

COMPARAÇÃO INTERNACIONAL DA TRIBUTAÇÃO NAS IMPORTAÇÕES DE SERVIÇOS

COMPARAÇÃO INTERNACIONAL DA TRIBUTAÇÃO NAS IMPORTAÇÕES DE SERVIÇOS

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

Diretoria de Políticas e Estratégia

José Augusto Coelho Fernandes Diretor

Diretoria de Relações Institucionais

Mônica Messenberg Guimarães Diretora

Diretoria de Serviços Corporativos

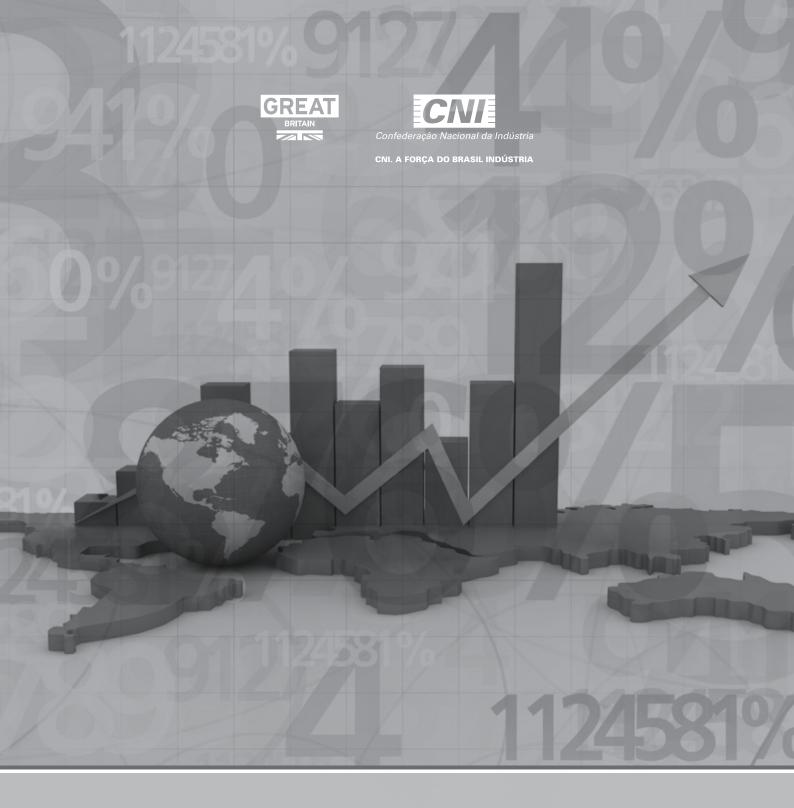
Fernando Augusto Trivellato Diretor

Diretoria Jurídica

Hélio José Ferreira Rocha Diretor

Diretoria CNI/SP

Carlos Alberto Pires Diretor



COMPARAÇÃO INTERNACIONAL DA TRIBUTAÇÃO NAS IMPORTAÇÕES DE SERVIÇOS

© 2016. CNI - Confederação Nacional da Indústria.

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

CNI

Gerência Executiva de Negociações Internacionais

FICHA CATALOGRÁFICA

C748c

Confederação Nacional da Indústria. Comparação internacional da tributação nas importações de serviços / Confederação Nacional da Indústria. – Brasília : CNI, 2016. 51 p. : il.

1. Tributação. 2. Importações. I. Título.

CDU: 338.45

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- 9094

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



BACEN - Banco Central do Brasil

BRICS - Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul

CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CNI - Confederação Nacional da Indústria

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

INPI - Instituto Nacional da Propriedade Industrial

IOF - Imposto sobre Operações Financeiras

IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte

ISSQN - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVA - Imposto sobre Valor Agregado

MDIC - Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OMC - Organização Mundial do Comércio

P&D - Pesquisa e Desenvolvimento

PIB - Produto Interno Bruto

PIS - Contribuição para o Programa de Integração Social

RFB - Secretaria da Receita Federal do Brasil

STF - Supremo Tribunal Federal

UNCTAD - United Nations Conference on Trade and Development

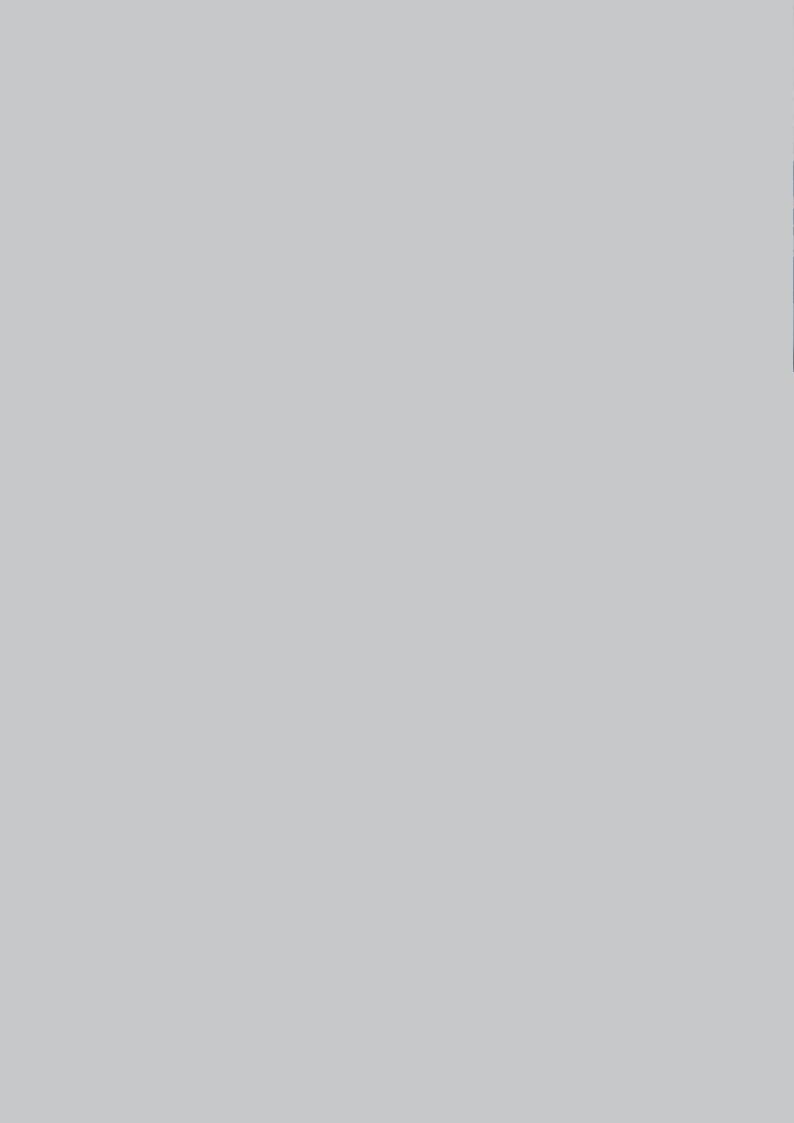
VAT - Value Added Tax

WHT - Withholding Tax

NOTA EXPLICATIVA:

As informações contidas no presente estudo são de caráter geral, não são necessariamente exaustivas e não devem ser tratadas como aconselhamento jurídico/tributário a qualquer indivíduo, empresa ou entidade com relação a situações específicas em quaisquer países.

SUMÁRIO EXECUTIVO	7
1. INTRODUÇÃO	9
2. A RELEVÂNCIA DOS SERVIÇOS NO COMÉRCIO INTERNACIONAL E PARA A COMPETITIVIDADE INDUSTRIAL	11
3. PAÍSES SELECIONADOS E CRITÉRIOS PARA A COMPARAÇÃO DOS RESULTADOS	17
4. COMPARAÇÃO INTERNACIONAL DA TRIBUTAÇÃO NAS IMPORTAÇÕES DE SERVIÇOS	21
5. DISTORÇÕES/PROBLEMAS IDENTIFICADOS E RESPECTIVAS RECOMENDAÇÕES DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA SOBRE A TRIBUTAÇÃO DA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS NO BRASIL	
REFERÊNCIAS	43
APÊNDICE I - QUESTIONÁRIO	45
ANEXO I - ESCRITÓRIOS PARTICIPANTES (CRÉDITOS)	49





CONCLUSÕES DO ESTUDO EM DESTAQUE:

- A elevada carga tributária imposta pelo Brasil sobre a importação de serviços, bem como a sua complexidade, afetam negativamente a competividade da indústria brasileira, constituindo parte dos fatores que acarretam o baixo aproveitamento do valor dos serviços importados pela indústria nacional.
- A carga tributária brasileira, em termos nominais, não é a mais elevada dentre a amostra de países analisados, mas está entre as maiores. O que torna a carga tributária brasileira mais perversa é a cumulatividade dos tributos sobre o consumo. Enquanto em outros países a tributação sobre consumo é inteiramente recuperável, no Brasil, existem situações em que toda a tributação sobre consumo é irrecuperável e situações em que a recuperação está sujeita ao cumprimento de determinadas condições.
- Quando levada em consideração a carga tributária efetiva imposta sobre o importador, a conclusão é de que a carga brasileira é flagrantemente superior à dos demais países: enquanto o Brasil impõe ao importador um ônus efetivo que pode chegar a mais de 20%, os demais países não impõem nenhum ou, quando o fazem, caso de Índia e China, esse ônus é inferior a 1%.
- O Brasil é o único país, dentre os pesquisados, que impõe cinco ou seis tributos sobre a importação de serviços, com lógicas e regras diferentes. A Índia e a China impõem três; a maioria dos países pesquisados impõe até dois; há países que impõem apenas um.
- Apenas Brasil e China, dentre os países pesquisados, apresentam tributo sobre a importação de serviços cuja carga varia em função do domicílio do importador. No Brasil, a variação decorre do município (o Brasil possui mais de cinco mil).
- O Brasil é o único dos países pesquisados que tem um tributo específico sobre serviços importados (ISSQN-Importação) e um sobre o câmbio de moedas (IOF-Câmbio), os quais, ainda por cima, não são recuperáveis.

- O Brasil é o único dos países pesquisados que cobra um tributo (CIDE-Remessas exterior) que, apesar de funcionar como um "adicional" do imposto de renda, não se sujeita aos tratados contra a dupla tributação da renda e constitui ônus do importador.
- As grandes diretrizes e princípios internacionais de tributação são, na teoria, observados pelo Brasil. Todavia, quando analisada detalhadamente a tributação incidente sobre a importação de serviços, percebe-se que a política brasileira destoa da adotada pelos demais países, dificultando o comércio de serviços. Merecem destaque as interpretações restritivas de tratados internacionais.
- As lições extraídas da análise comparada permitem apresentar ao menos nove recomendações de política tributária para correção de distorções, em linha com as melhores práticas internacionais.

QUADRO 1 - RESUMO DA TRIBUTAÇÃO DE IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS NOS PAÍSES ANALISADOS

				\$181B	•	*:	**	iŝi		()		<u>•</u>	()	•		<u> </u>
Carga (%)	41,01%	14%	19%	5%	52,50%	18,13%	22%	45%	30%	53,33%	21%	35%	22%	28,42%	41%	20%
Carga c/ gross-up (%)	51,26%	14%	19%	5,26%	66,99%	19,71%	28,21%	52,58%	42,86%	69,99%	21%	40%	22%	35,71%	49,33%	20%
Carga c/ recuperação vedada ou limitada (%)	41,01%	0%	0%	5%	31,50%	12,47%	22%	24%	30%	33,33%	0%	20,50%	0%	20,42%	25%	0%
Carga c/ recuperação vedada ou limitada do importador (%)	21,01%	0%	0%	0%	0%	0,68%	0%	0%	0%	0%	0%	0,50%	0%	0%	0%	0%
Carga efetiva > Alíquota nominal	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Nº de tributos	5 ou 6	1	1	1	2	3	1	2	1	2	1	3	1	2	2	1
Δregião	Sim	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Impostos específicos (serviço, câmbio)	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Limites à recuperação do VAT	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Registro limita dedução de <i>royalti</i> es	Sim	Não	Não	Não	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
WHT sobre serviços sem resultado no país	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não
Dificuldades na aplicação de tratados	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não	Não

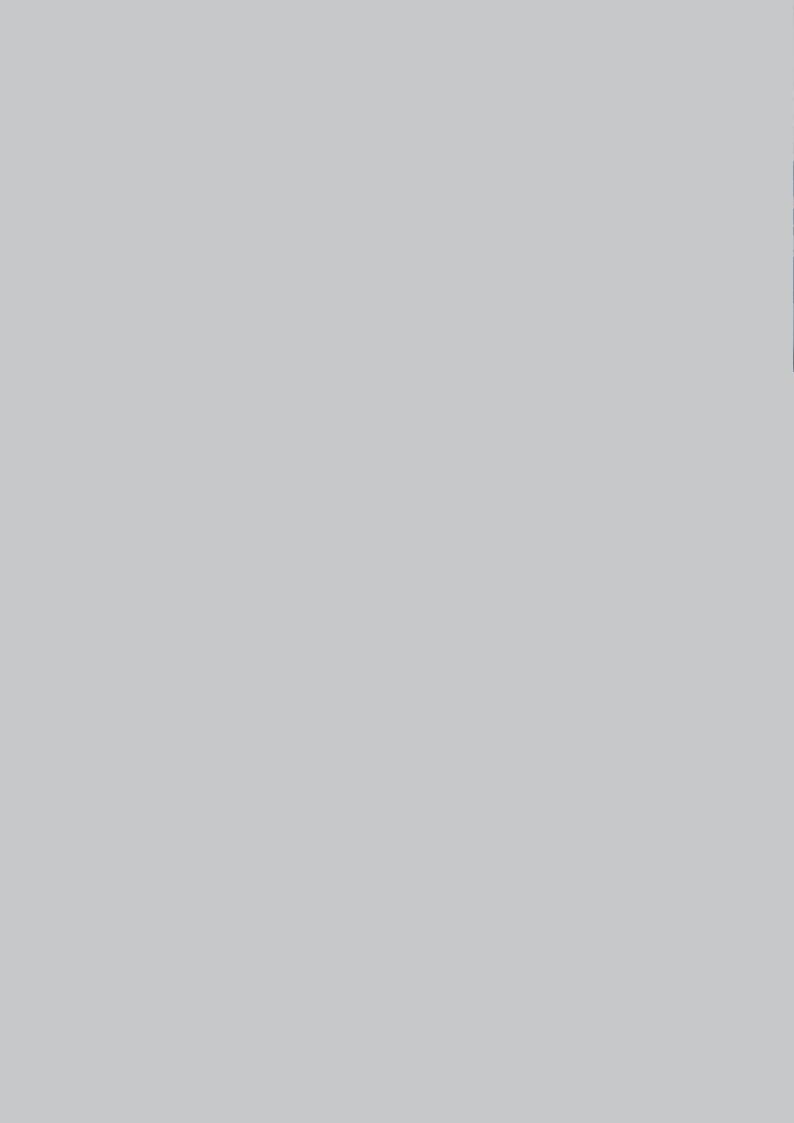


Este relatório refere-se ao projeto "Comparação Internacional da Tributação nas Importações de Serviços", parte de um programa mais amplo de cooperação entre a Embaixada do Reino Unido e a Confederação Nacional da Indústria (CNI), voltado para a análise da maior integração do Brasil no comércio de serviços.

O projeto tem como objetivo central estabelecer um comparativo da tributação da importação de serviços no Brasil e em outros países, de modo a gerar recomendações de política tributária que possam contribuir para facilitar fluxos comerciais em serviços.

