



PROPOSTA DE EMENDA AO PLP 68/2024

Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo – IS e dá outras providências.

EMENDA Nº. _____

Altere-se o artigo 84 do PLP¹ nº 68/2024, nos seguintes termos:

“Seção II Das Exportações de Bens Imateriais e de Serviços

Art. 84. Para fins do disposto no art. 83, considera-se exportação a prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.”

JUSTIFICAÇÃO

O PLP 68/24, fruto do brilhante trabalho desempenhado pela SERT², estipula as regras gerais do IBS/CBS³ - novos tributos instituídos pela Emenda Constitucional 132/23, que promoveu a reforma tributária do consumo, a qual tem por objetivo simplificar o sistema tributário nacional, gerar transparência, promover justiça e fomentar o desenvolvimento econômico. Nas palavras do Ministro da Fazenda, Fernando Haddad, espera-se que o PIB terá acréscimo de 10% nos próximos anos, apenas em função da Reforma Tributária⁴.

¹ Projeto de Lei Complementar.

² Secretaria Especial da Reforma Tributária.

³ Imposto sobre Bens e Serviços e Contribuição sobre Bens e Serviços.

⁴ <https://g1.globo.com/economia/noticia/2023/03/28/reforma-tributaria-tera-na-pior-das-hipoteses-impacto-positivo-sobre-economia-de-10percent-diz-haddad.ghtml>



Contudo, na contramão dos objetivos vislumbrados na reforma tributária, ao regulamentar a imunidade da exportação de serviços⁵ garantida pelo artigo inciso III do parágrafo 1º do artigo 156-A da EC⁶ 132/24, o substitutivo PLP 68/24, optou por manter a regra restritiva, problemática e controversa da “consumação” dos serviços:

“Art. 84. Para fins do disposto no art. 83, considera-se exportação de serviço, ou de bem imaterial, inclusive direitos, o fornecimento:

I - para adquirente ou destinatário residente ou domiciliado no exterior; e

II - para consumo no exterior.

§1º Considera-se, ainda, exportação a prestação de serviço a residente ou

domiciliado no exterior relacionada a:

I - bem imóvel localizado no exterior

II - bem móvel que ingresse no País para a prestação do serviço e retorne ao exterior

após a sua conclusão, observado o prazo estabelecido no regulamento; e

III – transporte de carga para fins de exportação, quando contratada por residente ou domiciliado no exterior.

§1º Na hipótese de haver fornecimento de serviços ou de bens imateriais, inclusive direitos, concomitantemente em território nacional e no exterior, apenas a parcela cuja execução ou consumo ocorrer no exterior será considerada exportação.

§2º Aplica-se o disposto no § 4º do art. 63 para fins da definição de consumo no exterior de bens imateriais, inclusive direitos, e serviços.

§3º Também se aplicam as regras específicas previstas no Título V deste Livro quanto às exportações de bens e serviços objeto de regimes específicos.”

Ou seja, para que sejam considerados exportados e, portanto, imunes de IBS/CBS, não basta apenas que os serviços sejam prestados para não residentes, é necessário que a sua consumação ocorra no exterior.

Apesar de o PLP 68/24 ter empregado o termo “consumo”, seu efeito é idêntico ao estabelecido na LC⁷ 116/01, cujo texto estipula que, para fins de imunidade do ISS⁸, a exportação de serviços apenas ocorre quando o “resultado” dos

⁵ Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

III - não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III;

⁶ Emenda Constitucional.

⁷ Lei Complementar.

⁸ Imposto sobre Serviços.



serviços ocorrer no exterior⁹. Em ambos os casos se exige que os benefícios e a utilidade do serviço ocorram no exterior.

No entanto, a exigência de que o consumo/resultados dos serviços ocorra no exterior deve ser suprimida, de uma vez por todas, do nosso ordenamento jurídico, de modo que a prestação de serviços a não residentes seja critério suficiente para caracterização da imunidade do IBS/CBS, diante das seguintes justificativas.

(i) Objetivo da Desoneração das Exportações

Diferentemente das mercadorias, que transpõem fronteiras e ingressam em território estrangeiro, os serviços são intangíveis, de modo que a exportação não é palatável nem aferível. Assim, a delimitação do termo “exportação de serviços” deve partir dos objetivos a serem alcançados pelo legislador.

No presente caso, conforme expressamente mencionado pelo Ministério da Fazenda, os objetivos da imunidade sobre as exportações seriam: (i) garantir que tributos brasileiros não sejam exportados e, conseqüentemente; (ii) propiciar iguais condições de competitividade das mercadorias e serviços nacionais no mercado internacional,¹⁰.

