya Pedrosa Moreira

Diretor-Adjunto

Diretoria de Políticas e Estratégia

José Augusto Coelho Fernandes

Diretor

Diretoria de Relações Institucionais

Mônica Messenberg Guimarães

Diretora

Diretoria de Serviços Corporativos

Fernando Augusto Trivellato

Diretor

Diretoria Jurídica

Hélio José Ferreira Rocha

Diretor

Diretoria CNI/SP

Carlos Alberto Pires

Diretor



Confederação Nacional da Indústria

CNI. A FORÇA DO BRASIL INDÚSTRIA



TRIBUTAÇÃO SOBRE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS: IMPACTOS E RECOMENDAÇÕES DE POLÍTICAS

© 2015. CNI – Confederação Nacional da Indústria.

Qualquer parte desta obra poderá ser reproduzida, desde que citada a fonte.

CNI

Gerência-Executiva de Negociações Internacionais - NEGINT

FICHA CATALOGRÁFICA

C748t

Confederação Nacional da Indústria.
Tributação sobre exportação de serviços : impactos e recomendações de políticas /
Confederação Nacional da Indústria. – Brasília : CNI, 2015.
36 p. : il.

1. Carga Tributária. 2. Exportação de Serviços. I. Título.

CDU: 336.221

CNI

Confederação Nacional da Indústria

Setor Bancário Norte

Quadra 1 – Bloco C

Edifício Roberto Simonsen

70040-903 – Brasília (DF)

Tel.: (61) 3317- 9000

Fax: (61) 3317- 9994

<http://www.portaldaindustria.com.br/cni/>

Serviço de Atendimento ao Cliente – SAC

Tels.: (61) 3317-9989 / 3317-9992

sac@cni.org.br



SUMÁRIO

SUMÁRIO EXECUTIVO.....	5
1. CARGA TRIBUTÁRIA INCIDENTE SOBRE AS EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS NO BRASIL	9
1.1 Tributação das receitas de exportação por IRPJ/CSLL segundo as regras de preços de transferência.....	9
1.1.1 <i>Filosofia brasileira de tutela do contribuinte em prejuízo da aplicação efetiva do princípio arm 's length</i>	11
1.1.2 <i>Limitação quanto aos ajustes do preço parâmetro</i>	12
1.1.3 <i>Aspecto específico do PVEx: impossibilidade de comparação com base em parâmetros internacionais</i>	13
1.1.4 <i>Aspecto específico do CAP: Adoção de margens fixas</i>	13
1.1.5 <i>Não utilização dos Transactional Profit Methods</i>	14
1.1.6 <i>Não utilização do Advanced Pricing Arrangement (APA)</i>	14
1.2 Restrição da compensação do imposto de renda pago no exterior sobre as exportações de serviços pelos contribuintes optantes pelo lucro presumido	15
1.3 Distorções com relação ao ISSQN.....	18
1.3.1 <i>Restrição da não incidência do ISSQN sobre os serviços prestados no exterior (restrição do conceito de exportação de serviços)</i>	18
1.3.2 <i>Ineficiência (cumulatividade)</i>	19

1.4 Distorções com relação a PIS/COFINS.....	21
1.4.1 <i>Sujeição obrigatória de determinados prestadores de serviços ao regime cumulativo</i>	21
1.4.2 <i>Dificuldade na recuperação dos créditos de PIS/COFINS</i>	22
1.4.3 <i>Inaplicabilidade da suspensão de PIS/COFINS na venda de serviços a exportadores de serviços</i>	22
1.5 Restrição do conceito de exportação para fins do cálculo do Simples Nacional ...	23
1.6 Distorções com relação à CPRB	24
1.6.1 <i>Restrição da não incidência da CPRB sobre os serviços prestados ao exterior</i>	24
1.6.2 <i>Ineficiências</i>	25
1.7 Inexistência de programas destinados a evitar os efeitos negativos da cadeia tributária dos exportadores de serviços	25
1.7.1 <i>Inaplicabilidade do Regime Aduaneiro Especial de Drawback à exportação de serviços</i>	26
1.7.2 <i>Inaplicabilidade do REINTEGRA à exportação de serviços</i>	26
1.8 Insegurança sobre a alíquota zero do IOF-Câmbio.....	26
1.9 Exportação de tributos sobre serviços na exportação de bens	27
2. RECOMENDAÇÕES DE POLÍTICAS PÚBLICAS	29
2.1 Distorções geradas na tributação por IRPJ/CSLL pela aplicação das regras de preços de transferência	29
2.2 Restrição da compensação do imposto de renda pago no exterior sobre as exportações de serviços pelos contribuintes optantes pelo lucro presumido	30
2.3 Distorções com relação ao ISSQN.....	30
2.4 Distorções com relação a PIS/COFINS.....	31
2.5 Restrição do conceito de exportação para fins do cálculo do Simples Nacional	31
2.6 Distorções com relação à CPRB	31
2.7 Inexistência de programas destinados a evitar os efeitos negativos da cadeia tributária dos exportadores de serviços.....	32
2.8 Insegurança sobre a alíquota zero do IOF-Câmbio.....	32
2.9 Exportação de tributos sobre serviços na exportação de bens	32



SUMÁRIO EXECUTIVO

IMPORTÂNCIA DOS SERVIÇOS PARA A COMPETITIVIDADE E PARA A INDÚSTRIA BRASILEIRAS

Os serviços respondem por parcela cada vez mais significativa do PIB dos países, são a principal fonte de geração de empregos e representam quantia cada vez maior dos fluxos mundiais de Investimentos Estrangeiros Diretos (IEDs). Alguns estudos apontam, ainda, que os serviços estão intimamente ligados a preços competitivos na exportação de bens.

No Brasil, a participação dos serviços no PIB atinge níveis próximos aos dos países desenvolvidos, aproximadamente 70% (países da OCDE têm média de 75% de participação no PIB) e o setor é também o maior empregador formal no País, com 73% dos empregos gerados. Dessa forma, pode-se afirmar que o setor de serviços tem caráter estratégico no mundo e também no Brasil.

Estudo elaborado em 2014 pela CNI¹ também comprovou que indústria e serviços têm, crescentemente, caminhado juntos no mundo e no Brasil, tanto para a redução do custo quanto para agregação de valor ao produto manufaturado. A contribuição dos serviços para o valor agregado da indústria atinge 65%. Entretanto, o estudo da CNI também demonstrou que a baixa produtividade dos serviços em geral impacta negativamente a competitividade industrial brasileira.

No comércio internacional, os serviços também aparecem com destaque. Na última década, as exportações mundiais de serviços dobraram. Adicionalmente, apesar de representarem menos de um quarto do comércio total, os serviços como insumos representam 45% do valor agregado dos bens vendidos no mundo.

Isso também é verdade para o Brasil, onde os serviços sobre o valor agregado dos bens exportados alcançam o valor de 40%, muito maior do que as exportações contabilizadas como de serviços, que representaram cerca de 15%.

¹ Serviços e Competitividade Industrial no Brasil.

O Brasil tem mostrado também dinamismo em seu comércio de serviços com o mundo. O País triplicou suas exportações do setor na última década e subiu de 37º maior exportador para 31º no *ranking* de maior exportador. No entanto, as importações brasileiras de serviços tiveram um incremento ainda maior, de 5 vezes, e o País subiu 13 posições como maior importador, de 30º para 17º, aprofundando o déficit comercial no setor.

Assim, ao contrário do que ocorre no comércio de bens, há uma assimetria entre a posição ocupada pelo Brasil no comércio de serviços. Tal fato demonstra, por um lado, que o Brasil já é um grande consumidor de serviços importados e, por outro, que pode ampliar sua participação nas exportações mundiais deste setor.

É verdade também que o Brasil teve êxito – comparado à maioria dos países emergentes – em incluir subsetores de maior valor agregado em sua pauta exportadora de serviços, que tem como mais importante deles os “serviços empresariais, profissionais e técnicos”, sobretudo os serviços de engenharia. No entanto, há espaço para diversificar mais, principalmente se observarmos que o avanço das exportações brasileiras nos últimos anos tem ocorrido em velocidade bem menor que as da Índia e da China, que exportam quatro e cinco vezes mais serviços que o Brasil, respectivamente.

Por fim, vale ressaltar que, em geral, o setor exportador de serviços concentra contingente de mão de obra de maior qualificação e que políticas adotadas para fomentar as exportações tendem a ter forte impacto no crescimento e desenvolvimento do País.

Dessa forma, a CNI tem defendido que é preciso incorporar serviços de maneira mais efetiva nas estratégias de exportação do País e a parte tributária é um dos pontos mais relevantes dessa estratégia.

Em 2013, outra publicação da CNI² trouxe as distorções na tributação sobre importação de serviços, seus impactos e recomendações para mudanças. A publicação atual tem o objetivo de apresentar as distorções e recomendações referentes à tributação sobre a atividade de exportação de serviços.

Entre outros pontos, as exportações do setor são oneradas pela dificuldade na recuperação de créditos tributários nas vendas ao exterior, pela inexistência de programas que permitam recuperar tributos e pela incidência indevida de alguns tributos na atividade. Além disso, exportações de bens que consomem serviços como insumos em seu processo produtivo não possuem previsão para isenção, suspensão ou recuperação dos tributos pagos.

PROBLEMAS TRIBUTÁRIOS REFERENTES ÀS EXPORTAÇÕES

A partir da análise da legislação tributária, a CNI verificou a existência de nove problemas no que tange à tributação da exportação de serviços, notadamente com relação à tributação das receitas auferidas nessas operações.

O **primeiro** problema refere-se à cobrança de IRPJ/CSLL sobre as receitas auferidas nas exportações de serviços efetuadas para pessoas vinculadas no exterior, caso em que são aplicadas as regras de preços de transferência. Em síntese, as regras brasileiras de preços de transferência, principalmente por priorizarem métodos presuntivos em detrimento de métodos comparativos e limitarem os mecanismos disponíveis para os contribuintes demonstrarem o atendimento ao princípio *arm's length*, tendem a implicar tributação de receitas em montante superior ao efetivamente auferido pelo exportador, mesmo

² Tributação sobre importação de serviços: impactos, casos e recomendações de políticas.

quando este pratica operações de valor compatível com aquele que seria praticado em exportação para partes não vinculadas.

O **segundo** problema, também referente ao IRPJ, atinge os contribuintes optantes pelo lucro presumido. De acordo com entendimento da Receita Federal do Brasil, os exportadores de serviços optantes por esse regime não podem compensar o imposto de renda pago no exterior com o IRPJ apurado no Brasil sobre as receitas de exportação, o que os obriga a tributar duas vezes um mesmo rendimento.

O **terceiro** problema está relacionado à aplicação da “não incidência” do ISSQN sobre as exportações de serviços ao exterior. Em razão da interpretação adotada pelas autoridades administrativas e pelo Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de exportação de serviços, muitos serviços que produzem resultado no exterior, embora sejam prestados no Brasil, são excluídos da referida não incidência e, conseqüentemente, indevidamente tributados.

O **quarto** problema, também verificado no campo do ISSQN, decorre da “cumulatividade” da cadeia desse tributo que, por não contemplar a possibilidade de aproveitamento dos valores recolhidos a título de ISSQN, gera repercussão na composição do custo e, conseqüentemente, do preço dos serviços exportados.

O **quinto** problema ocorre com relação à tributação por PIS/COFINS dos exportadores de serviços, que são prejudicados pela impossibilidade ou dificuldade na recuperação de créditos e pela inaplicabilidade do benefício da suspensão à cadeia de prestação de serviços que antecede a exportação.

O **sexto** problema refere-se à utilização, pelo Comitê Gestor do Simples Nacional, de conceito restritivo de exportação para fins de determinação da base de cálculo do Simples Nacional, na linha do que ocorre com o ISSQN.

O **sétimo** problema é relativo à tributação pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) da cadeia da exportação de serviços, seja em razão da interpretação restritiva adotada pela Receita Federal do Brasil acerca do alcance da imunidade concedida às receitas de exportação de serviços, seja em razão de sua incidência cumulativa, que termina por repercutir na composição do custo e, conseqüentemente, do preço dos serviços exportados.

O **oitavo** problema refere-se à inexistência de programas destinados a prevenir ou neutralizar os efeitos negativos da cadeia tributária dos exportadores de serviços. Diferentemente, os exportadores de bens são beneficiados com o Regime Aduaneiro Especial de *Drawback* e o REINTEGRA, que visam, respectivamente, desonerar a importação de mercadorias que serão utilizadas na produção de bens destinados à exportação e ressarcir os exportadores integral ou parcialmente pelo resíduo tributário federal existente na cadeia de produção.