Para a realização do estudo, foram percorridas as seguintes etapas: (i) pesquisa e análise de fluxos comerciais em serviços, com o objetivo de selecionar países para a análise tributária comparada; (ii) exame de literatura sobre tributação de serviços importados e sobre impactos do setor de serviços sobre a competividade da indústria; (iii) envio de questionário (Apêndice I) a especialistas em tributação em cada país selecionado; (iv) análise das informações levantadas, de modo a viabilizar a comparação da tributação incidente; (v) elaboração de um relatório preliminar para discussões e deste relatório final apresentando as conclusões do estudo.

O presente relatório encontra-se estruturado da seguinte forma. Na seção 2, são apresentadas as conclusões acerca da relevância dos serviços no comércio internacional e para a competitividade industrial. Na seção 3, são indicados os países selecionados para fins de comparação com o Brasil e os critérios utilizados para fins de comparação dos resultados apurados a partir das respostas apresentadas ao questionário. Na seção 4, apresenta-se o resultado da comparação internacional da tributação nas importações de serviços entre o Brasil e os demais países. Por fim, na seção 5, são apresentadas as recomendações de política tributária brasileira em vista dos problemas identificados a partir da análise comparada.



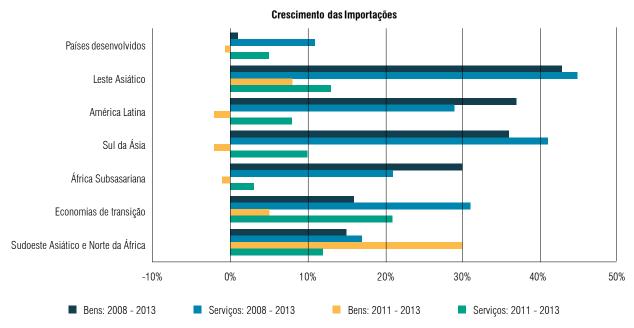
2. A RELEVÂNCIA DOS SERVIÇOS NO COMÉRCIO INTERNACIONAL E PARA A COMPETITIVIDADE INDUSTRIAL

Os serviços desempenham papel cada vez mais importante na economia, tanto na forma de consumo final quanto na produção de bens industriais, o que se deve a diversos fatores. De um lado, circunstâncias sociais e econômicas - como a urbanização, aumento do PIB *per capita* e o caráter mais global dos padrões de consumo - geraram maior demanda por bens e serviços. De outro lado, o desenvolvimento de tecnologias da informação e comunicação, bem como dos serviços de transporte e logística em nível global, tem diminuído custos e facilitado a oferta de diversos tipos de serviços, tais como suporte pósvenda, marketing, projetos, desenho industrial, P&D, entre outros.¹

Dados estatísticos demonstram a crescente relevância do setor de serviços no comércio internacional, conforme ilustram os gráficos 1 e 2, abaixo, elaborados pela Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD). Como se vê, no período compreendido entre 2008 e 2013, as importações e exportações de serviços aumentaram em proporção significativamente superior em comparação ao comércio internacional de mercadorias.

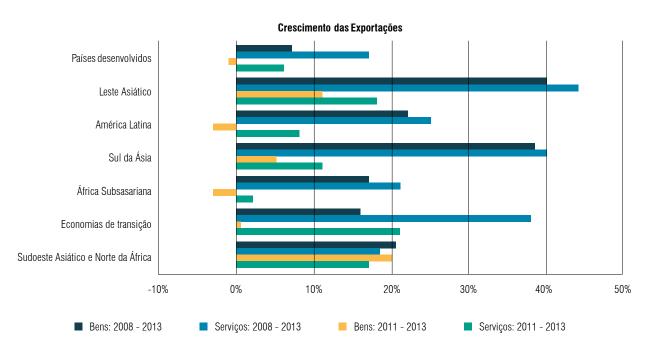
CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, Serviços e Competividade Industrial no Brasil, Brasília, CNI, 2014, p. 15-16. O estágio de desenvolvimento dos países também cumpre um papel importante na disseminação dos serviços, uma vez que o aumento da densidade industrial que acompanha a evolução das economias gera demanda por serviços. A evolução dessa demanda começa pela crescente utilização de serviços mais simples que buscam viabilizar o consumo dos serviços, passando por serviços que agreguem valor à produção industrial, como serviços de logística, financeiros, projetos de engenharia, marketing, dentre outros, até uma maior integração da indústria com os serviços para produzir produtos cada vez mais complexos, como serviços de telecomunicação, internet, big data, internet of things, cloud computing e desenhos de sistemas de computador.

GRÁFICO 1 - EVOLUÇÃO DAS IMPORTAÇÕES DE BENS E SERVIÇOS POR REGIÃO



Fonte: Key Statistics and Trends in International Trade 2014, UNCTAD/DITC/TAB/2014/2, p. 3.

GRÁFICO 2 - EVOLUÇÃO DAS EXPORTAÇÕES DE BENS E SERVIÇOS POR REGIÃO



Fonte: Key Statistics and Trends in International Trade 2014, UNCTAD/DITC/TAB/2014/2, p. 3.

Já os gráficos 3 e 4, abaixo, demonstram, por um lado, que os países desenvolvidos ainda detêm participação de mercado superior à participação dos países em desenvolvimento no comércio internacional de serviços, em todos os setores. Por outro lado, nota-se que os países em desenvolvimento vêm absorvendo participação de mercado dos países desenvolvidos nos últimos anos, tanto no que se refere a exportações quanto importações, também em todos os setores de serviços.

GRÁFICO 3 - PARTICIPAÇÃO DE PAÍSES DESENVOLVIDOS E PAÍSES EM DESENVOLVIMENTO NAS IMPORTAÇÕES DE SERVIÇOS

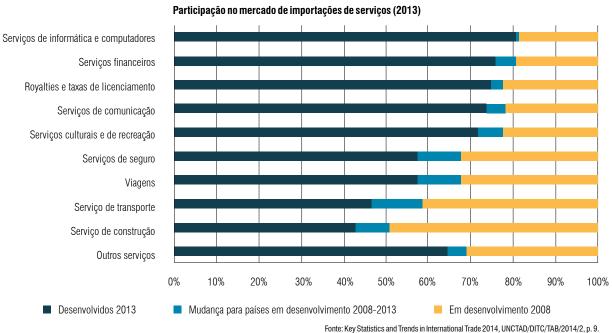
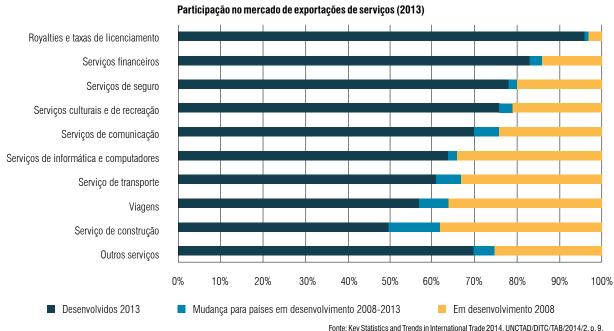


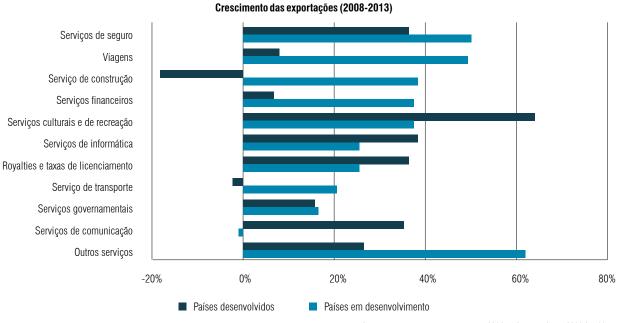
GRÁFICO 4 - PARTICIPAÇÃO DE PAÍSES DESENVOLVIDOS E PAÍSES EM DESENVOLVIMENTO NAS EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS



Fonte: Key Statistics and Trends in International Trade 2014, UNCTAD/DITC/TAB/2014/2, p. 9.

O incremento da participação de países em desenvolvimento nas exportações de serviços, relativamente aos países desenvolvidos, pode ser verificado também em uma análise setorial, conforme os gráficos 5 e 6, abaixo, que indicam crescimento dos países em desenvolvimento em percentuais substancialmente superiores para a maior parte dos setores.

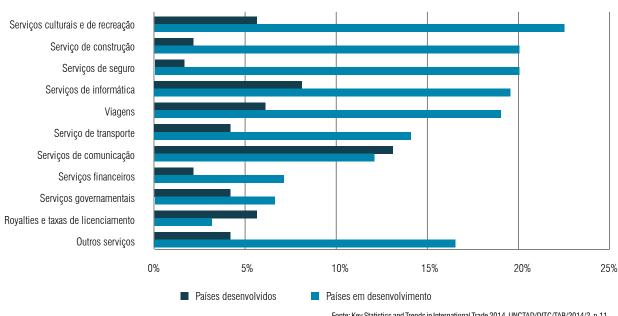
GRÁFICO 5 – EVOLUÇÃO DAS EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS POR SETOR



Fonte: Key Statistics and Trends in International Trade 2014, UNCTAD/DITC/TAB/2014/2, p.11.

GRÁFICO 6 – EVOLUÇÃO DAS EXPORTAÇÕES DE SERVIÇOS POR SETOR

Crescimento das exportações (2011-2013)



Fonte: Key Statistics and Trends in International Trade 2014, UNCTAD/DITC/TAB/2014/2, p.11.

Outro aspecto interessante ligado à evolução do comércio de serviços nos últimos anos, refere-se à relação existente entre, de um lado, serviços adquiridos pelas empresas produtoras de mercadorias e, de outro, desempenho exportador, preços, produtividade e investimentos destas. Estima-se que 1% de aumento da participação dos serviços comerciais em produtos está associado a um aumento entre 6% e

7,5% dos preços das exportações. Segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a disponibilidade, qualidade e custos de serviços determinam a participação e o tipo de inserção de países nas cadeias globais de valor.²

Tudo indica, portanto, que há grande potencial para que as exportações de países em desenvolvimento, e suas indústrias de um modo geral, aprimorem sua competitividade a partir de ganhos de eficiência e competividade no setor de serviços.

Especificamente no Brasil, acompanhando a tendência mundial, a importância dos serviços vem avançando ao longo do tempo. Atualmente, os serviços respondem pelo significativo montante de 70% do PIB.³ Além disso, de 2000 a 2012, o setor de serviços contribuiu com 73% do crescimento do PIB brasileiro, sendo, portanto, o principal impulsionador da economia no período.⁴

A demanda brasileira por serviços prestados por residentes no exterior (importações de serviços) também aumentou significativamente nos últimos anos, com destaque para as viagens internacionais, aluguel de equipamentos, transportes, serviços empresariais, profissionais e técnicos.⁵

A indústria, naturalmente, é importante consumidora desses serviços, sejam os adquiridos no mercado interno ou os importados. Dentre os serviços adquiridos pela indústria, predominam os financeiros, que respondem por cerca de 25% do total do consumo, seguidos de serviços industriais e de manutenção prestados por terceiros (19,3%) e fretes e carretos (15,9%).6

A interação dinâmica entre serviços e produtividade industrial tem se aprofundado nos últimos anos, sendo que os serviços passaram a responder por parte importante do total dos custos das indústrias. Em 2015, os serviços responderam por 64,5% do valor adicionado da produção industrial brasileira.7 Setores mais intensivos em tecnologia e conhecimento são aqueles que mais contribuem para esse índice.8

A importância dos serviços também se destaca na agregação de valor às exportações de mercadorias pela indústria brasileira. Em 2011, os serviços corresponderam a 37,7% do valor adicionado das exportações de bens.⁹

Porém, em que pese a crescente importância dos serviços para a produção industrial, observa-se que os serviços *importados* não incorporam valor significativo às exportações brasileiras. Predomina a origem doméstica do valor adicionado às exportações, que é de 91%. Somente no caso dos EUA o percentual do valor agregado por serviços de origem doméstica (*versus* o valor adicionado por serviços importados) é superior, com 93%. Em outros países a proporção da origem doméstica é menor, como na

- CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, Serviços e Competividade Industrial no Brasil, Brasília, CNI, 2014, p. 26.
- ³ Ibidem, p. 33-34. O estudo ressalta, entretanto, que a alta participação dos serviços no PIB brasileiro possivelmente não ocorreu em virtude do dinamismo econômico desse setor associado a fatores como o avanço tecnológico e investimentos setoriais, mas sim em função de um crescimento vegetativo do setor e da estagnação da indústria.
- ⁴ Ibidem, p. 50.
- 5 CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. Tributação sobre importação de serviços: impactos, casos e recomendações de políticas. Brasília, CNI, 2013. p. 19.
- 6 CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, Serviços e Competividade Industrial no Brasil, Brasília, CNI, 2014, p. 76.
- ⁷ ARBACHE, Jorge. **Serviços e crescimento econômico.** Disponível em: http://www.arbache.com/blog/2015/06/serviços-ecrescimento-econômico.html Acesso em: 10 jun. 2015.
- Desatacam-se a fabricação de produtos químicos (76,1%), equipamentos de informática, produtos eletrônicos e ópticos (66,3%), coque, derivados de petróleo e biocombustíveis (66,8%). Setores menos intensivos em tecnologia, mas importantes na pauta brasileira de exportações tais como produtos alimentícios, papel e celulose, ou extração de petróleo e gás também consomem serviços de forma significativa. CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, Tributação sobre importação de serviços: impactos, casos e recomendações de políticas, Brasília, CNI, 2013, p. 17.
- Onforme a base de dados Trade in Value Added (TiVA), da OCDE e da OMC, disponível em http://www.oecd.org/sti/ind/tiva/CN 2015 Brazil.pdf.

China (61%), Coreia (65%), México (69%), Chile (75%), Alemanha (75%), França (80%), Canadá (82%), Índia (82%), Argentina (84%), Japão (89%) e Rússia (89%).¹⁰

Assim, embora o Brasil seja um importante importador de serviços, os serviços estrangeiros não participam de modo significativo na agregação de valor às exportações de mercadorias pelo país.¹¹

Não obstante esse fenômeno tenha diversas explicações, com destaque para o perfil comoditizado das exportações brasileiras, é certo que a alta carga tributária aplicada a operações de importação de serviços – que pode variar entre aproximadamente 40% e 50%, a depender das alíquotas efetivas dos diversos tributos aplicados¹² – não contribui para um melhor aproveitamento do valor dos serviços importados pela indústria.

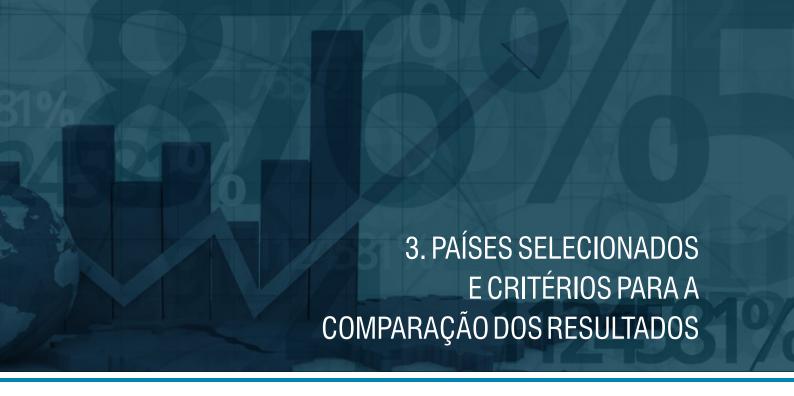
O alto ônus imposto aos importadores, dos quais faz parte a indústria nacional, tampouco parece colaborar para que serviços nacionais adquiram maior competividade. Ao contrário, há sérios problemas de produtividade em diversos setores de serviços no Brasil, e a dificuldade de importar serviços acaba afetando também a competitividade da indústria nacional, pelas razões sintetizadas na presente seção.