Para atingir tais objetivos, o conceito de exportação de serviços não pode sofrer limitações. Caso contrário, grande parte dos serviços prestados a contratantes no exterior, mas cuja “consumação” supostamente ocorra no Brasil serão tributados: (i) pelo IBS/CBS; (ii) pelo tributo incidente na jurisdição do contratante.

Isso porque o princípio geral da tributação sobre o valor agregado (“IVA¹¹”), que o Brasil pretende adotar por meio do IBS/CBS, pressupõe que todos os serviços sejam tributados no destino, independentemente do consumo, salvo raras exceções.

Assim, se o Brasil tributar serviços prestados a não residentes, o resultado será uma dupla-tributação e conseqüente oneração da atividade brasileira, em comparação a de outras jurisdições que não tributam serviços exportados.

De um lado, deve-se até reconhecer a existência de serviços que apenas podem ser executados no Brasil, tais como os serviços técnicos de patentes e os serviços de consultoria jurídica e contencioso na área de propriedade

⁹ LC 116/01. Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

¹⁰ <https://www.camara.leg.br/noticias/1055972-haddad-entrega-a-lira-projeto-de-regulamentacao-da-reforma-tributaria/>

¹¹ Imposto sobre Valor Agregado ou *Value Added Tax*.



intelectual. Todavia, os investidores são livres para escolher qualquer jurisdição para aportarem seus recursos e a decisão naturalmente levará e conta a capacidade de retorno. Quanto maiores os tributos, menor será o retorno e menos estimulado o investidor estará escolher o Brasil como destino.

Em suma, o investimento estrangeiro é extremamente benéfico para a economia e o desenvolvimento nacional, pois gera ingresso de divisas para o financiamento da atividade produtiva. Isso proporciona aumento de: (i) número ou capacidade de produção das empresas; (ii) empregos; (iii) projetos de interesse social, tal como desenvolvimento de infraestrutura, bem como diversas outras externalidades positivas.

Ressalte-se que o setor de serviços representa 70% do PIB Nacional¹² e responde por 70% dos empregos gerados¹³, ou seja, é o que mais cresce no Brasil. É importante que seja fomentado e competitivo para também aumentar a sua participação no exterior.

Nesse contexto, de forma a fomentar a prestação de serviços para o exterior, viabilizando a competitividade internacional do serviço brasileiro, bem como para simplificar as regras tributárias e evitar litígios, pleiteia-se que a exportação seja considerada como prestada quando o serviço seja prestado para um não residente e cujo pagamento represente ingresso de divisas.

(ii) Prática Internacional

Os países que estão na vanguarda do IVA reconhecem a importância de desoneração ampla dos serviços prestados a não residentes, há décadas.

A título de exemplo, o sistema tributário da Nova Zelândia, elogiado pela SERT como o mais sofisticado do mundo, prevê alíquota zero para serviços prestados a não residentes, salvo algumas hipóteses pontuais:

(1) A prestação de serviços tributável de acordo com a seção 8 estará sujeita à alíquota zero nas seguintes situações:

(...)

*(l) sujeitos aos termos da subseção (2), os serviços que sejam fornecidos a uma **pessoa que não seja residente e que esteja fora da Nova Zelândia** no momento da prestação dos serviços desde que não sejam:*

(i) prestados e diretamente relacionados com terreno situado na Nova Zelândia ou uma benfeitora em tal

¹² <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/03/setor-de-servicos-tem-alta-de-42-e-puxa-pib-em-2022.shtml>.

¹³ <https://www.cofecon.org.br/2022/06/06/servicos-e-responsavel-por-70-dos-empregos-gerados/>



Terreno, ou prestados ou que sejam prestados sobre o terreno e benfeitoria e há intenção de viabilizar a mudança em sua condição, propriedade, ou qualquer situação legal do terreno ou benfeitoria.