O **nono** problema diz respeito à insegurança existente em relação à alíquota zero do IOF-Câmbio incidente sobre as operações de câmbio relativas ao ingresso de receitas de exportação de serviços, que pode ser majorada por decreto (ou seja, sem necessidade de lei) e produzir efeitos imediatos.

Por fim, foi identificado que várias das ineficiências mencionadas prejudicam não só a exportação de serviços, mas repercutem negativamente também sobre a exportação de bens.

A seguir se encontra uma análise mais detalhada da carga tributária incidente nas exportações de serviços, um diagnóstico mais detalhado das nove distorções existentes nessa atividade e recomendações da CNI para solucionar as distorções e tornar mais competitiva a atividade de exportação de serviços, bem como de bens que levam serviços como insumos.



1. CARGA TRIBUTÁRIA INCIDENTE SOBRE AS EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS NO BRASIL

Não obstante as empresas exportadoras de serviços contem com alguns benefícios tributários (ISSQN, PIS/COFINS, CPRB e IOF-Câmbio), a forma restritiva e as distorções verificadas na sua aplicação, somadas à tributação desproporcional relacionada aos demais tributos (notadamente IRPJ/CSLL), prejudicam consideravelmente o setor no Brasil.

Veja-se, a seguir, cada um desses problemas de forma detalhada.

1.1. TRIBUTAÇÃO DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO POR IRPJ/CSLL SEGUNDO AS REGRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

As regras de preços de transferência (em inglês, *transfer pricing*) são utilizadas em diversos países. De forma geral, sua utilização visa evitar que os contribuintes localizados em um país, que tenham partes vinculadas³ em outro, realizem operações internacionais com tais partes vinculadas com o objetivo de alocar a renda e, conseqüentemente, pagar os tributos sobre ela incidentes, no país que tenha a menor carga tributária.

Por meio da aplicação das regras de preços de transferência, assim, busca-se aproximar os preços praticados entre partes vinculadas àqueles que seriam praticados se os envolvidos fossem partes não vinculadas, ou seja, a valores de mercado (princípio *arm's length*). Diversos são os métodos utilizados nos diferentes países para determinar o preço que seria praticado entre partes não vinculadas.

Em linhas gerais, com base nas regras da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), os métodos de cálculo dos preços de transferência se subdividem em dois grandes grupos: (i) *Transactional Profit Methods*, que compreende o *Transactional Net Margin Method (TNMM)* e o *Profit Split Method*, ambos sem pares na legislação brasileira; e (ii) *Traditional Transactions Methods*,

³ Conforme definição do art. 23 da Lei nº 9.430/1996.

que compreende o *Comparable Uncontrolled Price (CUP)* – equivalente ao PVEx⁴ e ao PECEX⁵); o *Resale Price Method (RPM)* – equivalente ao PVA⁶ e PVV⁷) e o *Cost Plus Method* (equivalente ao CAP⁸).

Os *Transactional Profit Methods* são baseados nos lucros da operação e recomendados às operações que envolvem diversas sociedades nas quais seria impossível uma análise individual para cada passo da cadeia de negócios. O *TNMM* busca a margem de lucro líquida que o contribuinte auferir em transações independentes, ou a margem líquida auferida por terceiros independentes, para compará-la à margem líquida da operação. Por sua vez, o *Profit Split Method* parte do lucro total auferido pelas partes na operação, e o divide de forma *arm's length*, considerando os riscos e custos assumidos por cada uma na operação. A legislação brasileira não adota os *Transactional Profit Methods*.

Os *Traditional Transactions Methods*, por sua vez, os mais difundidos entre os países e que inspiraram os métodos adotados também no Brasil, consagram a comparabilidade dos preços praticados em operações entre partes dependentes com aqueles entre partes independentes. No entanto, como se verá a seguir, apenas o PVEx e o PECEX norteiam-se pela noção exclusiva de comparabilidade em relação aos preços efetivamente praticados entre partes independentes, já que o PVA, o PVV e o CAP recorrem a presunções quanto à lucratividade da transação.

Aplicando a lógica das regras de preços de transferência à exportação, seu objetivo é assegurar que, para fins de cálculo dos tributos corporativos sobre a renda (IRPJ/CSLL), as exportações ocorram pelo menos por um preço mínimo. Ou seja, a lei determina o “piso”. Acaso o preço praticado seja inferior a esse mínimo, a legislação determina ajustes na apuração dos tributos, para que sejam calculados conforme o “piso”. A consequência desses ajustes é a utilização de base de cálculo maior do que a efetiva renda para fins de apuração do IRPJ/CSLL⁹.

Para as operações de exportação, a legislação brasileira sobre preços de transferência vale-se de cinco métodos de cálculo: PVEx¹⁰; PECEX¹¹; PVA¹²; PVV¹³; e CAP¹⁴.

Basta o preço praticado atender a um dos métodos para que os ajustes ao cálculo de IRPJ/CSLL não sejam necessários¹⁵.

⁴ Preço de Venda nas Exportações.

⁵ Preço sob Cotação na Exportação.

⁶ Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro.

⁷ Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro.

⁸ Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro.

⁹ A efetiva renda, ou seja, o lucro contábil, é o ponto de partida para a apuração da base de cálculo de IRPJ/CSLL.

¹⁰ O PVEx é definido como a média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes, ou por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições de pagamento semelhantes.

¹¹ O Pecex é definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

¹² O PVA é definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado atacadista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de 15% sobre o preço de venda no atacado.

¹³ O PVV é definido como a média aritmética dos preços de venda de bens, idênticos ou similares, praticados no mercado varejista do país de destino, em condições de pagamento semelhantes, diminuídos dos tributos incluídos no preço, cobrados no referido país, e de margem de lucro de 30% sobre o preço de venda no varejo.

¹⁴ O CAP é definido como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens, serviços ou direitos, exportados, acrescidos dos impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de 15% sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.

¹⁵ Os ajustes também não são necessários quando atendidas as salvaguardas (*safe harbours*) que, no caso da exportação de serviços, em regra, ocorrem se: (i) o exportador comprovar haver apurado lucro líquido antes da provisão do imposto sobre a renda e da CSLL decorrente das receitas de vendas nas exportações para pessoas jurídicas vinculadas, em valor equivalente a, no mínimo, 10% (dez por cento) do total dessas receitas, considerando-se a média anual do período de apuração e dos 2 (dois) anos precedentes e, cumulativamente, a receita líquida de exportação para pessoas jurídicas vinculadas não ultrapassar 20% (vinte por cento) do total da receita líquida de exportação, ou (ii) a receita líquida das exportações, no ano-calendário, não exceder a 5% (cinco por cento) do total da receita líquida no mesmo período (IN RFB nº 1.312/2012, arts. 48 a 50).

O PECEX, o PVA e o PVV não são aplicáveis a serviços, somente a bens. Por isso, não são objeto da presente análise, que abrange apenas o PVEx e o CAP.

1.1.1 FILOSOFIA BRASILEIRA DE TUTELA DO CONTRIBUINTE EM PREJUÍZO DA APLICAÇÃO EFETIVA DO PRINCÍPIO *ARM'S LENGTH*

Segundo a jurisprudência administrativa¹⁶⁻¹⁷ e a doutrina¹⁸⁻¹⁹, ainda que o Brasil não tenha aderido à OCDE, o legislador brasileiro adotou, por meio da Lei nº 9.430/1996, o princípio internacional do *arm's length*. Assim, era de se esperar que as regras de preços de transferência brasileiras buscassem o *arm's length* acima de tudo. No entanto, não é isso o que se vê em prática.

Segundo a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), o contribuinte brasileiro deve, necessariamente, demonstrar o seu *compliance* com o *arm's length* por meio de um dos métodos previstos pela legislação²⁰, ainda que nenhum destes seja apropriado à sua situação fática. Em resultado, como bem aponta a doutrina²¹, o que temos é

uma legislação que prima por linhas muito objetivas, cartesianas, que, embora permitam um elevado grau de segurança jurídica ao contribuinte, muitas vezes levam à fixação de um preço absolutamente incompatível com o princípio *arm's length*.

A partir desse caráter restritivo das regras brasileiras, que em alguns casos preferem os métodos de presunção aos de comparação, percebe-se que a filosofia prevalecente no Brasil é a de tutela do contribuinte, em busca de simplicidade e segurança jurídica. Ocorre que essa segurança é buscada em detrimento da aplicação do princípio *arm's length*, o que é grave porque a não observância do princípio pode resultar na tributação de algo que não é renda.

Detalham-se, a seguir, evidências específicas de que a filosofia brasileira de simplificação e tutela do contribuinte implica descumprimento do princípio *arm's length*.

¹⁶ “(...) A legislação brasileira sobre preços de transferência atende plenamente ao princípio *arm's length* (...)” (DRJ, Acórdão nº 01-21527, data: 29 de abril de 2011).

¹⁷ “(...) Não há dúvidas de que as regras de preços de transferência introduzidas no País a partir da Lei nº 9.430/1996 se inspiram e são governadas pelo princípio *arm's length*. É dizer, as regras de *transfer pricing* instituídas pela Lei nº 9.430/1996 dão ou procuram dar concretude ao princípio *arm's length*, para evitar que a pessoa domiciliada no País transfira indiretamente lucros para outra pessoa ela “ligada” (pessoa vinculada em país de baixa carga fiscal, para lá serem tributados os lucros, e não no Brasil). A *mens legis* (intenção da lei) se expressa na concreção do princípio *arm's length*, assim como a *mens legislatoris* (intenção do legislador), evidenciada na Exposição de Motivos da Lei nº 9.430/1996. A aplicação do princípio *arm's length* é a razão das regras de preços de transferência da Lei nº 9.430/1996.

Não se pode escusar, entretanto, que a concreção do princípio *arm's length* no País se dá nos limites e sob a moldura das normas legais de ajuste postas pela Lei nº 9.430/1996 com suas alterações (...)” (CARF, Acórdão nº 1103-00.608, 1ª Câmara, 3ª Turma Ordinária, Rel. Marcos Shigueo Takta, 17/1/2012).

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *O princípio arm's length, os preços de transferência e a teoria da interpretação do Direito Tributário*. Dialética: São Paulo, 1999, p. 122 a 135.

¹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2013, p. 50.

²⁰ “PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A VINCULADAS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. CONTROLES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. OBRIGATORIEDADE DE SUJEIÇÃO. As receitas auferidas por pessoa jurídica domiciliada no País, em função da prestação de serviços técnicos a pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, que lhes sejam vinculadas, submetem-se aos controles atinentes à legislação de preços de transferência, previstos no art. 19 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não podendo a Interessada, sob a alegação de que a natureza dos serviços prestados não se coaduna com as metodologias de cálculo de preços-parâmetros vigentes para exportações, utilizar-se de critérios de rateio contratualmente fixados a fim de demonstrar que seus valores não distam daqueles obteníveis segundo as condições de mercado, uma vez que a base de cálculo do IRPJ é matéria afeta à reserva legal”. (Solução de Consulta RFB nº 15, de 8 de abril de 2008)

²¹ JARDIM NETO, José Gomes. SISCOMEX e preços de transferência: limites e obrigações do fisco na utilização da valiosa base de dados. BORGES, Alexandre Siciliano; FERNANDES, Edison Carlos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). In: *Manual dos preços de transferência no Brasil*. São Paulo: MP, 2007, p. 150.

1.1.2 LIMITAÇÃO QUANTO AOS AJUSTES DO PREÇO PARÂMETRO

Os preços dos bens, serviços e direitos exportados estão sujeitos a variações em função de inúmeras circunstâncias, as quais devem ser levadas em consideração na aplicação das regras de preços de transferência, sob pena de o resultado ser distorcido.

Por essa razão é que a OCDE determina que seja realizada uma análise funcional (em inglês, *functional analysis*) da operação, no intuito de captar todos os aspectos que possam repercutir no preço.²²

Na norma brasileira, estão previstos ajustes dos valores de forma a minimizar os efeitos provocados por diferenças nas condições de negócio, de natureza física e de conteúdo (art. 22 da IN RFB nº 1.312/2012). Ocorre que, embora se trate de norma salutar na busca pelo preço parâmetro segundo o padrão *arm's length*, o fato de restringir os ajustes apenas a três hipóteses (condições de negócio, de natureza física e de conteúdo), deixando de fora fatores de mercado e da economia, por exemplo, dificulta o alcance de preços comparáveis.

A propósito, no que se refere a bens, serviços ou direitos idênticos, a restrição dos ajustes é ainda maior, prevendo a legislação brasileira apenas 10 (dez) possíveis ajustes ao preço, tais como: prazo para pagamento, quantidades negociadas, obrigação por garantia etc. (nos termos da IN RFB nº 1.312/2012, art. 22, § 1º).