É fundamental, portanto, que se tenha uma visão crítica da política tributária brasileira relativa à importação de serviços, e que se avaliem regimes possivelmente mais eficientes de tributação. Para tanto, é útil analisar comparativamente a experiência de outros países no que se refere à tributação da importação de serviços, tarefa central proposta no presente estudo.

¹⁰ CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, Serviços e Competividade Industrial no Brasil, Brasília, CNI, 2014, p. 60-61, conforme a base de dados TiVA.

¹¹ Idem, p. 63.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, Tributação sobre importação de serviços: impactos, casos e recomendações de políticas, Brasília, CNI, 2013, p. 43. Tendo em vista que existem diversas variáveis que influenciam a carga tributária sobre a importação de serviços no Brasil, o referido estudo adota algumas premissas, dentre elas, a alíquota de ISSQN-Importação de 5% (tendo em vista que esta pode variar de 2% a 5%). A principal variável que leva à alteração entre aproximadamente 40% e aproximadamente 50% é a realização, ou não, de gross up (elevação do valor da transação e, consequentemente, da base de cálculo dos tributos, para que a carga tributária do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) seja assumida pelo importador). Nesta variação entre aproximadamente 40% e aproximadamente 50%, não foi levada em consideração a situação em que o exportador dos serviços está localizado em paraíso fiscal, já que, neste caso, como demonstra o referido estudo, a carga tributária ultrapassa 70%. Também não foi considerada a aplicação dos tratados contra a dupla tributação da renda.



Como visto na seção anterior, a elevada carga tributária imposta pelo Brasil sobre a importação de serviços constitui um dos fatores responsáveis pelo baixo aproveitamento do valor dos serviços importados pela indústria nacional.

Visando identificar formas de reduzir os impactos negativos que a tributação da importação de serviços gera na indústria nacional, propôs-se o presente estudo comparativo com a tributação imposta por outros países à importação de serviços, em busca de medidas que possam ser transpostas à legislação nacional.

Para os fins da análise comparada, foram selecionados 15 países, quais sejam: África do Sul; Alemanha; Arábia Saudita; Argentina; China¹³; Coreia do Sul; Espanha; Estados Unidos; França; Holanda; Índia; Itália; Japão; México; Reino Unido.

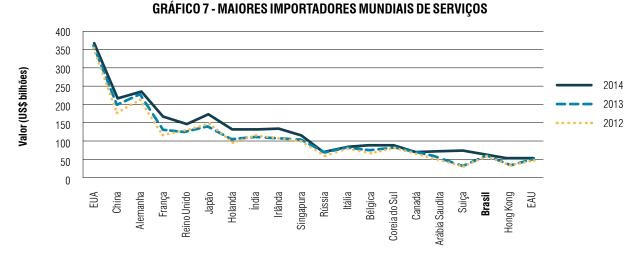
A seleção dos países foi orientada pelos seguintes critérios:

- i. representatividade no total global das importações de serviços;
- ii. estágio de desenvolvimento;
- iii. localização geográfica;
- iv. indícios de que o tratamento tributário aplicado à importação de serviços apresenta elementos relevantes para fins de comparação.

Duas ressalvas são necessárias em relação ao tratamento tributário da China considerado neste relatório: (i) Hong Kong, Macau e Taiwan não foram considerados como parte integrante da China para fins tributários; e (ii) a tributação sobre o consumo passou recentemente por uma reforma na China, no sentido de simplificação e adoção unicamente do imposto sobre o valor agregado (IVA), extinguindo-se o Business Tax (BT, na sigla em inglês). Este relatório adota como parâmetro a tributação chinesa posterior à citada reforma, a qual começou a produzir efeitos em 01/05/2016.

A adoção de tais critérios teve como objetivo facilitar a definição de uma amostra diversificada de países, que incluísse tanto países desenvolvidos quanto países em desenvolvimento de diferentes regiões do globo, e cujos distintos regimes tributários pudessem enriquecer a análise comparada.

No que diz respeito à representatividade dos países no total das importações mundiais de serviços, o gráfico 7, abaixo, apresenta os 20 principais importadores entre 2012 e 2014, dentre os quais estão 11 dos 15 países selecionados.¹⁴



Fonte: Elaboração a partir da base de dados conjunta da ITC, UNCTAD e OMC.

Para que a análise contemplasse também países com estágio de desenvolvimento semelhante ao do Brasil - e que, por conseguinte, tendem a enfrentar desafios político-econômicos em alguma medida semelhantes - foram eleitos, além da Índia (também constante da amostra por sua relevante participação no comércio), África do Sul, Argentina e México. Estatísticas de importações de serviços referentes a esses países são apresentadas nos Gráficos 8 e 9, abaixo, ao lado dos demais os países que compõem o grupo BRICS e outros países da América Latina.¹⁵

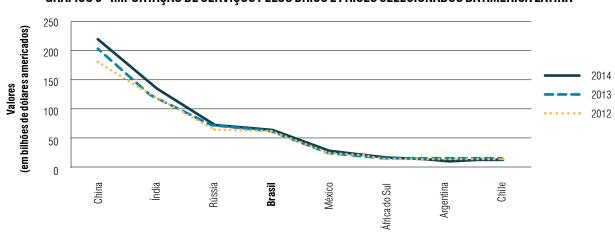
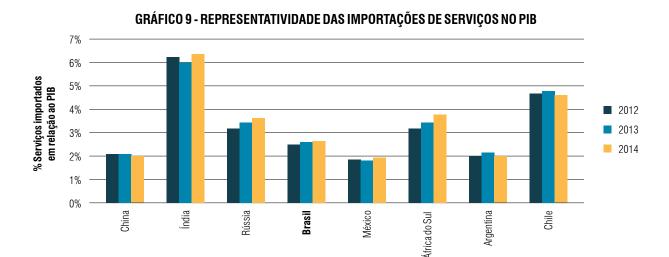


GRÁFICO 8 - IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS PELOS BRICS E PAÍSES SELECIONADOS DA AMÉRICA LATINA

Fonte: Elaboração a partir da base de dados conjunta da ITC, UNCTAD, OMC

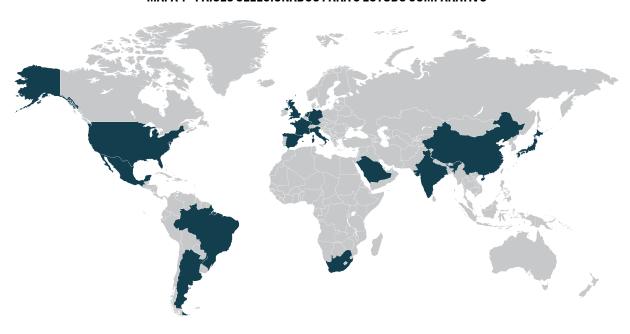
Os valores referentes aos serviços classificados como "Viagens", de acordo com a classificação BPM6 (6ª edição do Balance of Payments Manual), não foram considerados para a elaboração do Gráfico 7.

Os valores referentes aos serviços classificados como "Viagens", de acordo com a classificação BPM6 (6ª edição do Balance of Payments Manual), também não foram considerados para a elaboração dos Gráficos 8 e 9.



Fonte: Elaboração a partir da base de dados conjunta da ITC, UNCTAD, OMC e Banco Mundial

O critério da localização geográfica privilegiou, dentro do possível, a diversidade de regiões do globo, tendo sido selecionados países localizados nas Américas, Europa, África e Ásia, como se verifica no mapa abaixo:



MAPA 1 - PAÍSES SELECIONADOS PARA O ESTUDO COMPARATIVO

O último critério utilizado para a seleção dos países foi a existência de indícios de que o tratamento tributário aplicado à importação de serviços apresentaria elementos interessantes e úteis para fins da comparação com o tratamento dado pelo Brasil.

É o caso, por exemplo, de África do Sul, Alemanha, Holanda, Itália e Reino Unido, que não cobram imposto de renda sobre a importação de serviços, fazendo incidir apenas a tributação sobre o consumo. Esses países permitem a recuperação integral, via compensação, dos valores pagos na importação de serviços. Diferentemente, o Brasil, além de tributar a renda, impõe uma tributação parcialmente cumula-

tiva sobre o consumo na importação de serviços (considerada a tributação de PIS/COFINS pelo regime cumulativo, a limitação dos respectivos créditos mesmo no regime não-cumulativo).

De forma diametralmente oposta, outros países, como Arábia Saudita, Coreia do Sul e Estados Unidos, tributam a renda, mas não o consumo na importação de serviços.

Para fins de compreensão da sistemática aplicável à importação de serviços pelos 15 países selecionados, enviamos o questionário reproduzido no Apêndice I deste relatório a renomados tributaristas em cada jurisdição, listados no Anexo I, cujas contribuições foram fundamentais para o atendimento dos propósitos deste estudo.

A partir das respostas recebidas, foi promovida a análise comparativa com o sistema brasileiro de tributação da importação de serviços, que será abordada na seção seguinte.

4. COMPARAÇÃO INTERNACIONAL DA TRIBUTAÇÃO NAS IMPORTAÇÕES DE SERVIÇOS

Em linhas gerais, os países buscam tributar de forma mais acentuada os contribuintes mais ricos, porque têm maior capacidade contributiva. Geralmente, são eles que recebem mais rendimentos.

Os rendimentos podem decorrer de diversas atividades, tais como: investimento em sociedades, remunerado por meio do pagamento de dividendos; empréstimo de recursos, remunerado por meio do pagamento de juros; locação de bens, remunerada por meio de aluguel; licenciamento ou cessão de direito de uso, remunerada por meio de *royalties*; venda de mercadorias e prestação de serviços, remuneradas por meio de pagamento do preço correspondente, e assim por diante.

A tributação que se orienta pelos acréscimos efetivamente verificados a partir dos rendimentos auferidos pelas pessoas físicas e jurídicas, isto é, que leva em consideração as despesas incorridas para a produção dos rendimentos em determinado período, é a que apresenta maior fidelidade com relação à noção de capacidade contributiva, sendo o imposto de renda, nesse sentido, o tributo mais apto a realizar a justiça na tributação.

No entanto, por motivos associados à mobilidade da renda, mecanismos mais simples de imposição e cobrança, ou mesmo necessidade de caixa, os países acabam recorrendo a outras bases tributáveis, menos móveis, como é o caso da receita auferida com a venda de mercadorias e a prestação de serviços, ¹⁶ para assegurar sua arrecadação.

No caso dos tributos incidentes sobre a renda, há dois princípios que podem orientar sua cobrança, conforme identificados no quadro comparativo abaixo:

A apuração do imposto sobre a renda está associada, de modo geral, à apuração de lucro pelas empresas, o que envolve o confronto das receitas auferidas e das despesas incorridas no mundo todo. Essa forma de apuração permite que as empresas aloquem os seus lucros e prejuízos conforme a carga tributária imposta sobre a renda por cada país, inclusive mediante a utilização de preços de transferência, o que viabiliza a redução de sua carga tributária. Visando contornar esse movimento, os países recorrem à tributação de bases menos móveis, como o consumo, que tem em vista a receita auferida com a venda e a prestacão de servicos.

Sua adoção pelo país acarreta tributação de todos os rendimentos cuja origem esteja associada ao seu território, ainda que os beneficiários dos rendimentos residam em outro lugar. Geralmente associado à utilização do elemento de conexão fonte da produção dos rendimentos, ou seja, local do exercício da atividade que dá origem aos rendimentos. Geralmente associado ao elemento de conexão residência/ nacionalidade do beneficiário dos rendimentos.

No que se refere especificamente à tributação dos rendimentos auferidos com a prestação de serviços, a tributação pelos países é orientada pela utilização do critério da fonte da produção, implicando tributação dos rendimentos auferidos por não residentes em decorrência da realização de atividades vinculadas a determinado país (princípio da territorialidade).¹⁷

Enquanto eram raras as situações em que os seus residentes ou nacionais auferiam rendimentos originados de atividades realizadas em outros países, estes tendiam a adotar o princípio da territorialidade. Com a intensificação do comércio global, passaram a recorrer também ao princípio da universalidade. ¹⁸

A imposição dos tributos incidentes sobre o consumo, por sua vez, orienta-se, via de regra, pelo critério do destino, implicando tributação exclusivamente pelo país de destino das mercadorias ou serviços. Consequentemente, desoneram-se exportações e oneram-se importações.¹⁹

Analisando as respostas ao questionário com relação a cada país, e comparando-as ao tratamento tributário aplicado pelo Brasil à importação de serviços, é possível afirmar que, numa perspectiva ampla, os critérios adotados para fins de tributação da importação de serviços são similares. No que se refere à tributação da renda, assim como ocorre com a maior parte dos países: (i) a tributação pelo Brasil da importação de serviços decorre da adoção do princípio da territorialidade; e (ii) o IRRF é descontado do montante dos rendimentos remetido ao exterior. Já no que se refere à tributação do consumo, o Brasil e os demais países adotam o critério do destino, onerando as importações de serviços e desonerando as exportações. O Brasil, contudo, o faz com diversas distorções, como já apontado pela CNI em estudo sobre a tributação da exportação de serviços.²⁰

Com relação à tributação da importação de serviços, no Brasil, pelo Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), o Parecer da Advocacia-Geral da União nº 12/2000 esclarece que decorre da aplicação do critério da fonte, isto é, do princípio da territorialidade. Conforme se extrai do mencionado Parecer, porém, o Brasil admite dois significados para o critério da fonte – (i) fonte da produção dos rendimentos e (ii) fonte do pagamento dos rendimentos – o que, como será visto no item (a) desta seção, implica distorção da lógica da tributação da renda no âmbito do comércio internacional.

Pela análise das respostas ao questionário apresentadas pelos países, verificamos que apenas os Estados Unidos adotam exclusivamente o critério da nacionalidade.

[&]quot;Os impostos de consumo sobre as transações são geralmente lançados no país consumidor, revertendo em benefício dos estados nos quais são consumidos os bens sobre que incidem. Precisamente por isso, o país de origem, isto é, o país no qual o benefício foi produzido, procede normalmente à restituição ou isenção do imposto no momento da exportação; e por razões simétricas, o país do destino, onde o bem irá ser consumido, institui um encargo sobre as mercadorias importadas, em ordem a colocá-las ao menos em pé de igualdade com os produtos nacionais. O sistema assim descrito – adotando o princípio do 'país de destino' (Bestimmungsland-Prinzip) – permite, pela eliminação da dupla tributação e da evasão fiscal, evitar perturbações nas condições de concorrência, conduzindo a que um mesmo consumo ou uma mesma transação sejam tributados apenas uma vez e que as mercadorias estrangeiras suportem o mesmo encargo fiscal que as mercadorias nacionais". (XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 6ª ed. Atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004., p. 264-265)

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. Tributação sobre exportação de serviços: impactos e recomendações de políticas. Brasília: CNI, 2015.

Quando analisados mais detalhadamente pontos específicos da tributação incidente sobre a importação de serviços, no entanto, percebe-se que a política brasileira destoa da adotada pelos demais países.