(ii) prestados diretamente sobre móveis pessoais, ressalvados os casos em que o parágrafo (h) ou (i) se aplica, situados na Nova Zelândia no momento em que os serviços são performados;

(iii) o aceite de uma obrigação de não praticar uma atividade tributada, desde que a atividade houvesse ocorrido na Nova Zelândia; (...)"¹⁴

Regra semelhante é prevista no Canadá, também citado pela SERT como um sistema tributário ideal. A maioria dos serviços prestados a não residentes, **ainda que envolvam consultoria para empresas se estabelecerem no Canadá**, estão sujeitos à alíquota de zero por cento do IVA¹⁵ local:

*"Determinados **serviços providos a não residentes**, mas não para indivíduos enquanto os indivíduos estejam no Canada, que são parcialmente ou totalmente realizados no Canadá terão sua alíquota reduzida a zero, tais como:*

- determinados serviços de assessoria, profissionais ou de consultoria;*
- assessoria, consultoria ou avaliação para ajudar um não residente a estabelecer sua residência ou negócios no Canadá;*
- serviços de custódia para valores mobiliários ou metais preciosos;*
- serviços de atuação se o agente é não residente e serviços de solicitação de ordens de provedores ou para a pessoa quando o serviço é relacionado a um bem ou serviço cuja alíquota é zerada, ou se o serviço é realizado no exterior.*
- serviços realizados no Canadá e fornecidos para não residentes por meios eletrônicos;*
- propaganda e marketing para não residentes;*
- serviços e partes (para bens e imóveis) adquiridos para cumprir obrigações de garantia;*
- serviços de treinamento para não residentes;*
- serviços de descarte;*

¹⁴ Código de Bens e Serviços de 1985, atualizado até Abril de 2024. Tradução Livre.
<https://www.legislation.govt.nz/act/public/1985/0141/latest/whole.html>.

¹⁵ Imposto sobre Valor Agregado (Value added Tax)



- *serviços de inspeção.*¹⁶

Tais regras não são previstas apenas por países desenvolvidos e com legislações reputadas como paradigmas. Países como a Grã-Bretanha¹⁷, Índia¹⁸ África do Sul¹⁹ e todos os membros da União Europeia²⁰ também desoneram do IVA a prestação de serviços para não residentes, ainda que prevejam exceções pontuais.

(iii) Insegurança Jurídica e Litigiosidade

Além disso, a adoção do critério do consumo/ resultado gera insegurança jurídica e alto grau de litigiosidade. No sistema tributário atual, a ser substituído a partir de 2026, o legislador adotou diversos critérios, e até desuniformes, para delimitar quando restaria configurada a exportação de serviços.

Para fins de imunidade de PIS/COFINS²¹, a exportação de serviços restará configurada quando o serviço for prestado a beneficiário estrangeiro cujo pagamento represente ingresso de divisas²². Para o ISS, por outro lado, a exportação de serviços só ocorre quando **os resultados da prestação são verificáveis no exterior**, independente do pagamento ter sido realizado por um estrangeiro²³, de forma similar ao do PLP 68/24.

Ao determinar que a exportação de serviços apenas restaria configurada quando o resultado se verificasse no exterior, a LC n.º 116/2003 gerou mais controvérsias do que soluções, pois não ficou definido o que deveria ser entendido por “resultado”.

A título de exemplo, o STJ²⁴ foi incitado a se manifestar a respeito do local em que o resultado do serviço de manutenção de turbinas no Brasil deveria ser considerado como ocorrido, no caso de aeronave que realiza transporte de pessoas no exterior²⁵. Houve também a análise para o caso de um projeto arquitetônico desenvolvido no Brasil para implementação no exterior²⁶. Muito recentemente, analisou-se o local do resultado de serviço de administração de fundos de investimento para residente no exterior²⁷. Ainda que o PL 68/24

¹⁶ <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/gst-hst-businesses/charge-collect-imports-exports.html#es> Tradução Livre.

¹⁷ Desonera serviços intangíveis, exceto os que são desempenhados sobre imóveis e móveis na Grã Bretanha. <https://www.great.gov.uk/learn/categories/prepare-sell-new-country/selling-services-overseas/paying-vat-when-exporting-a-service/>

¹⁸ <https://zotax.nic.in/files/act/THEMIZORAMVATACT2005.pdf>.

¹⁹ <https://www.pwc.co.za/en/publications/vat-in-africa/south-africa-overview.html>.

²⁰ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0112-20190116>

²¹ Contribuições ao Programa de Integração Social e para o Financiamento da Seguridade Social.

²² Art. 6º, II da Lei nº 10.833/2003 e Art. 5º, II da Lei nº 10.637/2002.

²³ Parágrafo Único do art. 2º da Lei Complementar (“LC”) nº 116/2003.

²⁴ Superior Tribunal de Justiça.

²⁵ Recurso Especial nº 831.124/RJ, de 2006.

²⁶ Agravo em Recurso Especial 587.403/RS, de 2016.