O problema é agravado, ainda, pelo entendimento da RFB acerca da análise por *basket approach* (também chamada *portfolio approach* ou *package deal*). De acordo com esse método, deve ser levado em conta o fato de que determinados bens ou serviços são comercializados em conjunto. Com efeito, é certo que a sinergia entre serviços, vinculados ou não a bens, tende a ser enxergada de forma positiva pelo cliente, agregando valor ao resultado. Da mesma forma, determinados bens ou serviços podem ser oferecidos a preço reduzido, de forma a estimular o consumo de outros a eles agregados. Naturalmente, isso altera os preços e, conseqüentemente, sua comparabilidade.²³

Apesar de utilizada pela OCDE, a técnica é considerada pela RFB como proibida segundo a norma brasileira, que determina que a utilização do método de cálculo de preço parâmetro seja consistente por bem ou serviço, para todo o ano-calendário (art. 20-B da Lei nº 9.430/1996)²⁴. Isso significa que, no Brasil, de acordo com a RFB, a aplicação das regras de preço de transferência deve ser realizada bem a bem, serviço a serviço.

²² OCDE. Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations. Paris: OCDE, 2010, p. 45-47.

²³ “Buscando o tratamento dispensado pela OCDE à questão, verifica-se que os experts daquela entidade reconhecem que a busca de parâmetros *arm's length* pode exigir que se avaliem em conjunto transações isoladas contratadas por empresas associadas; ao mesmo tempo e com o mesmo fito, pode ser necessário desmembrar-se uma única transação, para avaliação individual. Assim, por exemplo, é possível que uma mesma negociação (*package deal*) envolva simultaneamente o fornecimento de mercadoria e a prestação de serviços diversos [parágrafo 3.11 do *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* da OCDE]. Diga-se, neste particular, que em muitos ramos, a venda de mercadorias sem a prestação de serviços é quase inexistente. Tome-se como exemplo corriqueiro a venda de um carpete, que, na prática do mercado, vem sempre acompanhada de sua instalação. Ora, buscar o preço da mercadoria em separado do preço do serviço de instalação é dar preferência a resultados artificiais, que nada dizem respeito às condições que empresas independentes contratam no mercado (*arm's length*). [...] Tampouco aos especialistas das Nações Unidas o tema passou despercebido. Incluíram em seu 'Manual Prático' a ideia de que, por vezes, transações são tão ligadas que a consideração isolada de cada transação não levaria a resultado confiável. Depois de citar o exemplo de uma licença de know-how associada ao fornecimento dos componentes necessários à exploração daquela licença, evidencia a existência de transações inter-relacionadas, exigindo a consideração de contratos compostos ou de pacotes (*package deals*), contendo diversos itens, como aluguel, venda e licença, todos compreendidos em um único negócio, o que requer, para efeito de análise de preços de transferência, a consideração do todo”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2013, p. 115-117).

²⁴ Acórdão nº 12-22744, de 5/2/2009, da DRJ/RJ01.

Entretanto, nos casos em que bens ou serviços são negociados em conjunto, a não utilização do *basket approach* distorce a comparabilidade entre preços com base no princípio *arm's length*.

Ressalte-se, ademais, que esse posicionamento das autoridades administrativas parece contrariar o que dispõe o mencionado art. 22 da IN RFB nº 1.312/2012, segundo o qual as condições de negócio, como parece ser o caso das vendas feitas em conjunto, devem ser levadas em consideração para fins de ajuste dos preços a serem comparados. Outra interpretação possível, que conciliaria o disposto nos artigos 20-B da Lei nº 9.430/1996 e 22 da IN RFB nº 1.312/2012, seria a de que a necessária consistência por bem, serviço ou direito, não é afetada por diferenças nas condições do negócio, de forma que a aplicação do *basket approach* não implicaria nenhuma inconsistência.²⁵

1.1.3 ASPECTO ESPECÍFICO DO PVEX: IMPOSSIBILIDADE DE COMPARAÇÃO COM BASE EM PARÂMETROS INTERNACIONAIS

De forma incoerente com o mercado atual globalizado, no qual serviços são facilmente prestados a distância, ponto que prejudica a utilização do PVEx é a determinação de que a comparação de preços ocorra apenas em relação a outro exportador nacional²⁶, inviabilizando, assim, a possibilidade de o contribuinte demonstrar seu *compliance* com o *arm's length* com base em parâmetros internacionais.

A OCDE, ao contrário, não faz essa restrição ao explicitar o método CUP – correspondente ao PVEx nacional –, limitando-se a defini-lo como o método que compara o preço cobrado em transações controladas ao preço cobrado em transações não controladas, sem qualquer referência à nacionalidade dos envolvidos.²⁷

1.1.4 ASPECTO ESPECÍFICO DO CAP: ADOÇÃO DE MARGENS FIXAS

O estabelecimento de uma margem fixa de presunção de lucratividade²⁸, na medida em que destoa do modelo proposto pela OCDE, que determina o alcance das margens de lucro aplicáveis ao CPM com base em comparações²⁹, é tema de frequente debate. A crítica sobre esse sistema está na sua incompatibilidade com o princípio *arm's length*, uma vez que sujeita todos os contribuintes a um mesmo preço parâmetro, mesmo quando estejam em situações completamente distintas.

²⁵ “Ora, se o princípio *arm's length* não se restringe à análise por produto ou por serviço, e se esta análise tampouco era prevista expressamente na lei, parece mais correto entender que o legislador de 1996, em coerência com o princípio que o guiou, abrisse a possibilidade de análises por pacote de transações, quando tais análises se revelassem hábeis a mostrar as condições que teriam sido contratadas entre empresas independentes (*arm's length*). Como visto, tal possibilidade foi apenas restringida em 2012 e, ainda assim, merece toda crítica”. (SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Dialética, 2013, p. 115-119).

²⁶ Lei nº 9.430/1996:

“Art. 19. [...]”

§ 3º Verificado que o preço de venda nas exportações é inferior ao limite de que trata este artigo, as receitas das vendas nas exportações serão determinadas tomando-se por base o valor apurado segundo um dos seguintes métodos:

I – Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEx): definido como a média aritmética dos preços de venda nas exportações efetuadas pela própria empresa, para outros clientes, ou por outra exportadora nacional de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do imposto de renda e em condições de pagamento semelhantes; [...].”

²⁷ OCDE, *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*, Paris: OCDE, 2010; p. 63.

²⁸ No CAP, a **margem de lucro** de 15% é **adicionada ao custo médio** de aquisição do bem ou serviço exportado somados aos impostos e contribuições cobrados no Brasil. A título ilustrativo, no caso do PVA (aplicado quando o bem exportado destina-se a revenda) e PVV (aplicado quando o bem exportado destina-se ao consumo próprio), a margem de lucro presumida, de 15% para o primeiro e 30% para o segundo, é **subtraída do preço de venda** do bem ou serviço no país de destino somada aos tributos incluídos no preço.

²⁹ UNITED NATIONS. *Practical manual on transfer pricing*. New York, 2013. Disponível em: <http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/08/UN_Manual_TransferPricing.pdf>. Acesso em: 01 fev. 2015.

Apropriando-se de um exemplo da aplicação do método pela própria OCDE³⁰, Schoueri³¹ critica a aplicação das margens fixas a partir do momento em que não se considera a função exercida por cada parte na consecução do objeto final da operação. Impõem-se margens idênticas a sociedades que assumem riscos distintos.

A norma brasileira³²⁻³³ chega a estabelecer a possibilidade de o contribuinte solicitar a aplicação de margens de lucro distintas das inicialmente previstas na legislação. Ocorre que não há notícias de contribuintes que tenham obtido sucesso nesse tipo de demanda.

1.1.5 NÃO UTILIZAÇÃO DOS TRANSACTIONAL PROFIT METHODS

Ao contrário da legislação de países como Alemanha³⁴⁻³⁵, Canadá³⁶, Chile³⁷ e Portugal³⁸, a legislação brasileira não adota os *Transactional Profit Methods*, nem mesmo subsidiariamente aos *Traditional Transactions Methods*. A aplicação desses métodos exigiria do Fisco brasileiro uma flexibilidade que nele não é encontrada atualmente, no tocante à documentação aceita.

Como o atendimento a um método é bastante para tornar desnecessário o ajuste, se os *Transactional Profit Methods* (considerados pela OCDE como válidos e em conformidade com o princípio *arm's length*) fossem utilizados no Brasil, ampliariam as alternativas pelas quais o contribuinte brasileiro poderia demonstrar o seu *compliance* com tal princípio.

1.1.6 NÃO UTILIZAÇÃO DO ADVANCED PRICING ARRANGEMENT (APA)

Ações em parceria são raras na relação entre o Fisco brasileiro e o contribuinte. Contudo, a exemplo de outros países, ambos podem/devem agir em conjunto, assegurando que a necessidade de segurança jurídica não se sobreponha à justa tributação.

Nesse sentido, a OCDE propõe o *Advanced Pricing Arrangement (APA)*³⁹. Trata-se de estabelecer previamente os preços que serão praticados por determinado contribuinte em uma, ou até mesmo em todas as suas operações internacionais com partes vinculadas.

³⁰ OCDE, *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations* Paris: OCDE, 2010; p. 76.

³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Dialética, 2013. p. 320.

Art. 19 e 21, § 2º da Lei nº 9.430/1996.

³³ Portaria MF nº 222/2008.

³⁴ A legislação alemã prioriza a utilização dos *Traditional Transaction Methods*, admitindo os *Transactional Profit Methods* quando a utilização daqueles não é viável.

³⁵ OECD. *Transfer pricing country profile: Germany*. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/Germany_TPCountryProfile_Nov2012.pdf>. Acesso em 01 fev. 2015.

³⁶ Canada Revenue Agency. *International transfer pricing 87-2R*. Disponível: <<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/ic87-2r/ic87-2r-e.pdf>>. Acesso em: 01 fev. 2015. Embora a legislação canadense não estabeleça uma hierarquia na utilização dos métodos, o entendimento é de que alguns métodos são mais adequados para determinadas situações, sendo a aplicação dos *Transactional Profit Methods* indicada nas situações em que a aplicação dos *Traditional Transaction Methods* não se mostra viável.

³⁷ OECD. *Transfer pricing country profile: Chile*. <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Chile_TPCountryProfileJan2013.pdf>. Acesso em: 01 fev. 2015.

³⁸ PORTUGAL. Ministério das finanças e da administração pública. *Transfer pricing country profile: Portugal*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/37837436.pdf>>. Acesso em: 01 fev. 2015. Também em Portugal a aplicação dos *Transactional Profit Methods* deve ocorrer apenas quando a aplicação dos *Traditional Transaction Methods* não se mostra adequada.

³⁹ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Paris: OCDE, 2010; p. 168-179.

A maioria dos países que adotam o padrão OCDE possui previsão de APA, porém, alguns países não OCDE também já adotam essa política, dentre eles: China, Colômbia, Egito, Indonésia, Índia, Peru, Singapura e Venezuela⁴⁰.

O Brasil não adota o APA. O instituto mais próximo ao APA que existe no Brasil é o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária brasileira, por meio do qual o contribuinte pergunta e a autoridade fiscal responde sua dúvida acerca de dispositivos específicos.

Contudo, o APA tem uma lógica diferente do instituto brasileiro do processo de consulta. Pontuam-se algumas de suas principais características: (i) o APA é necessariamente estabelecido previamente à operação; (ii) o APA pode envolver um ou mais países (sendo preferencialmente bi ou multilateral, visando evitar bitributação e equilibrar a alocação do lucro na operação como um todo); (iii) as operações objeto do APA tendem a ser fortemente fiscalizadas, podendo haver obrigações acessórias específicas; (iv) o APA pode englobar um grupo de operações, ou até mesmo todas as operações de determinado contribuinte.

Respeitados os termos do APA, nenhum ajuste será feito nas transações. Contudo, o APA poderá ser revisto caso haja mudanças críticas que afetem a metodologia adotada ou cancelado havendo indícios de fraude.

A não adoção do APA pelo Brasil como forma de busca de valores que ao mesmo tempo sejam comparativos e confirmem segurança jurídica à operação do contribuinte evidencia seu distanciamento ou, ao menos, a não utilização do máximo esforço, na busca do princípio *arm's length*.