As principais distorções verificadas no Brasil, que serão discutidas em detalhe nos itens seguintes, referem-se:

- i. À composição da tributação brasileira, podendo a tributação da renda ocorrer pela incidência de dois tributos IRRF e CIDE-Remessas exterior ao contrário do que se passa com a maioria dos demais países, que impõem apenas um tributo sobre a renda (WHT, na sigla em inglês); a tributação do consumo ocorrer por meio da imposição de três tributos (PIS-Importação/COFINS-Importação e ISSQN-Importação), ao passo que a maioria dos países impõe apenas um tributo sobre o consumo (IVA ou VAT, na sigla em inglês); e a tributação do IOF--Câmbio, não encontrada nos demais países;
- ii. À cobrança de alíquotas efetivas de PIS-Importação/COFINS-Importação superiores às indicadas na legislação (alíquotas nominais);
- iii. À forma de cobrança de parte da tributação sobre a renda, por meio da CIDE-Remessas exterior, cujo ônus é do importador, sem possibilidade de recuperação;
- iv. À parcial cumulatividade da tributação do consumo no Brasil, dada a possível cumulatividade de PIS/COFINS, enquanto em todos os demais países carga tributária total incidente sobre o consumo é não cumulativa, ou seja, é recuperável via créditos;
- v. À imposição de restrições à dedutibilidade das despesas incorridas com o pagamento de Royalties na apuração de IRPJ/CSLL;
- vi. Aos critérios para determinar uma importação de serviços para fins de tributação da renda no Brasil, na medida em que se baseia na fonte do pagamento, ao passo que vários outros países utilizam o critério da fonte da produção da renda; e
- vii. Às dificuldades na aplicação de tratados contra a dupla tributação da renda, no que se refere ao pagamento de rendimentos pela prestação de serviços técnicos que não envolvem transferência de tecnologia.
- (a). <u>Distorções na imposição da carga tributária brasileira</u>

Como mencionado anteriormente, os países dividem a tributação da importação de serviços, de modo geral, entre os tributos incidentes sobre a renda e aqueles incidentes sobre o consumo.

A comparação da tributação imposta pelo Brasil com a dos demais países permite a identificação dos seguintes problemas: (i) número de tributos com regimes diferentes, o que dificulta o cumprimento da legislação por parte do importador; (ii) alíquotas efetivas de PIS-Importação/COFINS-Importação superiores às alíquotas nominais;²¹ (iii) ausência de recuperação integral dos tributos sobre o consumo; e (iv) oneração direta do importador.

É relevante o exemplo da China, na qual a carga tributária efetiva da importação de serviços é, na verdade, inferior às alíquotas nominais, por duas razões principais: (i) o VAT é excluído da base de cálculo própria e dos demais tributos; e (ii) a base de cálculo do imposto de renda consiste em um percentual sobre o valor da remessa, que pode variar de 15% a 50%.

Esses problemas são ilustrados e quantificados adiante.22

Com relação ao primeiro problema, verifica-se que, enquanto o Brasil impõe seis tributos sobre a importação de serviços técnicos²³ (IRRF, CIDE-Remessas exterior, ISSQN-Importação, PIS-Importação, COFINS-Importação e IOF-Câmbio) e cinco no caso de importação de serviços não técnicos (IRRF, ISSQN-Importação, PIS-Importação, COFINS-Importação e IOF-Câmbio), os demais países impõem, de modo geral, apenas dois tributos sobre a importação de serviços: um incidente sobre a renda (WHT) e um sobre o consumo (VAT). Há países, inclusive, que impõem apenas um tributo sobre a importação de serviços, como é o caso da Arábia Saudita, que cobra apenas WHT, e da Itália, que cobra apenas VAT.

Essa comparação fica clara pela análise do gráfico 10, abaixo, em que é indicado o número de tributos incidentes sobre a importação de serviços técnicos e não técnicos.

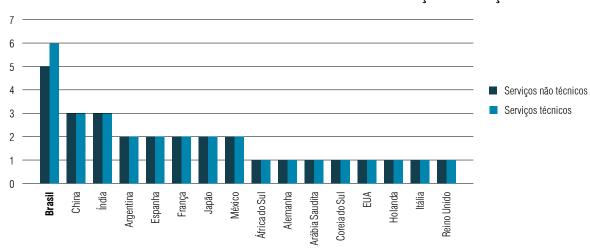


GRÁFICO 10 - NÚMERO DE TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

Neste relatório, foram adotados os seguintes critérios metodológicos para a comparação da carga tributária aplicável a todos os países, refletida nos gráficos abaixo: (i) comparou-se a efetiva carga tributária, a qual leva em consideração não apenas a alíquota nominal, mas ajustes à base de cálculo, quando existentes; (ii) a alíquota e a base de cálculo adotadas para cada tributo foram aquelas aplicáveis aos serviços técnicos, sendo utilizadas aquelas aplicáveis aos serviços em geral (não técnicos) somente quando não identificadas disposições específicas para os serviços técnicos; (iii) nos casos em que não tenha sido identificada uma alíquota ou base de cálculo geral ou residual, adotou-se a maior alíquota ou base de cálculo aplicável; (iv) considerou-se que o imposto de renda ou WHT, no caso de todos os países, e o ISSQN-Importação, no caso específico do Brasil (este devido pela alíquota de 5%), são devidos na forma de retenção na fonte; (v) com exceção do Gráfico 12, não foi feito gross- up pela fonte pagadora, de forma que a carga dos tributos sujeitos a retenção e que não geram créditos foi presumida como suportada pelo exportador dos serviços; (vi) não foi considerado o abatimento do valor principal e dos tributos incidentes na importação de serviços como despesa apta a reduzir o imposto de renda devido internamente pelo importador; (vii) não foram considerados eventuais efeitos de acordos para evitar a dupla tributação ou outros Tratados entre os países envolvidos; e (viii) partiu-se da premissa de que o exportador de serviços não está localizado em paraíso fiscal.

Por serviço técnico entende-se o "serviço que requer do agente conhecimentos científicos ou artísticos correspondentes a determinado ramo do saber humano e que demanda, para sua execução, métodos organizados de aplicação desses mesmos conhecimentos" (SILVA, de Plácido e. Vocabulário Jurídico, vols. III e IV, 3a. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 328). Como se vê, a ocorrência de transferência de tecnologia, entendida como transferência do conhecimento através da comunicação de informações que possibilitem ao recipiente adquirir um conhecimento tecnológico, ou, em outras palavras, aprender uma tecnologia que até então lhe era desconhecida, não integra o conceito de serviço técnico, podendo ou não estar presente. Uma hipótese de serviço técnico em que sempre haverá transferência de tecnologia é a assistência técnica, entendida como contrato pelo qual se pressupõe que alguém, necessitando a ajuda de outrem, solicita que esta compareça com seus conhecimentos técnicos, transferindo este conhecimento para o recipiente que, então, poderá alcançar seus objetivos. Assim, verifica-se a existência de três categorias de serviços, cujo tratamento tributário será explorado no presente relatório: (i) serviços técnicos com transferência de tecnologia; (ii) serviços técnicos sem transferência de tecnologia e (iii) serviços não técnicos (ou serviços gerais). Analisando as manifestações da Receita Federal do Brasil sobre o tema, no entanto, fica claro que a maior parte dos serviços é enquadrada no conceito de serviços técnicos, acarretando a cobrança da CIDE-Remessas exterior. Na Solução de Consulta COSIT nº 247/2014, por exemplo, recebem tratamento de serviços técnicos as atividades realizadas no âmbito de "contrato de montagem de estandes para participação de empresas brasileiras em feiras e eventos".

Os tributos "adicionais" cobrados pelo Brasil têm peso significativo na carga tributária total,²⁴ como se observa no gráfico 11:

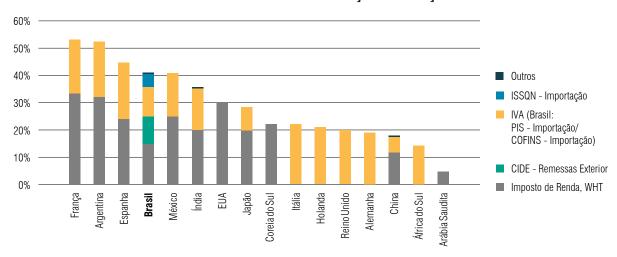


GRÁFICO 11 - CARGA TRIBUTÁRIA SOBRE A IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS - VISÃO GERAL

Ressalta-se que, embora no gráfico 11 apareçam apenas cinco cores diferentes, no Brasil podem incidir, como visto no gráfico 10, até seis tributos diferentes sobre a importação de serviços técnicos, pois PIS-Importação e COFINS-Importação, apesar de representados por uma só cor, são dois tributos distintos, agrupados para fins comparativos.

Cada um dos tributos cobrados pelo Brasil possui legislação específica, com regras distintas de apuração e recolhimento, o que demanda do importador a observância de um emaranhado de normas para dar cumprimento às obrigações tributárias. Isso, por si só, gera custos não enfrentados na mesma medida por empresas que importam serviços no exterior, em prejuízo da competividade das empresas brasileiras.

O ISSQN-Importação, inclusive, varia de acordo com o município onde está localizado o importador dos serviços, sendo que o Brasil possui mais de cinco mil municípios. ²⁵ O único país comparado com o Brasil neste relatório em que a carga tributária sobre a importação de serviços pode variar em função do local de domicílio do importador é a China, que cobra tributo adicional (*surcharge*), correspondente a um percentual sobre o IVA. Todavia, seu valor é menos expressivo do que o do ISSQN, que pode chegar a 5% do valor total dos serviços importados. Já o tributo adicional chinês em regra é devido no percentual de aproximadamente 0,72% (isto é, 12% do IVA, que via de regra é tributado pela alíquota de 6%), onerando de forma muito menos significativa a importação dos serviços.

Nos demais países, como visto, os importadores estão sujeitos a um, dois ou, excepcionalmente, três tributos (como no caso de China e Índia), o que tende a tornar bem mais simples o cumprimento das obrigações tributárias, em comparação ao Brasil.

A carga tributária indicada refere-se à importação de serviços técnicos que não envolvem transferência de tecnologia. Caso fosse considerada a importação de serviços técnicos que envolvem transferência de tecnologia, a carga tributária relativa ao WHT na Alemanha, África do Sul e Arábia Saudita poderia ser diferente em razão da possibilidade de equiparação da situação ao pagamento de *royalties*. No caso de África do Sul e Alemanha, a equiparação a *royalties* faria surgir a incidência do WHT (sobre os serviços sem transferência de tecnologia é cobrado apenas o VAT), ao passo que no caso da Arábia Saudita a alíquota do WHT (único tributo cobrado sobre a importação de serviços, independentemente de serem técnicos e de envolverem transferência de tecnologia) passaria a ser maior.

²⁵ IBGE. Indicadores sociais municipais. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/indicadores_sociais municipais/tabela1a.shtm>. Acesso em: 07 out. 2016.

Outra constatação relevante para a comparação com o Brasil, refere-se à justificativa para a existência de mais de um tributo cobrado sobre uma mesma base (consumo, no caso de PIS-Importação/COFINS-Importação e ISSQN-Importação), qual seja a necessidade de divisão das receitas entre os diversos entes da Federação. Outros países, como é o caso de Japão e Coreia do Sul, também promovem a repartição das receitas arrecadas entre os seus entes, porém de maneira que não demanda do contribuinte a observância de legislações diversas. No caso do Japão, ainda que o resultado da arrecadação do imposto sobre o consumo seja dividido, cabendo 6,3% ao governo japonês e 1,7% aos governos locais, o governo japonês é responsável pela arrecadação centralizada do montante total (8%), repassando, posteriormente, a parcela que cabe ao governo local. Situação semelhante ocorre na Coreia do Sul, que reparte o WHT entre os Governos nacional e local - por exemplo, sendo o WHT devido pela alíquota total de 22%, 20% referem-se ao imposto nacional e 2% ao imposto local. Essa forma de repartição das receitas arrecadadas é interessante porque concentra o dever de adotar providências para prover os recursos necessários para cada um dos entes, dispensando o contribuinte de observar legislações diversas, como ocorre no Brasil.

Outros dois pontos preocupantes na tributação da importação de serviços no Brasil referem-se: (i) à definição da base de cálculo de PIS-Importação e COFINS-Importação; e (ii) aos efeitos gerados pela realização de *gross up* relativamente ao IRRF, que impacta na apuração de todos os demais tributos.

Com relação à forma de apuração de PIS-Importação e COFINS-Importação, a legislação determina que em suas bases de cálculo sejam incluídos, além do ISSQN-Importação, também as próprias contribuições (PIS-Importação e COFINS-Importação). Por essa razão, na prática, a alíquota total imposta aos importadores de serviços não é de 9,25%, mas de 10,70%.

Tendo em conta a análise das respostas ao questionário no que se refere à tributação do consumo, foi possível verificar que a existência de alíquotas efetivas diferentes das alíquotas nominais é uma distorção que se apresenta exclusivamente na legislação brasileira.

As alíquotas efetivas de PIS-Importação e COFINS-Importação ficam ainda maiores quando adotada a prática, bastante comum no Brasil e utilizada também nos países analisados, do *gross-up* relativamente ao IRRF. Nessa situação, a alíquota conjunta de PIS-Importação e COFINS-Importação passa a ser de 13,38%.

A propósito, conforme demonstrado em estudo da CNI sobre a tributação da importação de serviços,²⁶ as bases de cálculo de todos os tributos incidentes sobre a importação de serviços são influenciadas pelo *gross-up* do IRRF, o que faz com que, nesse cenário, a carga tributária brasileira chegue a totalizar 51,26%.

Veja-se no gráfico 12, abaixo, como fica a comparação da carga tributária no cenário em que é promovido o *gross-up* de IRRF:

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. Tributação sobre importação de serviços: impactos, casos e recomendações de políticas. Brasília: CNI, 2013.

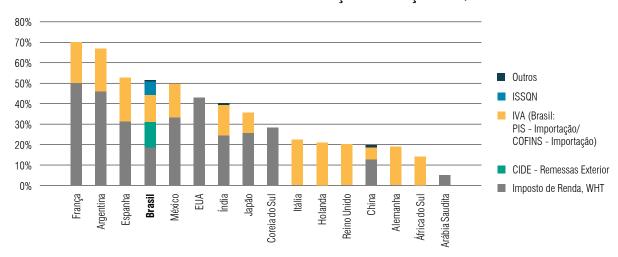


GRÁFICO 12 - CARGA TRIBUTÁRIA SOBRE A IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS - ALÍQUOTAS EFETIVAS

Os pontos mais graves da tributação da importação de serviços no Brasil decorrem, contudo, do fato de o ônus da tributação da importação não ser integralmente recuperável pelo importador, ao contrário do que se passa com os demais países.

Isso ocorre principalmente pelo fato de a CIDE-Remessas exterior, que representa uma parte da tributação da renda, constituir ônus do importador, sendo que nos demais países a tributação da renda é arcada integralmente pelo exportador; assim como porque os tributos incidentes sobre o consumo (PIS-Importação/COFINS-Importação) não são integralmente recuperáveis pelo importador.

Para ilustrar a questão de modo comparado, os tributos foram divididos, no gráfico 13, abaixo, em tributação sobre a renda, consumo e outros.

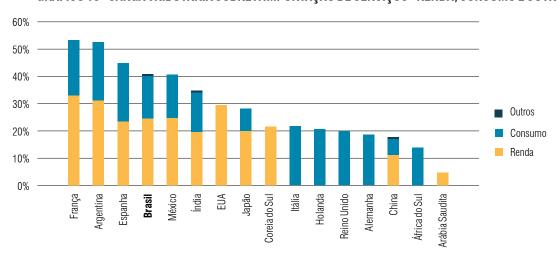


GRÁFICO 13 - CARGA TRIBUTÁRIA SOBRE A IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS - RENDA, CONSUMO E OUTROS

Em todos os países analisados que tributam a renda referente à remuneração pela prestação de serviços, o ônus do pagamento do tributo é imposto integralmente ao exportador, sendo descontado do seu rendimento.

O Brasil, entretanto, no que se refere aos serviços técnicos, tributa a renda por meio de dois tributos - IRRF e CIDE-Remessas exterior -, sendo que apenas o IRRF opera sob a forma de retenção na fonte.