²⁷ Recurso Especial nº 1.150.353/SP, de 2021.



tenha endereçado tais conflitos, a insegurança decorrente da ambiguidade do termo “consumação/resultado” de serviços permanece.

Na tentativa de criar critérios objetivos para aferir quando um serviço deveria ser exportado ou não, a Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo COSIT nº 1/2018, que expõe seu posicionamento a respeito do assunto, repleto de subjetividade e falta de clareza.

Não bastasse os efeitos nefastos sobre a economia, a limitação da imunidade do IBS/CBS para o resultado/consumo dos serviços gera imensa insegurança jurídica e um considerável número de litígios no poder judiciário, o qual já se encontra saturado.

A situação é ainda agravada pela redação conferida ao art. 11, que estabelece os critérios para definição de local da operação, quando se dispõe que, para serviços cujas regras de determinação do local de destino não sejam estabelecidas, será considerado o “*domicílio principal do destinatário*”.

Ocorre que, no §8º do mesmo dispositivo também se dispõe que, “*caso o destinatário seja residente ou domiciliado no exterior, considera-se como local da operação o domicílio do adquirente*”. Com isso, na hipótese em que destinatário e adquirente sejam a mesma pessoa, a interpretação necessária é que o local de destino deveria ser o exterior, independentemente do local onde ocorra o consumo desse serviço.

As disposições relativas à exportação de serviços e aquelas relativas à definição de local de destino apresentem, portanto, alto risco de contradição, sendo que a adoção do critério do PIS/COFINS ao IBS/CBS certamente senária tal possibilidade e reduziria o risco de litígio.

(v) Exceção para Serviços Financeiros, Planos de Assistência à Saúde, Concursos de Prognósticos e Cessão de Direitos Desportivos de Atletas

Interessante notar que o PLP 68/24 reconheceu a importância e efetividade do conceito amplo de exportação de serviços para fins de imunidade do IBS/CBS, bem como as dificuldades de um conceito restritivo baseado no resultado/consumação.

O texto prevê que, para fins imunidade do IBS/CBS, os serviços financeiros, planos de assistência à saúde, concursos de prognósticos e a cessão de direitos desportivos de atletas²⁸, serão considerados exportados quando contratados por não residentes:

²⁸ Regime específico da Sociedade Anônima de Futebol.



“Art. 216. Os serviços financeiros de que trata o art. 171, quando forem prestados para residentes ou domiciliados no exterior, serão considerados exportados, ficando imunes da incidência do IBS e da CBS, para efeitos do disposto no Capítulo V do Título I deste Livro.”

“Art. 225. Caso venha a ser permitida a prestação de serviços de planos de assistência à saúde para residentes ou domiciliados no exterior para utilização preponderantemente no exterior, essa prestação será considerada como uma exportação e ficará imune do IBS e da CBS, para efeitos do disposto no Capítulo V do Título I deste Livro.”

“Art. 233. Os serviços de concursos de prognósticos prestados a residentes ou domiciliados no exterior serão considerados exportados, ficando imunes da incidência do IBS e da CBS, para efeitos do disposto no Capítulo V do Título I deste Livro.”

Art. 285. A cessão de direitos desportivos de atletas a residente ou domiciliado no exterior para a realização de atividades desportivas predominantemente no exterior será considerada exportação para fins da imunidade do IBS e da CBS, excluindo-se os percentuais de que tratam os incisos II e III do § 4º do art. 282 da alíquota aplicável para cálculo do pagamento unificado de que trata o referido artigo.

Como se não bastasse a existência de conceitos de exportação desuniformes para fins de aplicação da imunidade na legislação atual (ISS e PIS/COFINS), o PL 68/24 foi capaz de prever conceitos distintos para os mesmos tributos (IBS/CBS), em serviços diferentes. Essa disparidade, além de gerar maior complexidade pela multiplicidade de conceitos e da aplicação do critério de resultado/consumação em si, privilegiar o setor financeiro injustificadamente e prejudica os demais, que ficam relegados a um conceito ultrapassado.

Uma vez reconhecido o critério mais simples, mais justo e mais eficiente para fins de desenvolvimento nacional de desonerar por completo as exportações, a sua aplicação deve ser estendida a todos os setores.



Diante do exposto, solicito o apoio de meus nobres pares nesta Casa para a aprovação desta Emenda, de forma a desonerar de forma ampla a exportação de serviços, compreendida como aquela fornecida à não-residentes.

Brasília, em de julho de 2024.

Deputado JULIO LOPES
(PP-RJ)