1.2. RESTRIÇÃO DA COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR SOBRE AS EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS PELOS CONTRIBUINTES OPTANTES PELO LUCRO PRESUMIDO

Em 1996, entrou em vigor a Lei nº 9.249/1995. Em relação a ela, no que se refere à distorção ora analisada, destaca-se que:

(i) o art. 25⁴¹ introduziu a tributação em bases universais no Brasil relativamente às pessoas jurídicas⁴². A partir de então, passou-se a tributar por IRPJ não apenas a renda produzida no território nacional (princípio da territorialidade), mas, também, a renda produzida no exterior, quando auferida por residentes (princípio da universalidade). Por exemplo, aluguéis decorrentes de imóveis situados no exterior, rendimentos de aplicações mantidas no exterior e ganhos de capital auferidos na alienação de bens localizados no exterior passaram a compor o lucro real das pessoas jurídicas;

(ii) o art. 26 previu a possibilidade de compensação do imposto de renda pago no exterior com o IRPJ devido no Brasil, ficando limitada a compensação ao valor do IRPJ incidente sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital; e

⁴⁰ OCDE. Advance pricing arrangements: approaches to legislation (pilot version for comments). Paris: OCDE, 2012.

⁴¹ “Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

[...]”

⁴² No que tange à tributação das pessoas físicas, o critério da universalidade foi definitivamente adotado pela legislação brasileira por meio do art. 3º, § 4º, da Lei nº 7.713/1988.

(iii) o art. 27 determinou que as pessoas jurídicas titulares de lucros, rendimentos ou ganhos de capital no exterior passaram, a partir de então, a se sujeitar obrigatoriamente ao lucro real.

Posteriormente, em 1997, com o advento do art. 15⁴³ da Lei nº 9.430/1996, outra situação envolvendo a compensação de imposto de renda pago no exterior passou a ser disciplinada pela legislação tributária nacional. A partir de então, as pessoas jurídicas prestadoras de serviços de forma direta a contratantes domiciliados no exterior (exportação), na hipótese de serem tributadas pelo imposto de renda no País de estabelecimento da contratante dos serviços, poderiam compensar esse imposto de renda com o IRPJ no Brasil, “observado o disposto no art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995”.

Essa referência feita pelo art. 15 da Lei nº 9.430/1996 ao art. 26 da Lei nº 9.249/1996 é o ponto-chave da distorção que aqui se apresenta. A questão colocada a partir dela foi a seguinte: uma vez que o art. 26 da Lei nº 9.249/1996 aplica-se somente a contribuintes tributados pelo lucro real, a remissão feita a esse dispositivo pelo art. 15 da Lei nº 9.430/1996 deve ser entendida no sentido de que também este último somente se aplica a contribuintes tributados por esse regime?

Houve Soluções de Consulta proferidas pela Receita Federal do Brasil em ambos os sentidos⁴⁴ e, por conta disso, a COSIT foi instado a pacificar a matéria. Em decisão que discute de forma bastante rasa a questão, a COSIT proferiu, em 8/7/2014, a Solução de Divergência COSIT nº 8, segundo a qual

A pessoa jurídica que exercer a opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido e prestar serviço diretamente no exterior não poderá compensar imposto pago no país de domicílio da pessoa física ou jurídica contratante.

O fato de esse entendimento ter sido proferido em Solução de Divergência no âmbito da COSIT é especialmente grave para os exportadores contribuintes do imposto de renda pelo lucro presumido, na medida em que soluções de divergência tendem a consolidar o entendimento no âmbito da RFB por meio dos vários mecanismos previstos na IN RFB nº 1.396/2013, a saber: (i) efeito vinculante (art. 9º); (ii) edição de ato específico de caráter geral (art. 21, § 3º); e (iii) soluções de consulta vinculadas, que reproduzem o entendimento da solução de divergência no mesmo sentido. Ocorre que esse entendimento não deve ser consolidado, por não representar a melhor interpretação da lei.

Se o art. 27 da Lei nº 9.249/1996 obrigou as pessoas jurídicas titulares de lucros, rendimentos ou ganhos de capital no exterior, fazia sentido que o art. 26 da mesma lei tratasse desse tipo de renda apenas em relação ao lucro real. Naquele contexto, a possibilidade de compensação do imposto de renda pago no exterior com o IRPJ estava limitada, naturalmente, às pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real. Já que as pessoas jurídicas titulares de ativos no exterior sujeitavam-se obrigatoriamente a esse regime, não havia que se cogitar da compensação de imposto de renda pago no exterior por pessoa jurídica em qualquer outro. Nesse sentido, não seria correto dizer que a compensação era “negada” aos optantes pelo lucro presumido, uma vez que estes, por definição, sequer auferiam lucros, rendimentos e ganhos de capital no exterior.

⁴³ “Art. 15. A pessoa jurídica domiciliada no Brasil que auferir, de fonte no exterior, receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente poderá compensar o imposto pago no país de domicílio da pessoa física ou jurídica contratante, observado o disposto no art. 26 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.”

⁴⁴ No sentido favorável aos contribuintes: “A pessoa jurídica optante pelo lucro presumido pode deduzir do imposto de renda apurado no Brasil o imposto incidente no exterior sobre a receita decorrente da prestação de serviços efetuada diretamente” (DISIT 09 – Solução de Consulta nº 159 – Decidida em 5/8/2013); No sentido contrário aos contribuintes: “A pessoa jurídica optante pelo lucro presumido não pode deduzir do imposto de renda apurado o imposto incidente no exterior sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços efetuada diretamente, por falta de previsão legal” (DISIT 10 – Solução de Consulta nº 429 – Decidida em 22/12/2004).

Situação diferente se passa com a tributação pelo IRPJ das receitas de exportação de serviços, que tanto podem ocorrer com base no lucro real quanto com base no lucro presumido. A propósito, a diferença das receitas de exportação de serviços em relação aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital no exterior, para fins de obrigatoriedade de tributação pelo lucro real, foi admitida pela Receita Federal do Brasil, nos termos do ADI nº 5/2001⁴⁵. Se o ato de auferir lucros, rendimentos e ganhos de capital no exterior obriga os contribuintes a apurar o IRPJ com base no lucro real, no caso das receitas de exportação, isso não é verdade.

A menção feita no art. 15 da Lei nº 9.430/1996 ao art. 26 da Lei nº 9.249/1995, deve ser compreendida apenas na medida em que compatível com o regime de tributação aplicável às receitas de exportação. A observância ao disposto no art. 26 da Lei nº 9.249/1996 faria sentido, pois, não na parte alusiva ao lucro real, mas na parte da limitação da compensação ao montante do IRPJ incidente no Brasil. Logo, a compensação seria aplicável aos contribuintes exportadores de serviços optantes tanto pelo lucro real quanto pelo presumido, respeitado apenas o limite quantitativo posto no art. 26 da Lei nº 9.249/1995.

As receitas de exportação de serviços (art. 15 da Lei nº 9.430/1996) merecem, de fato, tratamento diferente dos lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (art. 26 da Lei nº 9.249/1995). A diferença entre tais tipos de renda é evidente. Enquanto o IRPJ de que trata o art. 26 da Lei nº 9.249/1995 tem lastro no princípio da universalidade, estando atrelado a contribuintes pessoas jurídicas que auferem lucros, rendimentos ou ganhos de capital cuja fonte de produção esteja localizada no exterior (art. 25 da Lei nº 9.249/1995), o IRPJ de que trata o art. 15 da Lei nº 9.430/1996 tem lastro no princípio da territorialidade. Neste caso, não obstante a fonte do pagamento esteja localizada no exterior, a fonte de produção da renda, qual seja, a atividade da pessoa jurídica exportadora de serviços, encontra-se no Brasil, estando sua tributação autorizada, pois, não por conta do art. 25 da Lei nº 9.249/1995, mas desde sempre em razão do princípio da territorialidade.

Na mesma linha, do ponto de vista do país estrangeiro, o imposto de renda recolhido no exterior a que se referem os arts. 26 da Lei nº 9.249/1995 e 15 da Lei nº 9.430/1996 têm fundamentos diversos: no primeiro caso, o país onde está localizada a fonte da renda (imóvel, aplicação, ativos diversos) cobra imposto de renda da pessoa jurídica brasileira com lastro no princípio da territorialidade; já no segundo caso, o país onde está estabelecido o contratante dos serviços importados cobra imposto de renda da pessoa jurídica brasileira com base no princípio da universalidade.

Não obstante ambos os dispositivos tratem de compensação de imposto de renda pago no exterior com IRPJ, a diferenciação acima é fundamental para que se compreendam os limites da compensação em um e outro caso.

Nesse cenário, os exportadores de serviços optantes pelo lucro presumido se veem atualmente prejudicados em função do entendimento proferido na Solução de Divergência COSIT nº 8, o qual precisa ser revisto.

⁴⁵ “Art. 1º A hipótese de obrigatoriedade de tributação com base no lucro real prevista no inciso III do art. 14 da Lei Nº 9.718, de 1998, não se aplica à pessoa jurídica que auferir receita da exportação de mercadorias e da prestação direta de serviços no exterior.

Parágrafo único. Não se considera prestação direta de serviços aquela realizada no exterior por intermédio de filiais, sucursais, agências, representações, coligadas, controladas e outras unidades descentralizadas da pessoa jurídica que lhes sejam assemelhadas.”

1.3. DISTORÇÕES COM RELAÇÃO AO ISSQN

1.3.1 RESTRIÇÃO DA NÃO INCIDÊNCIA DO ISSQN SOBRE OS SERVIÇOS PRESTADOS NO EXTERIOR (RESTRIÇÃO DO CONCEITO DE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS)

Por determinação da Constituição da República, a exportação de serviços não deve ser tributada pelo ISSQN. É o que se depreende do seu art. 156, § 3º, II, que confere à legislação complementar a competência para a exclusão da incidência do ISSQN sobre a exportação de serviços para o exterior.

Tal atribuição foi cumprida pela Lei Complementar nº 116/2003, que em seu art. 2º, I, estabelece a não incidência do ISSQN sobre as exportações de serviços para o exterior do País. Delimitando, contudo, o âmbito da não incidência, o art. 2º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 116/2003 determina que nela não se enquadram os serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Distorcendo o conteúdo desse dispositivo, que não visa excluir da não incidência todos os serviços desenvolvidos no Brasil, mas somente aqueles que, sendo desenvolvidos no Brasil, não produzam resultado no exterior, algumas autoridades fiscais argumentam que somente serviços prestados no exterior estariam beneficiados pela não incidência. Todavia, esse argumento contraria a lógica da tributação, uma vez que os serviços prestados nesses termos sequer estariam sujeitos à legislação brasileira.

O que as autoridades terminam por fazer com esse entendimento, na verdade, é limitar o próprio conceito de exportação, não obstante nem a Constituição da República nem a Lei Complementar nº 116/2003 promovam restrição nesse sentido.

Pelo contrário, no ordenamento jurídico nacional há orientação inclusive em sentido diverso. Com efeito, o Acordo Geral sobre Comércio de Serviços (GATS), do qual o Brasil é signatário e tem *status* de legislação tributária⁴⁶, trata do comércio internacional de serviços de forma ampla, dividindo-o em 4 (quatro) Modos, correspondentes a quatro formas de prestação de serviços no âmbito internacional: (i) do território de um membro ao território de qualquer outro membro; (ii) no território de um membro aos consumidores de serviços de qualquer outro membro; (iii) pelo prestador de serviços de um membro, por intermédio da presença comercial, no território de qualquer membro; ou (iv) pelo prestador de serviços de um membro, por intermédio da presença de pessoas naturais de um membro no território de qualquer outro membro.⁴⁷

Essa divisão em quatro Modos é replicada, ainda, no Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (Siscoserv).

Tudo isso deveria levar à interpretação do comércio internacional de serviços em consonância com as regras do GATS. Trazendo a conceituação proposta pelo GATS para o caso brasileiro, tanto o Modo 1 quanto o Modo 2 referem-se a serviços que são executados no Brasil em benefício de pessoa estabele-

⁴⁶ O Brasil internalizou as normas do GATS mediante a aprovação do Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgação do Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994. Sobre o *status* de legislação tributária dos acordos internacionais, vide o disposto nos arts. 96 e 98 do Código Tributário Nacional:

“Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

“Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevinha.”

Ao menos no que se refere às normas sobre o tratamento tributário de serviços, pode-se argumentar que os citados dispositivos do CTN são aplicáveis ao GATS. De todo modo, no mínimo, o GATS tem *status* de legislação ordinária federal no ordenamento jurídico brasileiro, tal qual os demais tratados internacionais (art. 102, III, b, da Constituição da República).

⁴⁷ De acordo com o Artigo I, item 2 do GATS.

cida no exterior.⁴⁸ Todavia, pela interpretação das autoridades fiscais, acima mencionadas, a prestação de serviços por esses Modos não seria exportação de serviços para fins de ISSQN, muito embora sejam comércio internacional de serviços, conforme a classificação do GATS replicada no Siscoserv.