A CIDE-Remessas exterior, embora tenha sido criada para operar como um adicional do IRRF,²⁷ possui forma de arrecadação diversa, constituindo custo do importador, que fica onerado pela alíquota de 10%.

Já no que se refere à tributação do consumo, o problema da elevada carga decorre da impossibilidade, em alguns casos, de recuperação dos valores gastos com o pagamento dos tributos incidentes (PIS-Importação/COFINS-Importação).

Via de regra, o consumo é tributado mediante impostos sobre o valor agregado (IVA). Na importação de serviços, tais impostos são recolhidos conforme o *reverse charge mechanism*, por meio do qual cabe ao importador pagar o imposto, mas recuperá-lo posteriormente na forma de créditos, aproveitáveis para o abatimento do imposto devido nas vendas realizadas pelo importador. Impostos sobre o valor agregado implementam o princípio da não-cumulatividade. Na prática, a geração de créditos implica que o imposto devido na entrada não constitui despesa efetiva para o importador mas, no máximo, gera algum impacto em seu fluxo de caixa, já que o obriga a desembolsar a quantia devida ao fisco, para posteriormente recuperá-la como redução do imposto a recolher sobre as vendas.

A ausência de despesa efetiva para o importador pode ser evidenciada no tratamento dado à tributação do consumo sobre a importação de serviços em dois dos países comparados: (i) na Coreia do Sul, o IVA não é devido sobre a importação de serviços por contribuintes do IVA nas vendas internas, mas tão somente sobre a importação por entidades isentas, neste caso, pela alíquota de 10%; (ii) no México, o importador de serviços tem o direito de creditar-se virtualmente do IVA devido na importação, concomitantemente ao momento no qual o imposto é devido, tendo por consequência a desnecessidade de recolhimento efetivo do imposto, bastando, para tanto, cumprir as obrigações tributárias acessórias pertinentes. A forma de implementação do princípio da não-cumulatividade adotada nesses dois países resulta não só na ausência de carga tributária, mas na inexistência do próprio efeito caixa, ou seja, não há sequer desembolso financeiro do imposto na importação dos serviços. Toda a carga tributária incide sobre as vendas tributadas posteriormente à importação.

Todavia, no Brasil, alguns tributos sobre o consumo ainda são cobrados de forma cumulativa, de modo que a carga tributária cobrada do importador, na prática, termina por ser superior à imposta pelos demais países, mesmo quando, em números absolutos, tal carga aparenta ser inferior. De fato, diferentemente do que se passa com a maior parte dos países que impõem tributos sobre o consumo, o Brasil não permite a recuperação integral dos valores recolhidos pelo importador.

O PIS-Importação e a COFINS-Importação podem ser ou não recuperáveis, em razão de algumas variáveis (recuperação condicionada).

A primeira variável relativa à recuperabilidade do PIS-Importação e a COFINS-Importação, refere-se ao regime de apuração de PIS/COFINS internos a que se sujeita o importador. Os contribuintes podem estar sujeitos ao regime cumulativo ou não cumulativo, sendo que apenas neste último é permitida a recuperação de créditos.²⁸

²⁷ Sobre a criação da CIDE-Remessas exterior, vide item 'd' desta seção.

A apuração de PIS/COFINS por parte das pessoas jurídicas está sujeita a duas sistemáticas: cumulativa, segundo a qual as contribuições são apuradas por meio da aplicação da alíquota total de 3,65% sobre a base de cálculo (a qual, grosso modo, é o total das receitas operacionais), sem deduções em relação a custos, despesas e encargos; e não-cumulativa, segundo a qual as contribuições são apuradas por meio da aplicação da alíquota total de 9,25% sobre a base de cálculo (a qual, grosso modo, é o total das receitas), permitido o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica. Não obstante o regime não-cumulativo seja o regime padrão de apuração de PIS/COFINS, diversas receitas continuam sujeitas obrigatoriamente ao regime cumulativo, o qual, como visto, não autoriza o desconto de créditos.

A segunda variável é verificada no próprio regime não cumulativo. Mesmo neste, não são todas as despesas que geram créditos. Na verdade, somente geram créditos determinadas despesas, listadas exaustivamente na legislação tributária como, por exemplo, despesas com energia elétrica, aluguéis, aquisição de alguns bens utilizados na atividade da empresa e serviços adquiridos para a utilização como insumo na prestação de outros serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Além de ser a lista exaustiva, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ainda a interpreta de forma restritiva, com destaque para o entendimento do conceito de *insumo*, que exige uma relação direta entre os serviços adquiridos e os bens produzidos ou os serviços prestados pelo importador. Além dos custos decorrentes da tributação cumulativa, esse cenário de alguma subjetividade na interpretação de conceitos gera ao contribuinte insegurança sobre os créditos tomados.

O gráfico 14 deixa evidente como a ausência de recuperação dos tributos torna a situação do importador brasileiro mais grave do que a do importador dos demais países:

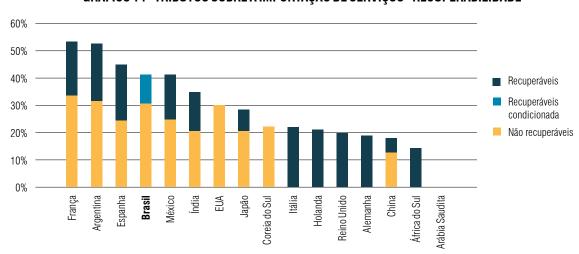
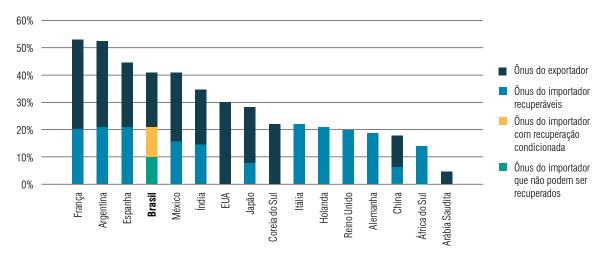


GRÁFICO 14 - TRIBUTOS SOBRE A IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS - RECUPERABILIDADE

Ainda que a carga tributária percentual imposta pelo Brasil (aproximadamente 41%) seja inferior, por exemplo, à carga tributária percentual imposta pela Espanha, Argentina e França (45%, 52,50% e 53,33%, respectivamente), o fato de o importador brasileiro arcar com o ônus da CIDE-Remessas exterior e não poder compensar a integralidade da tributação incidente sobre o consumo, coloca-o em desvantagem até mesmo com relação ao importador estabelecido na França, na Argentina e na Espanha, que não arca com o ônus da tributação da renda, integralmente atribuída ao exportador, e está autorizado a recuperar integralmente os tributos sobre o consumo.

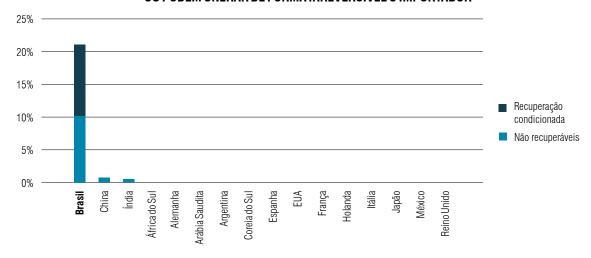
A disparidade gerada pelo mecanismo de cobrança da CIDE-Remessas exterior e da cumulatividade de parcela da carga tributária imposta à importação de serviços no Brasil em comparação aos demais países pode ser visualizada no gráfico abaixo:





Diante dos fatos de que: (i) o IRRF não onera, em regra, o importador, sendo descontado do montante remetido ao exportador; (ii) o ISSQN, tratado neste relatório como sujeito a retenção, também é descontado do montante remetido ao exportador; e (iii) nos países comparados os tributos incidentes sobre o consumo podem ser recuperados pelo importador, a comparação que precisa ser feita refere-se à carga tributária que onera de forma irreversível o importador. Essa comparação pode ser vista do gráfico 16, abaixo:

GRÁFICO 16 - TRIBUTOS SOBRE A IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS QUE ONERAM OU PODEM ONERAR DE FORMA IRREVERSÍVEL O IMPORTADOR



Percebe-se no gráfico acima que o Brasil é o país que mais ônus tributário impõe ao importador de serviços, o que se deve principalmente ao fato de distorcer a forma de tributação da renda (cobrança da CIDE-Remessas exterior) e de não tributar adequadamente o consumo (irrecuperabilidade de PIS-Importação/COFINS-Importação).

Por fim, não se pode deixar de observar que, dentre os países comparados, somente o Brasil tributa a conversão da moeda nacional em moeda estrangeira para pagamento pelos serviços importados, o que se dá por meio do IOF-Câmbio. Soma-se a isso o fato de que existe isenção de IOF-Câmbio para a importação de bens, mas não existe isenção para a importação de serviços, que é tributada pela alíquota de 0,38%, aplicável sobre o montante, em moeda nacional, correspondente ao valor da operação de câmbio em moeda estrangeira.

(b). <u>Limitações à dedutibilidade de despesas para fins de IRPJ/CSLL</u>

Para fins de dedução de despesas do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a legislação tributária brasileira exige, nos casos em que o serviço envolva transferência de tecnologia, a averbação do respectivo contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI),²⁹ seguido do registro da operação no Banco Central do Brasil (BACEN).^{30 e 31.}

A não averbação do contrato acarreta a indedutibilidade das despesas. A averbação, por sua vez, acarreta certo controle do INPI sobre preços, prazos e demais condições acordadas entre as partes. Não é incomum que diante de exigências do INPI as partes se vejam obrigadas a adaptar termos e condições do contrato de modo nem sempre alinhado com as práticas comerciais em seu setor, a exemplo do que ocorre com a limitação dos *royalties* a patamares preestabelecidos (por exemplo, 5% da receita líquida das vendas do produto produzido no Brasil) ou da exclusão de cláusulas que contenham certas proteções ao proprietário da tecnologia no exterior.

Vale notar que, no que diz respeito a serviços, a limitação de dedutibilidade a um percentual da receita líquida derivada da tecnologia importada (em geral de 5%³²) é matéria que, legalmente, diz respeito apenas a contratos de assistência técnica, entendidos como envolvendo transferência de tecnologia. Entretanto, muitas vezes se exige que o contribuinte averbe junto ao INPI contratos de prestação de serviços que, no entender das partes contratantes, não envolvem qualquer transferência de tecnologia.

Foi o que ocorreu no caso de uma empresa do setor de confecções. Na fabricação de suas peças de vestuário, a empresa muitas vezes se utilizava de desenhos de personagens fictícios, como por exemplo o "Homem-Aranha". Para utilizar as imagens, a empresa pagava *royalties* aos detentores dos respectivos direitos autorais, remetendo recursos ao exterior. Por se tratar de contrato de licenciamento direitos autorais, não era aplicável o registro no INPI.

Na opinião do Fisco, contudo, haveria sim obrigação de averbação do contrato no INPI. Não tendo sido observada essa exigência, o Fisco cancelou a integralidade das despesas incorridas pela empresa com o pagamento dos direitos autorais. A autuação só foi revertida no CARF, quase 10 anos depois da autuação, quando ficou finalmente reconhecido que os contratos de licenciamento de direitos autorais não estão sujeitos à averbação no INPI.³³

Analisando as respostas dos questionários, verificou-se que, com exceção da Argentina, que também vincula a dedutibilidade das despesas ao registro do contrato de serviços em órgão governamental, os demais países não impõem dificuldades ou restrições na recuperação de despesas com a importação de serviços, seja no que se refere a contratos envolvendo transferência de tecnologia, seja no que se refere a outros contratos de prestação de serviços.

- ²⁹ BRASIL. **Decreto nº 3.000 de 1999**. art. 355, §3º. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. art. 355, §3º. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000. htm>. Acesso em: 07 out. 2016.
- ³⁰ BRASIL. **Decreto nº 3.000 de 1999.**, art. 354, inciso I. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. art. 355, §3º. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 07 out. 2016.
- ver também Regulamento Anexo III à Resolução nº 3.844/2010 do BACEN.
- BRASIL. Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958. art. 74. Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3470.htm>. Acesso em: 07 out. 2016.
- "ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

ROYALTIES PAGOS PELA UTILIZAÇÃO DE PERSONAGENS EM PRODUTOS NO BRASIL. DIREITO AUTORAL. DEDUTIBILIDADE. O valor pago pela utilização comercial de desenhos e personagens de obras artísticas é objeto de proteção pelo direito autoral, independente de registro no INPI e pode ser deduzido na medida em que comprovados os pagamentos e respeitadas as demais regras da legislação que rege o imposto sobre a renda".

(CARF - Primeira Seção de Julgamento - Acórdão nº 1201-001.248 - Julgado em 18/01/2016).

(c). <u>Critérios determinantes para identificar uma operação como importação de serviços</u>

Um dos aspectos abordados no questionário, mais especificamente na questão 3 (Apêndice I), foi a extensão do conceito de importação de serviços adotado em cada país para fins de tributação tanto da renda quanto do consumo.

Não se partiu de um conceito predeterminado de importação de serviços. Apenas foram definidos certos critérios delimitadores. Nesse sentido: (i) comparam-se exclusivamente importações de serviços entre empresas, ou seja, *business to business* (B2B);³⁴ e (ii) não foram consideradas situações nas quais o exportador de serviços é tributado de forma igual ou semelhante a do prestador de serviços doméstico no país do importador, quando isso ocorre por motivo de equiparação feita pela legislação do país do importador.³⁵

Diante das respostas apresentadas pelos países e da sua comparação com o cenário brasileiro, foi possível identificar que o Brasil, no que se refere à tributação do consumo, está alinhado à maioria dos países. Com efeito, tanto o Brasil como a maioria dos países adotam o critério do destino para tributar o comércio internacional de serviços, o que significa que são oneradas as importações e desoneradas as exportações.

Em tese, tanto no Brasil quanto na maioria dos países analisados, a tributação da renda orienta-se pelo critério da fonte da produção. Como visto anteriormente, por este critério, o país cobra o imposto de renda relativamente a todos os rendimentos cuja origem esteja associada ao seu território, ainda que os beneficiários residam em outro país.

Conforme foi possível verificar das respostas aos questionários enviados, dos 15 países selecionados, 10 tributam pelo imposto de renda os rendimentos decorrentes da importação de serviços, ³⁶ sendo que, para tanto, todos adotam o critério da fonte da produção do rendimento. ³⁷

O Brasil, no entanto, destoa dos demais países no que se refere à tributação da renda na medida em que distorce o critério da fonte da produção dos rendimentos para abranger também serviços que não apresentam elemento de conexão com o Brasil. Na prática, para que haja a tributação no Brasil, basta a identificação de um pagamento para o exterior, ainda que não tenha como lastro uma prestação de serviços no Brasil, ou ao menos com resultados no Brasil. O critério da fonte da produção dos rendimentos foi transformado, no Brasil, num critério da fonte do pagamento.³⁸

Isso ocorre, por exemplo, com a tributação da renda nos casos de remessas de valores promovidas por agências de viagens brasileiras a empresas estrangeiras, na condição de intermediárias dos usuários efetivos dos serviços. Depois de anos sendo tratadas como isentas, ao final do período da isenção, em

Em alguns dos países, a exemplo da Holanda, a importação de serviços contratada por pessoa física não é tributada.

É o caso da legislação dos Estados Unidos, que distingue entre Full Domestic Services e Limited Domestic Services, conforme o prestador tenha ou não, por exemplo, um estabelecimento permanente nos Estados Unidos. No primeiro caso, o exportador de serviços é tributado de forma semelhante ao prestador doméstico, aplicando-se tributação adicional, e deve cumprir obrigações tributárias acessórias no país. Por isso, no caso dos Estados Unidos, foi considerada a tributação de importação de serviços caracterizados como Limited Domestic Services. Outra situação de tributação semelhante à do prestador de serviços nacional ocorre na Arábia Saudita e na China, nos quais, após determinado período de serviços prestados no país com certa regularidade, presume-se a existência de um estabelecimento permanente. Nesses casos, foi considerada a tributação quando não se presume a existência de estabelecimento permanente no país.

³⁶ África do Sul, Alemanha, Itália, Holanda e Reino Unido não tributam a renda ou não tributa pelo imposto de renda os rendimentos decorrentes da importação de serviços.

³⁷ Os Estados Unidos, na verdade, adotam o critério da nacionalidade, como mencionado anteriormente. Em todo caso, é requisito para a tributação da renda decorrente da importação de serviços que os serviços sejam prestados no território dos Estados Unidos.

³⁸ A adoção do critério da fonte do pagamento constou, inclusive, do Parecer da Advocacia-Geral da União nº 12/2000.

dezembro de 2015,³⁹ tais remessas passaram a ser tributadas.⁴⁰ Tendo em vista o grande impacto que essa alteração causou no setor, depois de muito debate, modificou-se a alíquota da tributação, de 25% para 6%, até o ano de 2019.⁴¹ Todavia, o fato é que tais operações nem sequer deveriam ser tributadas, na medida em que não está presente nenhum dos elementos de conexão capazes de lastrear a tributação dos rendimentos no Brasil, tendo em vista que: (i) a fonte da produção dos rendimentos está no exterior, uma vez que os serviços são lá integralmente prestados; e (ii) a residência do beneficiário dos rendimentos, que é o prestador de serviços, também está no exterior.⁴²

Além de destoar do modelo internacional de tributação da renda, a adoção do critério da fonte do pagamento implica extrapolação da competência tributária brasileira, pois são alcançados rendimentos que não possuem elemento de conexão com o Brasil.⁴³

(d). <u>Dificuldades na aplicação de tratados</u>

No que se refere à aplicação dos tratados destinados a evitar a dupla tributação da renda, há dois principais problemas identificados no Brasil.

O primeiro está relacionado à cobrança da CIDE-Remessas exterior, cujo fato gerador é a remessa de recursos ao exterior para fins de pagamento a pessoas residentes ou domiciliadas no exterior de (i) royalties, (ii) remuneração pela prestação de serviços técnicos que envolvem transferência de tecnologia, incluindo a assistência técnica e a assistência administrativa, e (iii) remuneração pela prestação de serviços técnicos que não envolvem transferência de tecnologia.

Como visto, a sistemática de cobrança da CIDE-Remessas exterior, cuja alíquota é de 10%, é diversa daquela aplicada ao IRRF. No caso da CIDE-Remessas exterior, o ônus do tributo é arcado integralmente pelo próprio importador. Já no caso do IRRF, o ônus é arcado a princípio pelo exportador (a não ser que haja *gross-up*), na medida em que o tributo é descontado do montante remetido ao exterior.

- ³⁹ Conforme a redação original do art. 60 da Lei nº 12.249/2010.
- 40 Conforme IN RFB nº 1.611/2016, art. 2º, §1º.
- Conforme a redação dada ao art. 60 da Lei n^{ϱ} 12.249/2010 pela Lei n^{ϱ} 13.315/2016.
- Sobre o tema, vide TÔRRES, Heleno. Tributação das agências de turismo e cruzeiros marítimos exige cautela. Disponível em http://www.conjur.com.br/2016-fev-03/consultor-tributario-tributacao-agencias-turismo-cruzeiros-marítimos-exige-cautela. Outro exemplo que se pode citar é a contratação de serviços jurídicos por empresas brasileiras para resolver questões judiciais (disputas sobre contratos internacionais, por exemplo) no exterior. Ainda que a questão envolvida e os serviços não tenham qualquer relação direta com o Brasil, as remessas aos prestadores de serviços estrangeiros são tributadas no Brasil.
- ⁴³ Nesse sentido é o artigo de Heleno Taveira Torres, publicado quando da alteração da legislação para aumentar a tributação das agências de viagens:

"Em qualquer um dos casos citados acima, tributar pagamentos realizados a sujeitos "não-residentes" por serviços prestados por estes "fora" do território brasileiro é tributar as próprias pessoas residentes tomadoras dos serviços, pela despesa que realiza, e não aqueles não-residentes, pelas rendas que eventualmente possam auferir com tais pagamentos.

Em técnica jurídica apurada, os sujeitos não-residentes não poderiam ser tributados, no Brasil, por fatos praticados no exterior, por absoluta falta de conexão entre suas atividades (conexão material) ou seu status subjetivo (conexão pessoal) com o ordenamento local. Definitivamente, não é ao Brasil que os não-residentes devem participar sua efetiva demonstração de capacidade contributiva, mas aos estados de localização da fonte de produção (com o qual mantenha conexão material) e àquele de residência (por conexão subjetiva). Somente estes estarão autorizados a exigir tributos de tal sujeito, a partir da sua demonstração de capacidade contributiva.

Em síntese, somente os pacotes de viagem adquiridos por residentes e vendidos por transportadoras turísticas não-residentes, mesmo que por intermédio de agências localizadas no Brasil, para prestações de serviços turísticos no país ou de cruzeiro marítimo na costa brasileira (cabotagem), poderiam ser tributados pelo IRRF, dada a localização no território brasileiro da fonte de produção. [...] Em conclusão, os serviços turísticos prestados por transportadoras turísticas não-residentes não podem ser tributados por atos localizados fora do território nacional, apenas pelo fato de a venda dos pacotes turísticos realizar-se no Brasil, razão pela qual a simples fonte de pagamento no território não será suficiente para ensejar conexão material suficiente para qualquer cobrança de tributo. O regime de tributação sobre a renda previsto na Constituição e no artigo 43, do CTN, bem o demonstram. Deveras, as operadoras estrangeiras, na qualidade de não-residente no Brasil, só estarão sujeitas à pretensão tributária do Fisco brasileiro quando praticarem fatos imponíveis dentro dos limites territoriais do Brasil, sujeitando-se ao princípio da territorialidade, segundo os regimes dos pacotes turísticos aqui examinados." (TORRES, Heleno Taveira. Tributação das agências de turismo e cruzeiros marítimos exige cautela. Disponível em http://www.conjur.com.br/2016-fev-03/consultor-tributario-tributacio-agencias-turismo-cruzeiros-maritimos-exige-cautela. Acesso em 20/07/2016).

Todavia, os dois tributos são bastante semelhantes. Afirma-se, inclusive, que a CIDE-Remessas exterior possui natureza de verdadeiro adicional do IRRF.⁴⁴ De fato, analisando a evolução legislativa sobre o tema, é possível identificar que a criação da CIDE-Remessas exterior e a subsequente ampliação de sua base de cálculo ocorreram de forma simultânea à redução da alíquota do IRRF, de 25% para 15%, conforme Medida Provisória nº 2.062-60/2001.

Esse movimento legislativo foi interpretado por grande parte da doutrina como manobra do poder executivo para evitar a perda de arrecadação da União com o IRRF, único tributo sujeito à aplicação dos tratados contra a dupla tributação da renda assinados pelo Brasil no que se refere à importação de serviços.⁴⁵

Com efeito, até o advento da CIDE-Remessas exterior, a aplicação dos tratados contra a dupla tributação da renda assinados pelo Brasil relativamente aos pagamentos de remuneração pela prestação de serviços técnicos que não envolvem transferência de tecnologia implicava, por força do art. 7º ("Lucros das Empresas"), tributação pelo IRRF exclusivamente no Estado Contratante de residência do beneficiário dos rendimentos. Em outras palavras, a aplicação do tratado às remessas para pagamento de remuneração pela prestação de serviços que não envolvem transferência de tecnologia deveria afastar totalmente a carga tributária incidente no Brasil.

Com o advento da CIDE-Remessas exterior, porém, a União passou a ter assegurada uma tributação de 10% sobre as remessas de rendimentos dessa natureza, independentemente do que dispusessem os tratados. Ou seja, a União viabilizou uma forma de assegurar, independentemente do que dispusessem

"Uma análise mais detalhada da questão permite ainda inferir-se que o tributo em tela é um adicional de imposto sobre a renda de residente no exterior, ficando o remetente no Brasil como substituto tributário. Caso contrário o imposto seria outro, sobre remessas de *royalties*. A base de cálculo da exação (valores pagos, creditados, entregues, empregados e remetidos a título de remuneração) já denota tal característica. Ademais, a redução para quinze por cento da alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, operada a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168/00, conforme previsto na MP nº 2.062-60 e nas demais que a seguiram (e estendida aos *royalties* e serviços de assistência administrativa e semelhantes pela Lei nº 10.332/01), deixa claro que a contribuição veio complementar a redução da alíquota do IRRF sobre as referidas remunerações, incidindo no mesmo montante (10%) em que se efetivou a redução. Neste ponto, cumpre indagar qual o objetivo da União ao proceder a essa transformação, já que não houve aumento da tributação, mas apenas uma mudança na espécie tributária, com o mesmo impacto nas contas dos contribuintes (em que pese, no caso específico da remessa de royalties, ter a MP nº 2.062-60 aumentado a alíquota do IR sobre eles incidente de 15% para 25%, condicionando sua redução à criação da CIDE)." (MOREIRA e COÊLHO, 2003)

Em que pese o argumento dos autores no intuito de sustentar a inconstitucionalidade da CIDE-Remessas exterior, sua constitucionalidade foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), como se vê nos seguintes precedentes: STF, Primeira Turma, AI 737858 ED-AgR/SP, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, DJe 07/12/12; STF, Primeira Turma, RE 449233 AgR / RS, Rel. Min. RICARDO LEWANDOWSKI, DJe 10/03/2011; STF, Primeira Turma, RE 564901 AgR / RJ, Rel. Min. CARMEN LÚCIA, DJe 21/02/2011. "Esse alargamento da base de cálculo da Cide se deve ao fato de os serviços técnicos e de assistência administrativa que não envolvam conteúdo tecnológico estarem, por previsão expressa dos comentários 11.1 e 11.2 do art. 12 da Convenção-Modelo da OCDE, enquadrados no art. 7º dos Tratados, de acordo com o qual: 'os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado.' Já os pagamentos a título de royalties estão enquadrados no próprio art. 12 da Convenção-Modelo da OCDE, que, embora determine a sua tributação somente no Estado da Residência, tem sido modificado nos tratados assinados pelo Brasil, em comum acordo entre os países contratantes, a fim de permitir a tributação também pelo Estado da Fonte, desde que limitada a um percentual, em regra, de 15% (com exceção do Japão, cuja limitação é de 10%). Dessa forma, com a finalidade de garantir a arrecadação federal no patamar dos 25% que originalmente incidiam sobre as remessas de pagamentos ao exterior, a título de imposto de renda retido na fonte, a União instituiu a malsinada Cide-royalties, à alíquota de 10%, bem como alargou a sua base de cálculo para além dos negócios de conteúdo exclusivamente tecnológico, de modo a fazê-la incidir curiosamente sobre a mesma base de cálculo do imposto de renda retido na fonte. Coincidentemente, reduziu a alíquota do imposto de renda retido na fonte incidente sobre esses pagamentos, ao patamar de 15%, parecendo, assim, cumprir fielmente as disposições constantes nos tratados contra bitributação celebrados com outros países. No entanto, na verdade, o que fez a União foi simplesmente substituir os 10% do imposto de renda retido na fonte pelos 10% incidentes a título de Cideroyalties, através de sucessivas manobras legislativas, que redundaram: (I) na criação de uma contribuição que, ao invés de incentivar o desenvolvimento tecnológico, como determina o art. 1º de sua lei instituidora, onera a aquisição de tecnologia; (II) no alargamento da sua base de cálculo, para fins de coincidir com a base de cálculo do imposto de renda retido na fonte, extrapolando o conteúdo puramente tecnológico dos negócios sobre os quais deveria incidir; (III) na violação aos tratados internacionais contra a dupla tributação assinados pelo Brasil, ante a natureza similar da Cide-royalties ao imposto de renda; e (IV) no descumprimento do dever de boa-fé na execução dos tratados assinados anteriormente à instituição da contribuição" (ALVES e OLIVEIRA, 2015, p. 108-109, grifo nosso).

os tratados, a tributação no Brasil de parte dos rendimentos referentes a serviços técnicos que não envolvem transferência de tecnologia.4647

Pela análise das respostas ao questionário, verificou-se que a CIDE-Remessas exterior cobrada pelo Brasil não encontra paralelo em nenhum outro país que tributa a renda sobre as importações de serviços. Todos que o fazem, limitam-se a cobrar imposto de renda (WHT, correspondente ao IRRF brasileiro), sobre as importações de serviços.

Essa questão poderia ser resolvida caso a CIDE-Remessas exterior fosse transformada em tributo incidente na fonte e fosse incluído dispositivo na legislação brasileira estabelecendo a aplicação dos tratados celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda também à CIDE-Remessas exterior. Situação similar ocorreu recentemente com a CSLL, cuja sujeição aos tratados foi objeto de disposição expressa da Lei nº 13.101/2015.48

A transformação da CIDE-Remessas exterior em tributo retido na fonte seria importante porque somente desta forma o exportador poderá utilizar o montante descontado de sua remuneração no Brasil para fins de abatimento do imposto de renda por ele devido em seu país.

Antecipa-se, contudo, a possibilidade de que os países com os quais o Brasil tem tratados contra a dupla tributação da renda não reconheçam a CIDE-Remessas exterior como tributo sujeito à aplicação dos tratados, caso em que o exportador poderia ter o seu direito de utilização dos valores retidos para fins de abatimento do imposto de renda em seu país frustrado.

Nesse contexto, visando contornar especificamente esse problema, uma possibilidade seria que a CIDE-Remessas exterior fosse extinta e o IRRF voltasse a ser cobrado pela alíquota de 25%.

O segundo problema verificado no Brasil, no que se refere à aplicação de tratados contra a dupla tributação da renda, refere-se aos dispositivos utilizados pela RFB para regular o tratamento dos serviços técnicos que não envolvem transferência de tecnologia: em lugar de aplicar diretamente o dispositivo relativo ao "Lucro das Empresas", a RFB aplica preferencialmente (nesta ordem) o dispositivo relativo a "Royalties" ou o dispositivo relativo a "Profissões Independentes".49

- De acordo com Marciano Seabra de Godoi, o objetivo da instituição da CIDE-Remessas exterior foi justamente o de permitir que o governo federal garantisse uma receita tributária mesmo que o Poder Judiciário, aplicando o art. 7º dos tratados de bitributação, viesse a impedir a ilegal cobrança do IRRF sobre remessas relativas a serviços técnicos/administrativos prestados por um residente de país com o qual o Brasil mantém convenção para evitar a dupla tributação da renda (ver GODOI, 2007).
- GODOI, Marciano Seabra. Contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional. Revista de direito tributário da APET. São Paulo, n. 15, 2007, p.81/100, Disponível em: . Acesso em: 06 out. 2016.
- "Art. 11. Para efeito de interpretação, os acordos e convenções internacionais celebrados pelo Governo da República Federativa do Brasil para evitar dupla tributação da renda abrangem a CSLL.

Parágrafo único. O disposto no caput alcança igualmente os acordos em forma simplificada firmados com base no disposto no art. 30 do Decreto-Lei no 5.844, de 23 de setembro de 1943."