Na mesma linha, outro equívoco envolvendo o tema refere-se ao conceito de “resultado” utilizado por determinadas autoridades fiscais, que por não ter definição legal clara, enseja restrições indevidas da não incidência. Do “conceito constitucional” de exportação não decorre, por exemplo, a ausência absoluta de resultados no Brasil – como já decidiu equivocadamente o STJ⁴⁹ –, mas apenas que transcendam as fronteiras nacionais.

Exemplos dessa distorção da aplicação da não incidência do ISSQN podem ser extraídos das manifestações das Prefeituras de Belo Horizonte⁵⁰ e São Paulo⁵¹ acerca da tributação na exportação dos serviços de representação comercial. Os órgãos consultivos de ambas compartilham o entendimento de que, visando à contratação dos serviços à prospecção de clientes no Brasil para empresa estrangeira (tomadora dos serviços), haveria caracterização de resultado no Brasil, ficando excluída, portanto, a hipótese de não incidência do ISSQN. Ocorre que, se quem se beneficia dos serviços de representação comercial (porque a partir desse serviço capta novos negócios no Brasil) está no exterior, como negar a exportação?

Em todos os casos, trata-se de interpretação equivocada do art. 2º, parágrafo único, da Lei Complementar nº 116/2003, eis que por resultado dever-se-ia entender a fruição da utilidade do serviço, não onde este se concluiu.

1.3.2 INEFICIÊNCIA (CUMULATIVIDADE)

Um prestador de serviços, muitas vezes é, ao mesmo tempo, um tomador de serviços. Considerando que o ISSQN é um tributo “cumulativo”, isto é, que não possibilita o aproveitamento, pelo tomador, dos valores recolhidos por seus fornecedores, esses valores compõem o custo dos serviços tomados e, conseqüentemente, integram o preço dos serviços que posteriormente sejam prestados pelo tomador. Na hipótese de exportação de serviços, portanto, em que apenas o ISSQN do próprio exportador fica afastado (art. 2º, I, da Lei Complementar nº 116/2003), ocorre uma “exportação de ISSQN” recolhido por

⁴⁸ “Modo 1: Comércio transfronteiriço: do território de um país ao território do outro país.

Exemplos:

- Software comercializado pela Internet;
- Empresa de arquitetura contratada para elaborar projeto de ponte a ser construída em outro país;
- Serviços de consultoria financeira prestados a partir do Brasil;
- Serviços de projeto e desenvolvimento de estruturas e conteúdo de páginas eletrônicas realizados a partir do Brasil.

Modo 2: Consumo no exterior: consumidor se desloca ao território do país onde está o prestador do serviço.

Exemplos:

- Serviços relacionados ao turismo internacional;
- Serviços médicos especializados prestados no Brasil a residente ou domiciliado no exterior;
- Serviços de reparo de navio realizados no território do prestador.” BRASIL. Ministério do desenvolvimento, indústria e comércio exterior. Secretaria de comércio e serviços. *O que e quais são os modos de prestação de acordo com o acordo geral sobre o comércio de serviços (GATS)*. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1294258853.pdf>. Acesso em: 01 fev. 2015.

⁴⁹ “TRIBUNÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. SERVIÇO DE RETÍFICA, REPARO E REVISÃO DE MOTORES E DE TURBINAS DE AERONAVES CONTRATADO POR EMPRESA DO EXTERIOR. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. SERVIÇO EXECUTADO DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL. APLICAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº LC Nº 116/2003. OFENSA AO ART. 535 DO CPC REPELIDA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVOS LEGAIS. SÚMULAS NºS 282/STF E 211/STJ. (REsp nº 831.124/RJ, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 15/8/2006, DJ 25/9/2006, p. 239).

⁵⁰ Gelec/BH, Solução de Consulta nº 47/2006.

⁵¹ Departamento de Tributação e Julgamento da Secretaria de Finanças da Prefeitura de São Paulo, Solução de Consulta nº 15/2012.

prestadores de serviços anteriores (na cadeia) ao exportador de serviços, ao contrário do que se dá com o ICMS e PIS/COFINS (regime não cumulativo), em que ao exportador é facultada a utilização dos créditos referentes às aquisições.

Essa sistemática vai de encontro à lógica mundial de não exportar tributos, ocasionando, conforme ressalta a doutrina, a perda da competitividade dos serviços nacionais no mercado global⁵². Para mitigar essa oneração do serviço exportado pelo ISSQN da cadeia, poder-se-ia transformar o ISSQN num tributo não cumulativo. Isso demandaria mudança radical na sua forma de apuração⁵³, mas, ao ensejar a devolução ao exportador dos tributos que incidiram nas etapas anteriores, permitiria que a exportação fosse efetivamente desonerada⁵⁴. Poder-se-ia, também, criar sistema similar ao da suspensão de PIS/COFINS para as aquisições realizadas por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras. Desse modo, o ISSQN incidente sobre os serviços prestados a exportadores de serviços seria afastado.

Por isso, não basta a não incidência de tributos na última etapa da cadeia propriamente (a prestação de serviços a residente no exterior). A efetiva desoneração das exportações dependeria da adoção em paralelo, por exemplo, de uma das medidas sugeridas acima (não cumulatividade ou suspensão).⁵⁵

Vale notar que a lógica de não exportar tributos é manifestamente reconhecida nas normas da Organização Mundial do Comércio sobre o comércio de bens, as quais permitem a desoneração de tributos indiretos nas exportações de mercadorias, sem que isso caracterize a prática proibida de subsídios à exportação. No que se refere ao comércio de serviços, não há qualquer norma no GATS que impeça a desoneração das exportações⁵⁶, nem mesmo a concessão de subsídios.

⁵² “A vantagem da plurifasia cumulativa – que facilitou sua difusão pelo mundo – é a sua simplicidade [...]. Entretanto, as desvantagens superaram, ao longo dos anos, os benefícios com a sua utilização. São elas, em rol enumerado por J. DUE: [...] c) **impossibilidade de efetiva desoneração das exportações**: como o tributo é plurifásico e cumulativo, a mercadoria não exportada diretamente pelo seu produtor sobre uma ou mais incidências na cadeia produtiva, **sem possibilidade de recuperação ou abatimento deste montante quando da venda ao exterior**. Com isso **subverte-se a lógica mundial de não exportar tributos, ocasionando a perda de competitividade dos bens nacionais no mercado global**”. (MOREIRA, André Mendes. *Não-Cumulatividade tributária no Brasil e no Mundo*: origens, conceitos e pressupostos. 2009. p. 8, grifo nosso).

⁵³ Atualmente, a lógica não cumulativa aplica-se ao ISSQN de forma excepcional, especificamente na contratação da subempreitada, caso em que a empreiteira subcontratada pode deduzir da base de cálculo do ISSQN o valor já tributado pelo imposto por parte da empreiteira subcontratada, nos termos do art. 9º, §2º, alínea b, do Decreto-Lei nº 406/1968. Mesmo assim, apesar da disposição legal e da jurisprudência do STJ (REsp nº 976.486/RS, rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 10/8/2011) e do STF (RE 599.582 AgR, rel. Min. Ayres Britto, Segunda Turma, public. 29/6/2011), alguns Municípios não adotam essa sistemática, como é caso de Belo Horizonte (GELEC, Consulta nº 125/2012).

⁵⁴ “para o comércio internacional, as vantagens são expressivas: a exportação pode ser efetivamente desonerada (o método de apuração em comento permite a devolução ao exportador do imposto que gravou os insumos utilizados na produção das mercadorias vendidas para o exterior – o que não é passível de ser feito em tributos plurifásicos cumulativos, nos quais é bastante difícil determinar o montante exato do gravame que incidiu no processo produtivo). Ademais, os produtos estrangeiros, quando tributados no desembaraço aduaneiro, serão efetivamente equiparados – sob o prisma tributário – ao produto nacional. Isso porque, como a alíquota real do imposto equivalerá à nominal, independentemente do número de operações de circulação da mercadoria, os produtos nacionais sofrerão, sempre, uma incidência definida: o valor da alíquota do IVA prevista em lei. Assim, basta aplicar essa mesma alíquota no desembaraço aduaneiro da mercadoria estrangeira para equipará-la à nacional; [...]”. (MOREIRA, André Mendes. *Não-Cumulatividade Tributária no Brasil e no Mundo*: Origens, Conceitos e Pressupostos. 2009, p. 12).

⁵⁵ “Segundo o regime tributário vigente na União Européia, as operações típicas de exportação de bens conferem aos sujeitos produtores dos bens ou responsáveis pela exportação dois direitos subjetivos bem marcados: i) não-incidência tributária e, ao mesmo tempo, ii) reconhecimento do direito de devolução dos tributos incidentes nas distintas operações de aquisições de bens ou tomadas de serviços para obter o produto a ser exportado como resultado. Assim, os países exportadores não aplicam nenhum imposto e, ao mesmo tempo, devolvem todo o volume de IVA que tenha sido assumido pelo sujeito passivo, em reconhecimento ao princípio de destino, como critério para aplicação de tributos no comércio internacional.” (TÔRRES, Heleno Taveira. *O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro*. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon Pontes de; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). *IVA para o Brasil: contributos para a reforma da tributação do consumo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 76).

⁵⁶ Ver art. XVI do GATT e itens “e” e “i” do Anexo I do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias.

1.4. DISTORÇÕES COM RELAÇÃO A PIS/COFINS

1.4.1 SUJEIÇÃO OBRIGATÓRIA DE DETERMINADOS PRESTADORES DE SERVIÇOS AO REGIME CUMULATIVO

De acordo com o art. 5º, II e §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.637/2002 e arts. 6º, II e §§ 1º a 3º, e 15, III, da Lei nº 10.833/2003, os créditos de PIS/COFINS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação – as quais estão imunes à incidência de PIS/COFINS, conforme o art. 149, § 2º, I, da Constituição da República –, podem (i) ser utilizados para dedução das contribuições a recolher e para compensação com débitos federais próprios, vencidos ou vincendos, ou, (ii) na hipótese de haver acúmulo dos créditos, ser objeto de pedido de ressarcimento em dinheiro.

Ambas as possibilidades, no entanto, só são aplicáveis aos contribuintes que possuam receitas sujeitas ao regime não cumulativo de PIS/COFINS, posto que apenas com relação a custos, despesas e encargos vinculados a esse tipo de receitas é permitida a apuração de créditos (art. 3º, § 7º, da Lei nº 10.637/2002 e art. 3º, § 7º, da Lei nº 10.833/2003). Nesse sentido, caso a totalidade das receitas dos contribuintes esteja sujeita ao regime cumulativo (ou as receitas decorrentes de sua principal atividade estejam sujeitas ao regime cumulativo), estes (os contribuintes) não poderão apurar créditos relativamente aos custos, despesas e encargos vinculados às referidas receitas e, conseqüentemente, utilizá-los para as finalidades acima.

Diversos exportadores de serviços encontram-se nessa situação, como é o caso dos que prestam serviços de telecomunicações, *call center*, *telemarketing*, telecobrança e teleatendimento em geral, agências de viagens e turismo, informática e obras de construção civil, dentre outros, haja vista estarem as receitas decorrentes dessas atividades sujeitas obrigatoriamente ao regime cumulativo de PIS/COFINS (art. 8º da Lei nº 10.637/2002 e art. 10 da Lei nº 10.833/2003).

Como visto no item 2.3, a sistemática cumulativa de cobrança de tributos vai de encontro à lógica mundial de não exportar tributos, ocasionando a perda da competitividade dos serviços nacionais no mercado global.

Estivessem essas atividades sujeitas ao regime não cumulativo de PIS/COFINS, poderiam as empresas que as desenvolvem apurar créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação, tais como:

(i) compra ou aluguel de ativo imobilizado (prédios, máquinas e equipamentos), a ser utilizado na prestação de serviços (por exemplo, equipamentos tecnológicos utilizados por empresas de informática ou de telecomunicações que exportem serviços);

(ii) aquisição de bens utilizados como insumos na prestação de serviços (por exemplo, materiais de construção utilizados por empresas de construção civil que exportem serviços);

(iii) aquisição de serviços utilizados como insumos na prestação de serviços (por exemplo, despesas com operadores de viagens, companhias aéreas, hotéis e parques temáticos que atuem como fornecedores de agências de viagens que exportem serviços)⁵⁷.