Confira-se, por exemplo, a redação dos artigos 7º ("Lucro das Empresas"), 12 ("Royalties") e 14 ("Serviços Profissionais Independentes") do tratado entre Brasil e Portugal (grifo nosso): "Artigo 7º

Lucros das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

6. Quando os lucros compreendam elementos do rendimento especialmente tratados noutros Artigos desta Convenção, as respectivas disposições não serão afetadas pelas deste Artigo.

[...]

Artigo 12

Royalties

Esse procedimento foi, inclusive, positivado no Ato Declaratório Interpretativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 5/2014.⁵⁰

O entendimento da RFB, no entanto, contraria: (i) no que se refere à equiparação ao tratamento de "Royalties", as orientações da OCDE sobre o assunto, que determina expressamente a aplicação do artigo 7º ("Lucros das Empresas") aos pagamentos de remuneração pela prestação de serviços técnicos que não envolvem transferência de tecnologia;⁵¹ e (ii) no que se refere à equiparação ao tratamento de "Profissões Independentes", a definição constante dos próprios tratados firmados pelo Brasil do que devem ser considerados rendimentos de tal espécie.

Com efeito, a equiparação entre serviços técnicos e assistência técnica a *Royalties*, tal como prevista nos tratados celebrados pelo Brasil, deveria estar restrita a situações em que há transferência de tecnologia. Independentemente de qualquer disposição expressa nesse sentido, não parece apropriado aplicar a disciplina relativa a *Royalties* a prestações de serviços que não envolvem qualquer transferência de tecnologia.

Já no que se refere à equiparação dos rendimentos decorrentes da prestação de serviços técnicos de modo geral aos rendimentos de "Profissões Independentes", o entendimento da RFB de fato extrapola o conceito de profissões independentes, que estaria restrito aos serviços prestados por profissional liberal e outras atividades de caráter independente.

- 1. As royalties provenientes de um Estado Contratante e cujo beneficiário efetivo for um residente do outro Estado Contratante só podem ser tributadas nesse outro Estado.
- 2. Todavia, essas royalties podem também ser tributadas no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse outro Estado, mas, se o beneficiário efetivo das royalties for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não excederá 15% (quinze por cento) do montante bruto das royalties.
- 3. O termo "royalties", usado neste Artigo, significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas ou pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, bem como os filmes e gravações para transmissão pela rádio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

[...]

Artigo 14º

Serviços Profissionais Independentes

- 1. Os rendimentos que um residente de um Estado Contratante obtenha pelo exercício de uma profissão liberal ou de outras atividades de caráter independente só são tributáveis nesse Estado, a não ser que tais <u>remunerações sejam pagas por um residente do outro Estado Contratante ou caibam a um estabelecimento estável aí situado. Nesse caso, os rendimentos podem ser <u>tributados nesse outro Estado</u>.</u>
- 2. A expressão "profissões liberais" abrange, em especial, as atividades independentes de caráter científico, literário, artístico, educativo ou pedagógico, bem como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contabilistas."
- ⁵⁰ Veja-se, nesse sentido, o que dispõe o art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil nº 5/2014 (grifo nosso):
- "Art. 1º O tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a pessoa física ou jurídica residente no exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base em acordo ou convenção para evitar a dupla tributação da renda celebrado pelo Brasil será aquele previsto no respectivo Acordo ou Convenção:
- I no artigo que trata de <u>royalties</u>, quando o respectivo protocolo contiver previsão de que os <u>serviços técnicos</u> e de assistência técnica <u>recebam igual tratamento</u>, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil;
- II no artigo que trata de profissões independentes ou de serviços profissionais ou pessoais independentes, nos casos da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica relacionados com a qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil, ressalvado o disposto no inciso I; ou III no artigo que trata de lucros das empresas, ressalvado o disposto nos incisos I e II."
- É o que se extrai dos comentários feitos pela própria OCDE ao artigo 12 (*"Royalties"*), na parte em que é feita a distinção entre os contratos de transferência de *know-how* que se sujeitam ao artigo 12 (remuneração "por informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico") e a prestação de serviços que se sujeitam ao artigo 1º ("Lucro das empresas"):

[...]

11.2 This type of contract thus differs from contracts for the provision of services, in which one of the parties undertakes to use the customary skills of his calling to execute work himself for the other party. Payments made under the later contracts generally fall under Article 7.

[...]"

Por conta da equiparação distorcida dos serviços técnicos sem transferência de tecnologia em ambas as situações (a "Royalties" ou a "Profissões independentes"), o Brasil acaba tributando rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior que, por força dos tratados celebrados para evitar a dupla tributação da renda, deveriam sujeitar-se exclusivamente à tributação nos países de residência dos beneficiários.

Para combater a tributação ilegal, as empresas que remetem recursos ao exterior para remuneração de serviços técnicos que não envolvem transferência de tecnologia têm precisado recorrer ao Poder Judiciário que, todavia, não vem tratando a matéria de maneira uniforme.

A título ilustrativo, verificou-se que recentemente uma empresa italiana de consultoria foi a juízo para pleitear a aplicação do dispositivo sobre "Lucro das Empresas", presente no tratado firmado entre Brasil e Itália. Seu objetivo era afastar a incidência do IRRF sobre a remessa de valores decorrentes de contrato de prestação de serviços profissionais de desenvolvimento de *software*, análise de sistema (*application software*), operação assistida e/ou serviços de *assessment* de tecnologia da informação.

Em sede de recurso de apelação, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região - TRF 3 entendeu que os mencionados serviços não envolviam transferência de tecnologia, razão pela qual não seria o caso de aplicação do dispositivo de "Royalties". 5º O relator ressaltou, inclusive, que o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5/2014 seria inconsistente, na medida em que inclui no conceito de royalties serviços que não envolvem transferência de tecnologia. Não obstante, o TRF 3 concluiu, ao final, que também não seria o caso de aplicação do dispositivo de "Lucro das Empresas". Neste ponto, contudo, contrariou o entendimento firmado pelo Superior Tribunal Justiça - STJ, que já se manifestou no sentido de que a essas situações deve sim ser aplicado o referido dispositivo de "Lucros das Empresas". 5º 3

Ademais, conforme estudo publicado recentemente pela CNI em parceria com o Fórum das Empresas Transnacionais Brasileiras (FET) e a Ernst & Young, além da distorção acima apontada, o tratamento atribuído pela RFB aos rendimentos decorrentes de serviços sem transferência de tecnologia restringe também outro mecanismo de combate à dupla tributação da renda presente nos tratados, o da autorização de dedução, no país de residência do beneficiário dos rendimentos, do imposto de renda pago no Brasil. De acordo com o mencionado estudo, "é comum o país do prestador dos serviços técnicos negar o direito ao crédito de imposto pago no exterior, discordando do tratamento de 'royalties'". 54

Com base nas respostas ao questionário que incluiu pergunta específica sobre esse tema, em nenhum dos países ocorrem as referidas distorções encontradas no Brasil.

Vale dizer que foram recebidos relatos do Japão e da Coreia do Sul de alguma tensão entre contribuintes e autoridades fiscais sobre a qualificação de *royalties*. Porém, as discussões relatadas dizem respeito à caracterização da existência ou não de transferência de *know how* ou tecnologia, não a qualquer entendimento de que operações sem transferência de tecnologia poderiam enquadrar-se nas disposições referentes a *royalties*. Na verdade, tais relatos apenas reforçam que, sem transferência de *know how* ou tecnologia, não há que se falar em caracterização de *royalties* no contexto da prestação de serviços técnicos.

Com relação à equiparação dos rendimentos de serviços técnicos sem transferência de tecnologia aos rendimentos decorrentes de "Profissões Independentes", outra possível razão para que não ocorra

⁵² TRF3-Sexta Turma-APELAÇÃO CÍVEL Nº 0025356-20.2014.4.03.6100/SP-Julgado em 07/06/2016.

⁵³ REsp 1161467/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 01/06/2012.

⁵⁴ CNI. Análise da Rede Brasileira de Acordos de Dupla Tributação: razões e recomendações para seu aprimoramento e ampliação, p. 18. Disponível em: http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo_18/2016/02/17/10557/ADT-AnalisedeRe deBrasileiradeacordosdeduplatributao_WEB.pdf.

distorção em outro país é o fato de que o padrão estabelecido pela OCDE, seguido pela maior parte dos países analisados, teve o dispositivo relativo a "Profissões Independentes" excluído em 2000, justamente com base no argumento de que haveria uma sobreposição entre esses rendimentos e os relativos aos "Lucros das Empresas".

(e). <u>Inexistência de incentivos à importação de serviços</u>

No Brasil, assim como em quase todos os demais países analisados, não foram identificados benefícios fiscais concedidos à importação de serviços propriamente.

Por outro lado, na Argentina foi identificada a existência de um importante benefício concedido aos exportadores de bens e serviços que se relaciona à importação de serviços. Trata-se da não-incidência do VAT sobre as importações de serviços que estejam ligados à produção de bens ou serviços destinados à exportação - regime similar ao do *drawback* instituído no Brasil pelo Decreto-Lei nº 37/1966.

Diferentemente do que se passa com o *drawback* existente no Brasil, que autoriza a suspensão dos tributos incidentes sobre as importações de bens vinculadas à exportação de bens, o regime aplicável na Argentina consiste na não-incidência do VAT sobre a importação não apenas de bens, mas também de serviços, destinados à utilização no processo produtivo de bens e serviços que serão destinados à exportação.

Como visto anteriormente, os serviços importados são responsáveis por agregar valor aos bens exportados, o que por si só justifica a necessidade de alteração da legislação brasileira para prever o tratamento diferenciado do *drawback* também aos serviços.



A análise comparada neste estudo permitiu-nos identificar nove distorções na tributação da importação de serviços pelo Brasil, em relação às quais são apresentadas recomendações de política tributária, em linha com as lições extraídas das melhores práticas internacionais.

As recomendações foram organizadas em ordem crescente de grau de complexidade de implementação:

Distorção 1: Utilização do critério fonte de pagamento para determinar a tributação pelo IRRF.

Recomendação: edição de Ato Declaratório Interpretativo pela RFB para determinar a incidência do IRRF apenas nas situações em que os rendimentos sejam originados de fontes de produção presentes no território brasileiro.

Distorção 2: Aplicação das disposições relativas a: (i) "Royalties" aos rendimentos relativos a serviços que não envolvem transferência de tecnologia; e (ii) "Profissões Independentes" aos rendimentos relativos a serviços técnicos que não tenham sido prestados por profissionais liberais ou que não tenham caráter independente.

Recomendação: edição de novo Ato Declaratório Interpretativo da RFB, revogando o ADI RFB nº 5/2014, para determinar a aplicação do dispositivo relativo ao "Lucro das Empresas" aos referidos rendimentos.

Distorção 3: Alíquotas efetivas de PIS-Importação/COFINS-Importação superiores às alíquotas nominais.

Recomendação: alteração do art. 7º, II da Lei nº 10.865/2004 para determinar que a base de cálculo de PIS-Importação e COFINS-Importação seja o valor dos serviços contratados junto ao prestador dos serviços.

Distorção 4: Limitações à dedutibilidade de despesas para fins de IRPJ/CSLL.

Recomendação: alteração dos arts. 74 da Lei nº 3.470/1958, 12 da Lei nº 4.131/1962 e 6º da Lei nº 1.730/1979 para estabelecer novos critérios de dedutibilidade das despesas incorridas na importação de serviços que implicam transferência de tecnologia, bem como desvincular a possibilidade de dedutibilidade da exigência de registro do respectivo contrato no INPI. Com relação ao limite de dedutibilidade, poderia ser proposto um novo critério, por exemplo, baseado na razoabilidade da despesa, a ser verificado em cada caso. Qualquer limite percentual ou de valor que seja fixo tende a tornar a aplicação da regra mais fácil, mas possivelmente injusta em muitos casos. Quanto ao registro no INPI, trata-se de um procedimento burocrático exigido por normas criadas dos anos 1960, que não mais parece justificável e não é adotado em outras partes, com exceção da Argentina. A simplicidade e desburocratização dos negócios atenderiam melhor aos interesses do país.

Distorção 5: Inaplicabilidade do *drawback* à importação de serviços.

Recomendação: alteração do Decreto-Lei nº 37/1966 para prever a ampliação da suspensão aos tributos incidentes na importação aos serviços.

Distorção 6: Imposição do ônus da CIDE-Remessas exterior ao importador.

Recomendação: alteração da sistemática de cobrança da CIDE-Remessas exterior, para torná-la ônus do exportador, mediante cobrança via retenção na fonte. Para tanto, deverá ser incluído um parágrafo ao art. 4º da Lei nº 10.168/2000, para prever que a contribuição deverá ser descontada do pagamento feito aos beneficiários dos rendimentos.

Distorção 7: Inaplicabilidade dos tratados contra a dupla tributação à CIDE-Remessas exterior.

Recomendação: alteração da sistemática de cobrança da CIDE-Remessas exterior, para torná-la devida via retenção na fonte (conforme recomendação à "Distorção 6", acima), agregada à edição de norma interpretativa, nos moldes do art. 11 da Lei nº 13.101/2015, para determinar a sujeição da CIDE-Remessas exterior aos tratados contra a dupla tributação da renda. Alternativamente, visando contornar o problema apontado no item 4.71, extinção da CIDE-Remessas exterior e retorno da cobrança do IRRF com base na alíquota de 25%. 55

Distorção 8: Ausência de recuperação integral dos tributos incidentes sobre o consumo.

Recomendação: alteração da sistemática de PIS/COFINS para tornar sua não-cumulatividade irrestrita no que se refere aos contribuintes e às despesas incluídas, ou ao menos alteração da Lei nº 10.637/2002 (PIS), da Lei nº 10.833/2003 (COFINS) e da Lei nº 10.865/2004 (PIS-Importação/CO-FINS-Importação), para permitir o aproveitamento integral dos valores recolhidos na importação.

Distorção 9: Composição e complexidade da carga tributária incidente sobre a importação de serviços - número de tributos com regimes de apuração diferentes.

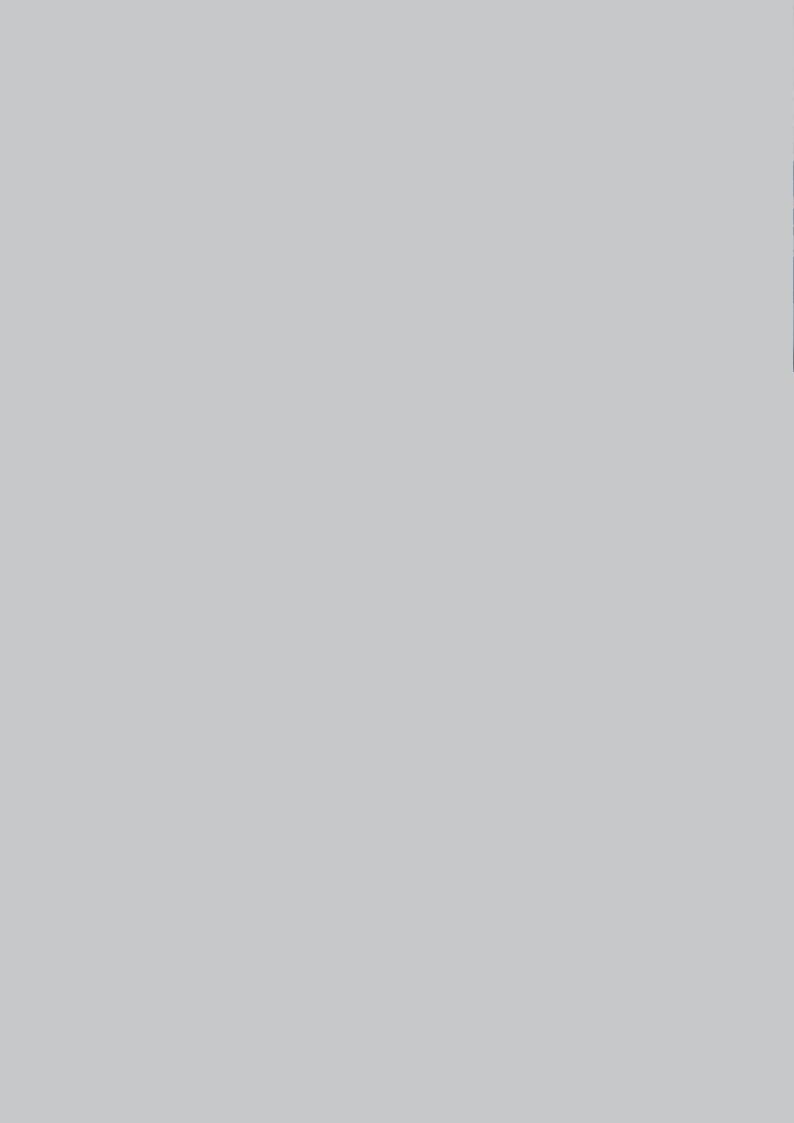
Recomendação: unificação da tributação da renda (mediante lei), unificação da tributação do consumo (mediante alteração à Constituição) e concessão de isenção (mediante lei) ou redução da

Sendo adotada a providência de extinção da CIDE-Remessas exterior e retorno da cobrança do IRRF com base na alíquota de 25%, automaticamente a distorção apontada no item anterior ("Distorção 6") seria também atendida, na medida em que a integralidade da tributação da renda passaria a ser ônus do exportador, graças à sistemática de tributação do IRRF, mediante retenção na fonte.

alíquota a zero (mediante Decreto) do IOF-Câmbio incidente sobre a operação de conversão monetária realizada para pagamento de serviços importados.