⁵⁷ O setor de *call center*, *telemarketing*, telecobrança e teleatendimento, que depende fortemente da contratação de mão de obra, também poderia ser citado como exemplo, não fosse o entendimento no âmbito da RFB no sentido de que, nem mesmo quando contratada de pessoa jurídica, a mão de obra terceirizada ensejaria o creditamento de PIS/COFINS, agravando a situação mesmo para contribuintes sujeitos ao regime não cumulativo. Nesse sentido: “EMENTA: (...) CRÉDITO. CONTRATAÇÃO DE MÃO DE OBRA DE PESSOA JURÍDICA. Não geram créditos da Cofins não cumulativa, por não se enquadrarem no conceito de insumo, nem em outra hipótese para a qual haja previsão legal de apuração de créditos, os gastos com contratação de mão de obra de pessoa jurídica para prestação de serviço temporário, ainda que utilizada na atividade-fim da empresa.” (RFB, Solução de Consulta nº 71/2012).

A recuperação de tais créditos por meio da dedução das contribuições a recolher, compensação com débitos federais próprios ou ressarcimento em dinheiro ensejaria a redução da carga tributária e a maior competitividade das empresas brasileiras exportadoras de serviços no âmbito internacional.

1.4.2 DIFICULDADE NA RECUPERAÇÃO DOS CRÉDITOS DE PIS/COFINS

Como dito anteriormente, os créditos de PIS/COFINS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação podem (i) ser utilizados para dedução das contribuições a recolher e para compensação com débitos federais próprios, vencidos ou vincendos, ou, (ii) na hipótese de haver acúmulo dos créditos, ser objeto de pedido de ressarcimento em dinheiro.

Tais alternativas somente estão disponíveis para contribuintes sujeitos ao regime não cumulativo de PIS/COFINS, pois somente eles apuram créditos e, sob esse ponto de vista, esta é uma vantagem do regime não cumulativo sobre o regime cumulativo. Mesmo essa vantagem, contudo, tem suas limitações.

No que tange à utilização dos créditos para dedução das contribuições a recolher e para compensação com débitos federais próprios, vencidos ou vincendos, essa possibilidade não representa vantagens para os exportadores de serviços que não (ou pouco) prestam serviços no mercado interno e, portanto, não (ou pouco) possuem débitos de PIS/COFINS. Tampouco representa vantagem para aqueles contribuintes que não possuem outros tributos a pagar, em razão da existência, por exemplo, de prejuízos fiscais no exercício ou acumulados, que podem implicar a ausência de IRPJ/CSLL devidos.

Como alternativa para os exportadores que se encontram nessa situação existe a possibilidade de formalização de pedido de ressarcimento dos créditos acumulados. No entanto, esse procedimento, muitas vezes, é demorado, não havendo correção ou remuneração dos valores pela Receita Federal do Brasil⁵⁸. Para obter a correção dos valores, é necessário que o contribuinte ingresse em juízo, sendo prováveis as suas chances de êxito na hipótese de injustificada mora da Receita Federal do Brasil na análise do pedido⁵⁹.

Nesse contexto, mesmo os contribuintes sujeitos ao regime não cumulativo de PIS/COFINS podem apresentar sérias dificuldades em converter seus créditos acumulados em dinheiro, ou redução efetiva de carga tributária.

1.4.3 INAPLICABILIDADE DA SUSPENSÃO DE PIS/COFINS NA VENDA DE SERVIÇOS A EXPORTADORES DE SERVIÇOS

Visando prevenir o acúmulo de créditos de PIS/COFINS por parte dos exportadores, que têm dificuldades de lhes dar vazão e que são prejudicados pela demora no seu ressarcimento em dinheiro, foi criada a figura da suspensão de PIS/COFINS nas vendas de matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e respectivos fretes e serviços de transporte multimodal à pessoa jurídica preponderantemente exportadora (art. 40, *caput* e §§ 6º e 7º, da Lei nº 10.865/2004), assim entendida aquela cuja receita de exportação represente no mínimo 50% da receita bruta total de venda de bens e serviços no mesmo período (§ 1º). Por conta da suspensão, o vendedor ou fretista deixa de recolher PIS/COFINS

⁵⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. DRJ/POA – 2ª Turma. *Acórdão nº 10-44797*. Julgado em 28/6/2013. Disponível em: < <http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?d=DECW&f=G&l=20&n=-DTPE&p=39&r=761&s1=DRJ/POA&s2=&s4=&u=/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm>>. Acesso em: 10 nov. 2015.

⁵⁹ BRASIL. *AgRg no REsp 1232257/SC*, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 7/2/2013, Diário da Justiça dos Estados, 21 fev. 02 2013.

sobre a respectiva receita, por ele recebida do exportador. Acaso todos os requisitos do regime sejam cumpridos, sendo o mais importante deles a efetiva destinação das mercadorias ao exterior, os tributos suspensos simplesmente não são devidos.

As operações beneficiadas pela suspensão, no entanto, são características do processo produtivo de **mercadorias**. Os serviços beneficiados são estritamente o frete e o transporte multimodal, que se destinam a desonerar a exportação das mercadorias transportadas⁶⁰. Logo, a sistemática da suspensão não beneficia efetivamente os exportadores de serviços, que seguem acumulando créditos de PIS/COFINS quando sujeitos ao regime não cumulativo.

1.5. RESTRIÇÃO DO CONCEITO DE EXPORTAÇÃO PARA FINS DO CÁLCULO DO SIMPLES NACIONAL

A Constituição da República determina que se dê tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte brasileiras⁶¹. Tal tratamento é dado com base na Lei Complementar nº 123/2006 que, de fato, estabelece regras capazes de reduzir a carga tributária que recai sobre as empresas que optam por adotar seu regime.

A Lei Complementar nº 123/2006⁶² prevê genericamente a redução do montante a ser recolhido no Simples Nacional, em relação às alíquotas de ISSQN, PIS e COFINS, dentre outros tributos, no que se refere aos valores das receitas decorrentes da exportação. Exercendo sua função regulamentadora sobre a tributação das empresas sujeitas ao Simples Nacional⁶³, o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) editou a Resolução CGSN nº 94/2011, segundo a qual, para fins de desconsideração das receitas de exportação no cálculo do Simples Nacional,

considera-se exportação de serviços para o exterior a prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, exceto quanto aos serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique⁶⁴.

No que se refere ao ISSQN, a exclusão do conceito de exportação em relação aos serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique não é novidade, já que presente na Lei Complementar nº 116/2003 (as críticas relativas à presença desse requisito na legislação do ISSQN foram objeto de tópico próprio). Todavia, ao estender o requisito para PIS e COFINS, o CGSN, mais do que regulamentar, trouxe entrave efetivamente novo, reduzindo indevidamente o conceito de exportação de serviços. Além de sujeitar os exportadores de serviços optantes pelo Simples Nacional a uma carga tributária superior à devida, a medida é contraditória com a própria vocação do Simples Nacional, pois confere às microempresas e empresas de pequeno porte tratamento mais gravoso, quando ele deveria ser mais favorecido.

⁶⁰ Nem mesmo serviços acessórios ao frete (como poderia ser o caso do acondicionamento, seguro e serviços portuários) são considerados pela RFB como beneficiados pela suspensão. É ver: “EMENTA: SERVIÇOS ACESSÓRIOS AO FRETE DE PRODUTO A SER EXPORTADO. INCIDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO. Não é aplicável a isenção ou a suspensão da incidência da Cofins para as receitas de operadores de transporte multimodal relativas a serviços acessórios ao frete de produtos a serem exportados e de suas matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, mesmo que o exportador seja habilitado junto à RFB como pessoa jurídica preponderantemente exportadora. [...]” (RFB, Solução de Consulta nº 177 de 6 de setembro de 2012)

⁶¹ BRASIL. Constituição da República, art. 146, inciso III, d e art. 170, IX. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 13.nov.2015.

⁶² BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e nº 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 11 nov. 2015. art. 18, § 14.

⁶³ Prevista na Lei Complementar nº 123/2006, art. 2º, § 6º.

⁶⁴ Resolução CGSN nº 94/2011, art. 25-A, § 4º, incluído pela Resolução CGSN nº 117/2014.

1.6. DISTORÇÕES COM RELAÇÃO À CPRB

Segundo a Constituição da República, as contribuições sociais previdenciárias devidas pelo empregador podem incidir sobre a folha de salários ou o faturamento⁶⁵. Para a maior parte dos segmentos econômicos, a incidência se dá, em regra, sobre a folha de salários. Em 2011, no intuito de “desonerar” a folha de salários de determinados setores, a Medida Provisória nº 540/2011, convertida posteriormente na Lei nº 12.546/2011, impôs a substituição das contribuições calculadas com base na folha de salários por outra calculada com base na receita bruta, a chamada Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB). A princípio obrigatória, a partir de 1/12/2015 a CPRB será facultativa, conforme a Lei nº 13.161/2015.

Dentre os contribuintes atualmente afetados pela medida encontram-se os prestadores de serviços nos setores de Tecnologia da Informação (TI), Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC), hoteleiro, transporte rodoviário, ferroviário e metro ferroviário de passageiros, construção civil e de obras de infraestrutura. Tal como hoje instituída e interpretada pela RFB, a CPRB também gera distorções para os exportadores de serviços.

1.6.1 RESTRIÇÃO DA NÃO INCIDÊNCIA DA CPRB SOBRE OS SERVIÇOS PRESTADOS AO EXTERIOR

Conforme mencionado anteriormente, algumas autoridades fiscais interpretam a Lei Complementar nº 116/2003 de forma a limitar indevidamente o conceito de exportação de serviços e, conseqüentemente, a não incidência do ISSQN. Situação semelhante, e possivelmente mais grave, ocorre com relação à CPRB.

O art. 9º, II, a, da Lei nº 12.546/2011, exclui da base de cálculo da CPRB a receita bruta de exportações. Em consulta formulada à COSIT acerca da abrangência do referido dispositivo, esta respondeu que apenas dá direito à exclusão da base de cálculo a exportação de serviços cujo pagamento represente ingresso de divisas, exceto quanto aos serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique (COSIT, Solução de Consulta nº 117/2015). Tal entendimento vem sendo seguido em Soluções de Consulta vinculadas proferidas pelas DISIT⁶⁶. Ocorre que esse entendimento, prejudicial aos contribuintes, é ilegal.

A imunidade das receitas decorrentes de exportação é veiculada de forma ampla pelo art. 149, § 2º, I, da Constituição da República, tendo a abrangência do benefício sido replicada pela Lei nº 12.546/2011, que se limitou a excluir as receitas de exportação da base de cálculo da CPRB, sem estabelecer qualquer requisito adicional. Para chegar à conclusão de que seria necessário o cumprimento de requisitos adicionais, a COSIT tomou por empréstimo requisitos de não incidência previstos na legislação do PIS/COFINS e do ISSQN. Além disso, fundamenta seu entendimento em resolução do CGSN⁶⁷ que, também independentemente de lei, considera que os requisitos devem ser atendidos para fins de exclusão das receitas de exportação da base de cálculo dos tributos calculados pelas empresas tributadas pelo Simples Nacional.

A existência de requisitos adicionais na legislação (quando isso ocorre), por si só, é criticável, tendo em vista que as exportações de serviços deveriam ser, todas, desoneradas⁶⁸. A situação é ainda mais grave se o órgão que expõe a interpretação do ente tributante aplica tais requisitos apesar de eles nem mesmo existirem na legislação específica do tributo, como fez a COSIT em relação à CPRB.

⁶⁵ BRASIL. Constituição da República, art. 195, I, a e b. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 13.nov.2015.

⁶⁶ Por exemplo: DISIT, SRRF 6ª Região, Solução de Consulta nº 6.035, DOU de 16/7/2015.

⁶⁷ Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional nº 117, de 2 de dezembro de 2014.

⁶⁸ No item 2.3.1 foram feitas considerações específicas quanto à restrição indevida da não incidência do ISSQN sobre as receitas de exportação.

O argumento adotado na Solução de Consulta em referência é o de que tais requisitos seriam inerentes à exportação. Contudo, esse argumento não se sustenta. Conforme visto anteriormente, o Brasil é signatário do GATS, que tem *status* de legislação tributária interna e trata do comércio internacional de serviços de forma ampla, dividindo-o em 4 (quatro) Modos, sendo que tanto o Modo 1 quanto o Modo 2 referem-se a serviços que são **executados no Brasil** em benefício de pessoa estabelecida no exterior⁶⁹. Inclusive, no Modo 2, o tomador dos serviços se desloca ao território do país onde está o prestador do serviço (no caso, Brasil). Por isso, a geração de resultado no Brasil não pode descaracterizar uma exportação de serviços.