As recomendações ora apresentadas refletem as lições extraídas do exercício de comparação internacional exposto no presente relatório. Tais recomendações não substituem nem excluem lições e recomendações apresentadas em outros contextos, com destaque para as recomendações contidas no estudo da CNI sobre a tributação da importação de serviços.⁵⁶

⁵⁶ CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, Tributação sobre importação de serviços: impactos, casos e recomendações de políticas, Brasília, CNI, 2013.





ARBACHE, Jorge. **Serviços e crescimento econômico**. Disponível em: http://www.arbache.com/blog/2015/06/serviços-e-crescimento-econômico.html. Acesso em: 10 jun. 2015.

ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO. **Parecer nº GM - 12, de 16 de outubro de 2000**. Disponível em: http://www.agu.gov.br/atos/detalhe/8405. Acesso em: 06 out. 2016.

ALVES, Raquel de Andrade Vieira; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de Oliveira. As CIDE-royalties e os tratados internacionais contra a bitributação. **RDIET**, Brasília, v. 10, n. 1, p.78-124, 2015. Disponível em: http://www.bibliotekevirtual.org/revistas/UCB/RDIET/v10n01/v10n01a04.pdf. Acesso em: 06 out. 2016.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Análise da rede brasileira de acordos de dupla tributação: razões e recomendações para seu aprimoramento e ampliação.** Disponível em: http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo_18/2016/02/17/10557/ADT-AnalisedeRedeBrasileira-deacordosdeduplatributao_WEB.pdf. Acesso em: 06 out. 2016.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Tributação sobre exportação de serviços**: impactos e recomendações de políticas. Brasília: CNI, 2015.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Tributação sobre importação de serviços**: impactos, casos e recomendações de políticas, Brasília, CNI, 2013.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. Serviços e competividade industrial no Brasil. Brasília, CNI, 2014.

GODOI, Marciano Seabra. Contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional. **Revista de direito tributário da APET**, São Paulo, n. 15, 2007, p.81/100. Disponível em: . Acesso em: 06 out. 2016.

MOREIRA, André Mendes; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Inconstitucionalidades da contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre remessas ao exterior - CIDE royalties. **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo, n. 89, fev. 2003. Disponível em: http://sachacalmon.com.br/ publicacoes/artigos/inconstitucionalidades-da-contribuicao-de-intervencao-no-dominio-economico-incidente-sobre-remessas-ao-exterior-cide-royalties/>. Acesso em: 06 out. 2016.

OECD; WTO; WORLD BANK GROUP. **Global value chains**: challenges, opportunities, and implications for policy,report prepared for submission to the G20 trade minister meeting. Sydney, 2014. Disponível em: http://www.oecd.org/tad/gvc report g20 july 2014.pdf>. Acesso em: 06 out. 2016.

OECD; WTO. **Trade in value added tax**. Disponível em: http://www.oecd.org/sti/ind/tiva/CN_2015_ Brazil.pdf>. Acesso em: 06 out. 2016.

SILVA, Oscar Joseph de Plácido e. Vocabulário Jurídico. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991. v. 3.

SILVA, Oscar Joseph de Plácido e. Vocabulário Jurídico. 3.. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991. v. 4.

TÖRRES, Heleno. Tributação das agências de turismo e cruzeiros marítimos exige cautela. Disponível em http://www.conjur.com.br/2016-fev-03/consultor-tributario-tributacao-agencias-turismo-cruzeiros-maritimos-exige-cautela.

UNCTAD, Key Statistics and Trends in International Trade 2014, New York and Geneva, United Nations Publications, 2014.

VASCONCELOS, Roberto França de (coord). Direito Tributário: política fiscal. São Paulo: Saraiva, 2009.

XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 6ª ed. Atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

Bases de Dados

Base de dados conjunta da ITC, UNCTAD e OMC.

http://www.intracen.org/itc/market-info-tools/trade-statistics>

US Department of Commerce, Bureau of Economic Analysis.

http://www.bea.gov/iTable

Base de dados conjunta da OCDE e OMC.

http://www.oecd.org/sti/ind/measuringtradeinvalue-addedanoecd-wtojointinitiative.htm



QUESTIONNAIRE ON THE TAXATION OF IMPORTED SERVICES

This Questionnaire is part of the Project 'Taxation of Imported Services', sponsored by the National Confederation of Industry (CNI) and the British Embassy in Brazil. The purpose of the project is to compare the taxation of imported services in Brazil and in a number of foreign jurisdictions, so as to extract possible tax policy recommendations.

The answers to this Questionnaire, to be provided by tax experts in each selected jurisdiction, will be the main source of information for the purposes of the benchmarking exercise.

Please provide your responses to each question below.

If you need any clarifications on the Questionnaire or any further information about the Project, please contact:

Lucas Spadano | lucas.spadano@fialhosalles.com.br

Roberto Salles | roberto.salles@fialhosalles.com.br

Pedro Magalhães | pedro.magalhaes@fialhosalles.com.br

QUESTIONNAIRE

- 1. Are services imported by companies in your jurisdiction subject to a specific tax regime?
- (a) More specifically: are taxes levied on the importation of services different than those levied on the importation of goods and/or imported technologies?
- (b) Are taxes levied on the importation of services different than those levied on domestic services?
- (c) Do imports of technical services have a different treatment vis-à-vis imports of other services?
- **2.** What are the taxes charged on the importation of services by companies in your jurisdiction? Please inform whether each applicable tax:
- (a) is based on income, value-added, currency conversion or other factor;
- (b) is payable as a withholding tax.
- **3.** Which of the following criteria are used to determine whether a given transaction is a service importation? Please indicate the specific taxes with respect to which each criteria is decisive.
- (a) The remittance of funds abroad.
- (b) The place of business of the service provider abroad.
- (c) The performance of the service in the country where the importer is based.
- (d) The 'results' of the service being identified in the country where the importer is based.
- (e) Other criteria (please specify).
- **4.** Are the following cross-border transactions considered importation of services for taxation purposes: (a) leasing/renting, (b) licensing or granting rights to use technology, (c) providing technical services with the transfer of technology, (d) providing technical services without the transfer of technology, (e) providing technical assistance? If applicable, please explain the criteria that are used to distinguish those cross-border transactions from the importation of services?
- **5.** If your country has political subdivisions, are imported services taxed at different levels (e.g. at federal, state, and/or municipal levels)? If so, does the tax burden vary depending on the place to which services are imported?
- 6. Please indicate, with respect to each tax levied on services imported by companies in your jurisdiction:
- (a) the tax rate;
- (b) the tax base (please highlight any specificities, e.g. if certain taxes are included in the calculation basis of other taxes, and which taxes if so);

7. Based on answers 6(a) and 6(b), please complete the table below indicating the tax rate applicable to a hypothetical service imported by a company in the value of \$1.000,00.

Simulation of the tax burden on imported services								
(A) Tax	(B) Transaction value	(C) Tax base	(D) Nominal rate	(E) Effective tax burden	(F) Tax amount paid			
	\$1.000,00							
	\$1.000,00							
	\$1.000,00							
TOTAL								

- (A) Please inform each applicable tax (for example: VAT, WHT, etc).
- (B) This is the transaction value in the currency of your country. Please do not change the value and do not convert it to another currency.
- (C) Please inform the effective tax base (for example, if the tax base is the value of the transaction plus \$50, please inform \$1.050,00).
- (D) Please inform the tax rate applied to the tax base (e.g. 5%)
- (E) Please inform the effective tax burden on the transaction, according to the following formula:
- $(E) = (D) \times (C) / (B)$

For example: (E) = $5\% \times 1.050 / 1.000,00 = 5,25\%$

- (F) Please inform the actual tax amount paid, according to the following formula:
- $(F) = (D) \times (C)$

For example: $(F) = 5\% \times 1.050 = $52,50$

Note: Please inform whether there are variables (e.g. the type of service, the place of business of the importer, the place of business of the exporter, etc.) that affect the above answers. In the case of variations relating to item (c) (Tax base), please complete as many versions of the table as necessary to reflect all possible scenarios.

- **8.** Can the taxes levied on services imported by companies in your country be recovered by deducting expenses or by generating tax credits to importers? If so, please inform.
- (a) The type(s) of tax that can be recovered;
- (b) With respect to each tax:
- (b.1) What is the recoverable amount?
- (b.2) How is the amount recoverable? (For example, by using tax credits on subsequent sales, by a cash refund, etc.).
- (b.3) Are there any specific requirements and/or restrictions? Please specify.
- 9. Can the fees paid for services imported by companies in your country be recovered as deductible expenses?
- (a) Are there any limitations?
- (b) In Brazil, there is a mandatory register with public agencies for contracts of importation of services that involve the transfer of technology, with control of the agreed conditions. The expenses with non-registered contracts are not deductible and the expenses with registered contracts are limited (e.g. 5% of the revenues in Brazil derived from the use of said technology). Does that also occur in your country?

- 10. If a withholding tax is charged on the importation of services in your country:
- (a) Is it deducted from the amount payable to the beneficiary of the imported services fees? In other words, what company bears the burden of the withholding tax: the paying company or the beneficiary company?
- (b) Assuming that the withholding tax is deducted from the amount payable to the beneficiary of the imported services fees, is a gross-up clause usually adopted in your country, in order to make the paying company bear the withholding tax burden?
- (c) What are the consequences of the adoption of a gross-up clause by a company in your country that imports services?
- (c.1) Does the tax base of the withholding tax or of other taxes change? Please specify.
- (c.2) Does the withholding tax become a deductible expense?
- (c.3) Are there other consequences? Please specify.
- **11.** Do specific rules apply with respect to imported services originating in tax haven jurisdictions? Please specify.
- **12.** Are there any direct or indirect tax incentives with respect to services imported by companies in your jurisdiction? In your response, please consider whether there are incentives to the domestic or international (export) trade of goods or services that use imported services as inputs in their production or marketing chains.
- **13.** If your country has ratified Conventions for the Avoidance of Double Taxation:
- (a) Do the ratified Conventions follow the OECD Model Tax Convention or the UN Model Double Taxation Convention?
- (b) Which taxes among those informed in your response to question 2 are covered by the ratified Conventions?
- (c) In Brazil, there are circumstances where the tax authorities apply to imported services the treatment under the 'Royalties' or 'Independent Personal Services' provisions, rather than the treatment under the 'Business Profits' provision. Such interpretation, which is common in cases where services do not involve transfer of technology, allow the Brazilian government to tax part of the income of the exporter of services. Does that also occur in your country?
- (d) Please inform whether there are any other difficulties faced by companies in your jurisdiction, with respect to Double Taxation Conventions, which eventually affect the tax burden on imported services.
- **14.** Please comment on any other relevant issues concerning the taxation of imported services in your jurisdiction, which have not been addressed in the previous questions.



BRASIL / COORDENAÇÃO GERAL

COMÉRCIO INTERNACIONAL

Lucas Spadano

lucas.spadano@fialhosalles.com.br +55 (11) 4064-7013

Bruno Augustin

bruno.augustin@fialhosalles.com.br +55 (31) 4501-7828

TRIBUTÁRIO E FISCAL

Roberto Salles

roberto.salles@fialhosalles.com.br +55 (31) 4501-7849

Pedro Magalhães

pedro.magalhaes@fialhosalles.com.br +55 (11) 4064-7012

Laura Diniz

laura.diniz@fialhosalles.com.br +55 (31) 4501-7779

Paulina Yeal Cho

paulina.cho@fialhosalles.com.br + 55 (11) 4064-7002



ÁFRICA DO SUL

Emil Brincker

emil.brincker@cdhlegal.com

Tel. +27 11 562 1062



ALEMANHA

Ralf Schlößer

ralf.schlosser@osborneclarke.com

Tel. +49 221 5108 4084



ARÁBIA SAUDITA

Kashif Jahangiri

kashifjahangiri@kpmg.com

Tel. +966 12 698 9595



ARGENTINA

Nicolás Germán Arida

nga@rmlex.com

Tel. +54 11 4010 5018



CHINA

Peter Ni

peterni@zhonglun.com

Tel. +86 21 6061 3666



COREIA DO SUL

Jeremy Everett

jeremy.everett@kimchang.com

Tel. +82237034642



ESPANHA

Miguel Lorán

miguel.loran@osborneclarke.com

Tel. + 34 93 419 18 18



ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA

Richard E. Andersen

richard.andersen@wilmerhale.com

Tel. +1 212 295 6827



FRANÇA

Sophie Jouniaux

sophie.jouniaux@osborneclarke.com

Tel. +33 1 84 8 24594



HOLANDA

Robert Jean Kloprogge

robertjean.kloprogge@stibbe.com

Tel. +12129724000



ÍNDIA

Suparna Sachar

ssachar@opkhaitan.com

Tel. +91 11 46501004



ITÁLIA

Stefano Guerreschi

stefano.guerreschi@osborneclarke.com

Tel. +39 030 2888 611



JAPÃO

Atsushi Oishi

atsushi.oishi@mhmjapan.com

Tel. +81 3 5223 7767

Mori Hamada & Matsumoto

MÉXICO

Ricardo León Santacruz

rls@sanchezdevanny.com

Tel. +52818153-3907



REINO UNIDO

Erika Jupe

erika.jupe@osborneclarke.com

Tel. +44 117 917 4260



CNI

Diretoria de Desenvolvimento Industrial - DDI

Carlos Eduardo Abijaodi Diretor de Desenvolvimento Industrial

Gerência Executiva de Negociações Internacionais

Soraya Saavedra Rosar Gerente-Executivo de Negociações Internacionais

Fabrizio Panzini Eduardo Alvim Bruno Moraes 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 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

Alberto Nemoto Yamaguti Normalização

Fialho Salles Advogados

Lucas Spadano Roberto Salles Pedro Magalhães Bruno Augustin Equipe Técnica



CNI. A FORÇA DO BRASIL INDÚSTRIA



CNI. A FORÇA DO BRASIL INDÚSTRIA