Ademais, na mesma consulta, a COSIT, perguntada sobre a necessidade de registro da mesma operação no Siscoserv, respondeu afirmativamente, sem ressalvas. Ocorre que o conceito de exportação de serviços é um só. É contraditório considerar que a mesma situação deve ser registrada no Siscoserv (porque é exportação), mas sobre ela incide a CPRB (porque não é exportação). Havendo tal contradição, ao menos uma das conclusões está equivocada. Notadamente diante do fato de que a divisão do comércio internacional de serviços em quatro Modos é replicada na legislação específica do Siscoserv, a conclusão afirmativa sobre a obrigatoriedade de registro parece acertada. Por outro lado, pela análise finalística da norma, bem como pela ausência de fundamento na lei, percebe-se que a COSIT erra ao considerar que a existência de resultado no Brasil desqualifica uma exportação como tal, para fins de incidência da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

1.6.2 INEFICIÊNCIAS

A CPRB, obrigatória até 1/12/2015 para contribuintes pertencentes a alguns segmentos, incide de forma cumulativa e, nesse sentido, merece as mesmas críticas feitas anteriormente, em relação ao ISSQN e PIS/COFINS, na medida em que vai de encontro à lógica mundial de não exportar tributos. Portanto, também em relação à CPRB é necessário tomar algumas dentre as medidas mencionadas anteriormente, que desoneram as etapas anteriores à exportação: implantação de não cumulatividade⁷⁰ e suspensão do tributo nas etapas anteriores à exportação.

1.7 INEXISTÊNCIA DE PROGRAMAS DESTINADOS A EVITAR OS EFEITOS NEGATIVOS DA CADEIA TRIBUTÁRIA DOS EXPORTADORES DE SERVIÇOS

Os exportadores de serviços não contam com programas que previnam ou neutralizem os efeitos negativos da cadeia tributária que os antecede. Diferentemente, as exportações de bens contam com o Regime Aduaneiro Especial de *Drawback* e o REINTEGRA. A mesma lógica desses programas poderia ser aplicada aos prestadores de serviços.

⁶⁹ “Modo 1: Comércio transfronteiriço: do território de um país ao território do outro país.

Exemplos:

- *Software* comercializado pela Internet;
- Empresa de arquitetura contratada para elaborar projeto de ponte a ser construída em outro país;
- Serviços de consultoria financeira prestados a partir do Brasil;
- Serviços de projeto e desenvolvimento de estruturas e conteúdo de páginas eletrônicas realizados a partir do Brasil.

Modo 2: Consumo no exterior: consumidor se desloca ao território do país onde está o prestador do serviço.

Exemplos:

- Serviços relacionados ao turismo internacional;
- Serviços médicos especializados prestados no Brasil a residente ou domiciliado no exterior;
- Serviços de reparo de navio realizados no território do prestador. BRASIL. Ministério do desenvolvimento, indústria e comércio exterior. Secretaria de comércio e serviços. *O que e quais são os modos de prestação de acordo com o acordo geral sobre o comércio de serviços (GATS)*. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1294258853.pdf>. Acesso em: 01 fev. 2015.

⁷⁰ A Constituição da República prevê expressamente a possibilidade de instituição da CPRB pela forma não cumulativa (art. 195, §§ 12 e 13).

1.7.1 INAPLICABILIDADE DO REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE DRAWBACK À EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

O Regime Aduaneiro Especial de *Drawback*, nas suas diversas modalidades, foi criado pelo Decreto-Lei nº 37/1966 como incentivo à exportação, possibilitando, em linhas gerais, a isenção, suspensão ou restituição dos tributos incidentes na importação de mercadorias, de forma combinada ou não com a aquisição no mercado interno⁷¹, utilizadas na industrialização de produtos destinados à exportação.

Esse regime, no entanto, na medida em que tem sua aplicação condicionada à realização de um processo de industrialização por parte do exportador (tal qual a suspensão de PIS/COFINS, que, como visto, é exclusiva para matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem), termina por deixar de fora os exportadores de serviços que precisam adquirir internamente ou importar bens e serviços para a realização de sua atividade, os quais seguem sendo onerados pelos tributos incidentes sobre a aquisição e importação de bens.

Contudo, a mesma lógica de desoneração do processo industrial justificaria e poderia ser aplicada à criação de regime especial aduaneiro, nos moldes do *Drawback*, para suspender, isentar e restituir os tributos incidentes na aquisição interna e na importação de bens e serviços, necessários à prestação do serviço exportado.

1.7.2 INAPLICABILIDADE DO REINTEGRA À EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

O Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários (REINTEGRA) foi instituído pela Lei nº 12.546/2011 para ressarcir, integral ou parcialmente, exportadores brasileiros de bens, pelo resíduo tributário federal existente na cadeia de produção, tendo ficado vigente até dezembro de 2013. Reinstituído em julho de 2014 pela Medida Provisória nº 651/2014, convertida na Lei nº 13.043/2014, sem data prevista para sua extinção, o programa voltou a beneficiar apenas os exportadores de bens.

Considerando que, como visto, os exportadores de serviços possuem igualmente valores tributários residuais em suas cadeias, seria necessário que o regime também lhes fosse aplicável.

1.8. INSEGURANÇA SOBRE A ALÍQUOTA ZERO DO IOF-CÂMBIO

O art. 6º do Decreto-Lei nº 2.334/1998 c/c art. 1º, XIII, da Lei nº 8.402/1992, reproduzido pelo art. 16, I, do Decreto nº 6.306/2007, concede isenção do IOF-Câmbio às operações de câmbio realizadas para o pagamento de bens importados. Por sua vez, as operações de câmbio relativas ao ingresso, no País, de receitas de exportação de serviços, são beneficiadas pela alíquota zero do IOF-Câmbio (art. 15-B, I, do Decreto nº 6.306/2007).

Atualmente, o efeito prático de não pagamento do tributo é o mesmo para a isenção (que hoje existe para a importação de bens) e a alíquota zero (que hoje existe para a exportação de serviços). A diferença é que a revogação da isenção depende necessariamente de lei, ao passo que a majoração da alíquota zero pode ser feita a qualquer momento, mediante mero decreto e com efeito imediato, nos termos do art. 153, § 1º, da Constituição da República.

⁷¹ No caso do *Drawback* Integrado (IN RFB nº 845/2008).

1.9. EXPORTAÇÃO DE TRIBUTOS SOBRE SERVIÇOS NA EXPORTAÇÃO DE BENS

Conforme demonstrado, a exportação de serviços fica prejudicada no Brasil por conta de ineficiências relacionadas, dentre outros, à existência de tributos cumulativos, que incidem sobre prestadores de serviços, como é o caso do ISSQN, PIS/COFINS apurados segundo o regime cumulativo e CPRB, à dificuldade de recuperação de créditos acumulados mesmo quando da aplicação de sistema não cumulativo; à inaplicabilidade da suspensão de PIS/COFINS na venda de serviços e à inexistência de programas destinados a evitar os efeitos negativos da cadeia tributária.

Não obstante, também a exportação de bens sofre a influência negativa dessas ineficiências, quando os serviços são utilizados como insumos no seu desenvolvimento e produção.

O impacto do preço dos serviços no custo de bens é fenômeno mundialmente tão relevante que mereceu estudo específico publicado pela Comissão Europeia, por meio de *Chief Economist Note*⁷²⁻⁷³. O referido estudo critica a já referida divisão dos serviços em quatro Modos⁷⁴, atualmente adotada pelo GATS, sendo que nenhum deles leva em conta o valor dos serviços incorporados a produtos, e propõe a criação de um quinto Modo que abarque essa situação. O documento cita, por exemplo, a produção de um carro, que depende de serviços elétricos, de engenharia, consultoria e *design*.

O fato de que o Brasil internalizou as normas do GATS e replica a divisão em quatro Modos no Siscoserv, mostra que tampouco no Brasil, de forma geral, existe a preocupação de tratar adequadamente as especificidades da exportação de serviços incorporados em bens exportados⁷⁵.

De forma específica, merece críticas o entendimento que a Receita Federal do Brasil tem adotado quanto à aplicação da suspensão de PIS/COFINS sobre o frete. De acordo com o art. 40, § 6º-A, da Lei nº 10.865/2004, a suspensão de PIS/COFINS aplicável às vendas de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens a pessoa jurídica preponderantemente exportadora alcança as receitas de frete, bem como as receitas auferidas pelo operador de transporte multimodal, relativas a frete contratado pela pessoa jurídica preponderantemente exportadora no mercado interno para o transporte dos mencionados bens dentro do território nacional. Todavia, a referida suspensão fica condicionada a que o frete se refira ao transporte dos bens até o seu ponto de saída do território nacional, não obstante muitas vezes o exportador incorra em despesas com fretes relativamente a percursos diversos, preliminares e necessários para que se faça o percurso final⁷⁶. Nesse caso, mesmo existente medida destinada a desonerar os serviços que encareçam a exportação de bens, esta é vista sob um ponto de vista restritivo, solucionando o problema apenas em relação à última fase da cadeia de exportação, mas não em relação às fases intermediárias dessa cadeia. Em última análise, portanto, o problema não fica efetivamente solucionado.

⁷² CERNAT, Lucian; KUTLINA-DIMITROVA, Zornitsa. **Thinking in a box**: a "Mode 5" approach to service trade. 2014. Disponível em: <<http://trade.ec.europa.eu/doclib/html/152237.htm>>. Acesso em 01 fev. 2015.

⁷³ Apesar de ter sido publicado e financiado pela Comissão Europeia e do fato de que um de seus autores ocupa o cargo de *Chief Economist* do DG Trade (Departamento Geral de Comércio da Comissão), o estudo reflete exclusivamente a opinião de seus autores, e não necessariamente do órgão.

⁷⁴ Modo 1: o resultado do serviço prestado em um País é fruído em outro; Modo 2: um estrangeiro atravessa a fronteira e toma serviços em outro País; Modo 3: uma empresa se estabelece em outro País para prestar serviços; Modo 4: um trabalhador autônomo se desloca para outro País, onde trabalha temporariamente.

⁷⁵ Pelo contrário, o art. 1º, § 3º, da Portaria Conjunta RFB / SCS nº 1.908, de 19 de julho de 2012, que institui o Siscoserv, deixa claro que foi uma opção excluir do registro no sistema as transações envolvendo serviços e intangíveis incorporados aos bens e mercadorias exportados ou importados.

⁷⁶ "PESSOA JURÍDICA PREPONDERANTEMENTE EXPORTADORA. CONTRATAÇÃO DE FRETE PARA TRANSPORTAR PRODUTOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO ATÉ LOCAL QUE DIFERE DO PONTO DE SAÍDA DESSES PRODUTOS DO TERRITÓRIO NACIONAL. SUSPENSÃO DA COFINS INCIDENTE SOBRE AS RECEITAS DE FRETE AUFERIDAS PELO TRANSPORTADOR. IMPOSSIBILIDADE. Na situação em que pessoa jurídica preponderantemente exportadora contrata frete para o transporte de produtos destinados à exportação e em que o frete não se refere ao transporte desses produtos até o seu ponto de saída do território nacional não se aplica às receitas de frete auferidas pelo transportador a suspensão da COFINS prevista nos §§ 6º-A e 7º do art. 40 da Lei nº 10.865/2004." (D 06 – Solução de Consulta nº 89 – Decidida em 09/2011).

Apenas pontualmente a nocividade da incidência de tributos de forma cumulativa, “em cascata”, para a exportação, foi reconhecida pelo legislador tributário federal que, visando “compensar” os exportadores de bens por essa ineficiência e melhorar a competitividade dos produtos nacionais no cenário internacional, criou a figura do crédito presumido do IPI como ressarcimento de PIS/COFINS (art. 1º da Lei nº 9.363/1996 – sistemática não aplicável aos contribuintes sujeitos ao regime não cumulativo de PIS/COFINS, conforme o art. 14 da Lei nº 10.833/2003)⁷⁷.

Da forma como vêm sendo tratados os serviços enquanto insumos, sua tributação repercute negativamente na formação de preço dos produtos exportados pelas empresas brasileiras, uma vez que, diante da impossibilidade ou dificuldade de recuperação dos valores pagos ao longo da cadeia produtiva, inclusive sobre serviços, estes terminam por compor o preço do produto, caracterizando, assim, a “exportação de tributos”.

Vale destacar que o fenômeno da tributação cumulativa dos serviços manifesta-se tanto com relação aos serviços tomados internamente quanto aos importados pelos exportadores de bens. Inexiste programa de desoneração de serviços importados necessários ao processo produtivo de bens. Pudessem o Regime Aduaneiro Especial de *Drawback* ser aplicado também à aquisição e importação de serviços, e não apenas à aquisição e importação de mercadorias, como ocorre hoje, a questão da cumulatividade dos tributos federais nesse aspecto estaria equacionada. Já com relação ao ISSQN-Importação, seu afastamento dependeria de previsão específica pelas legislações de cada Município.

⁷⁷ Sobre os objetivos da medida, vide Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 674/1995, posteriormente convertida na Lei nº 9.363/1996: “[...] A desoneração do IPI sobre as exportações, assegurada por determinação constitucional, tem sido viabilizada pela própria técnica do imposto, que permite assegurar a manutenção do crédito incidente sobre as matérias-primas empregadas na fabricação do produto exportado, sem a qual o benefício da isenção na etapa final de exportação seria efetivamente menor. Por outro lado, o Governo de Vossa Excelência vem, diante da importância vital das exportações para o crescimento do emprego, da renda e da manutenção da capacidade de importar do País, criando condições e estímulos para a expansão das vendas externas, cabendo mencionar a isenção da COFINS e PIS na etapa final da exportação. **Porém, tal benefício, ainda que importante para as exportações, perde muito de sua força em decorrência da própria mecânica de incidência dessas contribuições, que, ao contrário dos tributos sobre o valor adicionado, não permite que o montante despendido sobre as matérias-primas e produtos intermediários empregados na fabricação de um produto possa ser creditado contra os débitos registrados pelo faturamento desse bem. Desse modo, a contribuição vai se acumulando 'em cascata' em todas as fases do processo produtivo. Por essas razões, estou propondo o presente projeto de Medida Provisória, com o objetivo de desonerar também a etapa produtiva imediatamente anterior à exportação, da incidência daquelas contribuições, o que permitirá, no âmbito dos tributos indiretos federais, a eliminação quase total dessas incidências sobre as operações comerciais de vendas de mercadorias ao exterior**” (grifos nossos).



2. RECOMENDAÇÕES DE POLÍTICAS PÚBLICAS

A partir das análises feitas nas seções anteriores, é possível assegurar que as distorções ocasionadas pela sistemática da incidência tributária sobre as exportações de serviços prejudicam o setor no Brasil.

Visando mitigar ou reduzir essas distorções e, conseqüentemente, melhorar as condições de competitividade das empresas, abaixo foram apresentadas propostas de políticas nesse sentido.

2.1. DISTORÇÕES GERADAS NA TRIBUTAÇÃO POR IRPJ/CSLL PELA APLICAÇÃO DAS REGRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Recomendações:

a) alteração da redação do art. 22 da IN RFB nº 1.312/2012, (i) de forma que seu *caput* preveja, além de fatores relativos ao negócio, natureza física ou conteúdo, fatores de mercado ou outros como causas possíveis para ajustes que minimizem os efeitos que provocam sobre os preços, e (ii) mediante a retirada do termo “somente” do § 1º, que pode ser substituído pelo termo **por exemplo**, tornando meramente exemplificativa a lista de ajustes a bens, serviços ou direitos idênticos;

b) inserção de parágrafo único no art. 20-B da Lei nº 9.430/1996, produção de ato declaratório interpretativo relativo a esse dispositivo por parte da RFB, ou ainda alteração ao art. 22 da IN RFB nº 1.312/2012, prevendo expressamente a possibilidade de utilização do *basket approach*;

c) alteração do art. 19, § 3º, I, da Lei nº 9.430/1996 de forma a possibilitar a comparação com base em parâmetros internacionais no PVEx;

d) alteração no art. 19, § 3º, IV, para ampliar o número de margens de presunção de forma a refletir melhor a segmentação do mercado no CAP, tal como feito com relação ao método do Preço de Venda menos o Lucro (PRL) relativo às importações, que com o advento da Lei nº 12.715/2012 passou a

contar com margens variáveis de lucro (de 20% a 40%) em função do setor econômico de atuação da empresa⁷⁸;

e) alteração do art. 21, § 2º, da Lei nº 9.430/1996 de forma a simplificar o procedimento para solicitação de aplicação de percentual diverso de 15% no CAP;

f) inovação da legislação, mediante inclusão de incisos no art. 19, § 3º, da Lei nº 9.430/1996, de forma a permitir (i) a utilização dos *Transactional Profit Methods*, ampliando o rol de métodos permitidos e (ii) a realização dos *Advanced Pricing Arrangements*.

2.2. RESTRIÇÃO DA COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR SOBRE AS EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS PELOS CONTRIBUINTES OPTANTES PELO LUCRO PRESUMIDO

Recomendações:

a) não edição de ato específico de caráter geral com base na Solução de Divergência COSIT nº 8/2014;

b) edição pela RFB de ato normativo no sentido de que a compensação de que trata o art. 15 da Lei nº 9.430/1996 aplica-se aos contribuintes optantes pelo lucro presumido; ou inclusão de parágrafo no art. 15 da Lei nº 9.430/1995 para deixar expresso que a compensação de que trata o seu *caput* aplica-se aos contribuintes optantes pelo lucro presumido.

2.3. DISTORÇÕES COM RELAÇÃO AO ISSQN

Recomendações:

a) alteração da redação do parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar nº 116/2003, de forma a: (i) vincular a não incidência apenas à entrada de divisas, como já ocorre com PIS/COFINS; ou (ii) explicitar que, por local do resultado do serviço, não se deve entender o local onde este se conclui, mas sim o local onde se dá a fruição de sua utilidade. Por exemplo, para esta segunda hipótese, sugere-se como nova redação do parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar nº 116/2003:

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cuja utilidade não seja fruída no exterior.

b) alteração do art. 156, § 3º, da Constituição da República e da Lei Complementar nº 116/2003, de forma a realizar alteração estrutural na forma de apuração do ISSQN, transformando-o em tributo não cumulativo;

c) alteração da legislação dos Municípios ou do art. 156, § 3º, da Constituição da República e do art. 2º, I, da Lei Complementar nº 116/2003 para criar sistema similar ao da suspensão de PIS/COFINS ou hipótese de não incidência para as aquisições realizadas por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras, de modo que o ISSQN incidente sobre os serviços prestados a exportadores de serviços seja afastado;

⁷⁸ O art. 48 da Lei nº 12.715/2012 alterou a redação do art. 18, II, d e inseriu o § 12 ao mesmo dispositivo da Lei nº 9.430/1996.

d) alteração da Lei Complementar nº 116/2003 para criar mecanismo de ressarcimento de ISSQN para os exportadores.

2.4. DISTORÇÕES COM RELAÇÃO A PIS/COFINS

Recomendações:

a) modificação do art. 8º da Lei nº 10.637/2002 e do art. 10 da Lei nº 10.833/2003, e da legislação que regulamenta esses dispositivos, no sentido de tornar opcional a adoção do regime cumulativo de PIS/COFINS para os contribuintes daqueles setores para os quais a adoção é atualmente obrigatória.

b) publicação de lei ordinária para criação de mecanismo de creditamento para exportadores, que independa do regime adotado em operações internas.

c) alteração do art. 73 da Lei nº 9.430/1996 e da legislação que regulamenta esse dispositivo, de forma a: (i) estabelecer prazo máximo para o ressarcimento de créditos por parte da RFB; e (ii) estabelecer a correção ou remuneração dos valores pela Receita Federal do Brasil, até a data do ressarcimento.

d) alteração do art. 40 da Lei nº 10.865/2004 e da legislação que regulamenta esse dispositivo, para ampliação da suspensão de PIS/COFINS para a venda de serviços a exportadores de serviços, desde o início da respectiva cadeia.

2.5. RESTRIÇÃO DO CONCEITO DE EXPORTAÇÃO PARA FINS DO CÁLCULO DO SIMPLES NACIONAL

Recomendação:

a) alteração do art. 25-A, § 4º, da Resolução CGSN nº 94/2011, para vincular o conceito de exportação à legislação relativa a cada tributo mencionado no dispositivo.

2.6. DISTORÇÕES COM RELAÇÃO À CPRB

Recomendações:

a) edição de nova Solução de Consulta pela COSIT, com a reforma do entendimento proferido na Solução de Consulta COSIT nº 117/2015, para vincular a não incidência da CPRB sobre as receitas de exportação apenas à entrada de divisas, como já ocorre com PIS/COFINS ;

b) alteração da Lei nº 12.546/2011 para: (i) realizar alteração estrutural na forma de apuração da CPRB, transformando-a em tributo não cumulativo; (ii) criar sistema similar ao da suspensão de PIS/COFINS ou hipótese de não incidência para as aquisições realizadas por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras, de modo que a CPRB incidente sobre os serviços prestados a exportadores de serviços seja afastada.

2.7. INEXISTÊNCIA DE PROGRAMAS DESTINADOS A EVITAR OS EFEITOS NEGATIVOS DA CADEIA TRIBUTÁRIA DOS EXPORTADORES DE SERVIÇOS

Recomendações:

a) edição de lei para criação de regime especial aduaneiro, nos moldes do *Drawback*, para suspender, isentar e restituir os tributos federais incidentes na aquisição interna e na importação de bens e serviços, necessários à prestação do serviço exportado;

b) criação pelos Estados de benefícios destinados a afastar a cobrança de ICMS e ICMS-Importação e, pelos Municípios, de benefícios destinados a afastar a cobrança de ISSQN e ISSQN-Importação, nessas situações, ou alteração, para previsão desses benefícios, dos arts. 155, § 2º, X, a, da Constituição da República e 3º, II, da Lei Complementar nº 87/1996 (ICMS e ICMS-Importação) e dos arts. 156, § 3º, II, da Constituição da República e 2º, I, da Lei Complementar nº 116/2003 (ISSQN-Importação);

c) edição de lei que estenda o benefício do REINTEGRA aos exportadores de serviços.

2.8. INSEGURANÇA SOBRE A ALÍQUOTA ZERO DO IOF-CÂMBIO

Recomendação:

a) criação de nova lei que torne isentas as operações de câmbio relativas ao ingresso, no País, de receitas de exportação de serviços.

2.9. EXPORTAÇÃO DE TRIBUTOS SOBRE SERVIÇOS NA EXPORTAÇÃO DE BENS

Recomendações:

a) alteração da legislação dos Municípios ou do art. 156, § 3º, da Constituição da República e art. 2º, I, da Lei Complementar nº 116/2003 para criar sistema similar ao da suspensão de PIS/COFINS ou hipótese de não incidência para as aquisições realizadas por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras, de modo que o ISSQN incidente sobre os serviços prestados a exportadores de bens seja afastado;

b) alteração do art. 40 da Lei nº 10.865/2004 e da legislação que regulamenta esse dispositivo, para ampliação da suspensão de PIS/COFINS para a venda de serviços a exportadores de bens;

c) alteração do art. 73 da Lei nº 9.430/1996 e da legislação que regulamenta esse dispositivo, de forma a: (i) estabelecer prazo máximo para o ressarcimento de créditos por parte da RFB; e (ii) estabelecer a correção ou remuneração dos valores pela Receita Federal do Brasil, até a data do ressarcimento.

d) alteração da Lei nº 12.546/2013 para criar sistema similar ao da suspensão de PIS/COFINS ou hipótese de não incidência para as aquisições realizadas por pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras, de modo que a CPRB incidente sobre os serviços prestados a exportadores de bens seja afastada;

e) alteração do art. 78 do Decreto-Lei nº 37/1966, do art. 59, § 1º, da Lei nº 10.833/2003, e da legislação que regulamenta esses dispositivos, para ampliar o âmbito de aplicação do Regime Aduaneiro Especial

de *Drawback*, incluindo a possibilidade de isenção, suspensão e restituição de tributos incidentes sobre a aquisição interna e importação não apenas de mercadorias, mas também de serviços necessários à produção dos bens que serão exportados.

CNI

Diretoria de Desenvolvimento Industrial – DDI

Carlos Eduardo Abijaodi

Diretor de Desenvolvimento Industrial

Gerência-Executiva de Negociações Internacionais – NEGINT

Soraya Saavedra Rosar

Gerente-Executiva de Negociações Internacionais

Fabrizio Panzini

Bruno Moraes

Iana Silvestre

Equipe Técnica

DIRETORIA DE COMUNICAÇÃO – DIRCOM

Carlos Alberto Barreiros

Diretor de Comunicação

Gerência Executiva de Publicidade e Propaganda – GEXPP

Carla Gonçalves

Gerente-Executiva de Publicidade e Propaganda

Walner de Oliveira Pessôa

Produção Editorial

DIRETORIA DE SERVIÇOS CORPORATIVOS – DSC

Fernando Augusto Trivellato

Diretor de Serviços Corporativos

Área de Administração, Documentação e Informação – ADINF

Maurício Vasconcelos de Carvalho

Gerente-Executivo de Administração, Documentação e Informação

Gerência de Documentação e Informação – GEDIN

Mara Lucia Gomes

Gerente de Documentação e Informação

Alberto Nemoto Yamaguti

Normalização

Campos Fialho Canabrava Borja Andrade Salles Advogados

Elaboração

Roberto Salles e Pedro de Castro Magalhães

Elaboração



Confederação Nacional da Indústria

CNI. A FORÇA DO BRASIL INDÚSTRIA