

Tributação

Na Exportação de Serviços

MINISTÉRIO DA
INDÚSTRIA, COMÉRCIO EXTERIOR
E SERVIÇOS



Sumário

Lista de Siglas e Abreviaturas	3
Introdução	4
Tributação na Exportação de Serviços	5
Constituição Federal de 1988.....	5
Regra Geral para a Apuração do IRPJ e da CSLL da Pessoa Jurídica	6
Lucro Real, Presumido ou Simples.....	6
Abordagem Geral sobre os Principais Tributos	7
IRPJ/CSLL.....	7
PIS.....	9
COFINS	10
ISSQN.....	12
SIMPLES NACIONAL	13
IOF- CÂMBIO.....	14
Considerações Finais	14

Lista de Siglas e Abreviaturas

CGSN - Comitê Gestor do Simples Nacional

COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

CPP - Contribuição Patronal Previdenciária

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

IOF - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários

IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica

ISSQN - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

MF - Ministério da Fazenda

PIS - Programa de Integração Social

RFB - Secretaria da Receita Federal do Brasil

SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

Introdução

A exportação de serviços de alto valor agregado é atividade considerada estratégica para as maiores economias mundiais. Em função da complexidade dos setores (arquitetura, engenharia, audiovisual, tecnologia da informação e comunicação, construção civil, serviços profissionais, entre outros) e da alta competitividade do mercado, há poucos países no mundo que dispõem de empresas capazes de realizar tais exportações, e o Brasil é um deles.

As exportações de serviços são estratégicas por gerarem empregos, renda e investimentos em produção e em inovação, tanto na empresa exportadora como em sua cadeia de fornecedores. Essa atividade proporciona atração de divisas que auxiliam no equilíbrio do balanço de pagamentos nacional.

A exportação de serviços de arquitetura vai muito além da prestação do serviço em si. Ela compreende a produção de conhecimento (tecnologia, soluções construtivas, projetos, gerenciamento) no Brasil. Essa exportação do conhecimento produzido no país difunde o Brasil internacionalmente, associando-o à inovação e à alta qualificação dos serviços e profissionais brasileiros.

Em função desses benefícios, o apoio governamental, traduzido também em projetos como este liderado pelo CAU para a qualificação do empresário brasileiro, é regra nos países com capacidade exportadora.

A construção de uma cultura verdadeiramente exportadora no Brasil e o reconhecimento da exportação de serviços como um vetor de geração de renda e de emprego são passos importantes para consolidar a presença brasileira no mercado internacional e assegurar ao país os benefícios diretos e indiretos decorrentes dessa atuação.

A participação ativa nos mercados externos é um passo importante para que as empresas se mantenham competitivas inclusive no mercado doméstico, que, cada vez mais tem a participação de empresas estrangeiras, principalmente nos setores de alto conhecimento. A atividade exportadora, além de trazer desafios adicionais, demanda das empresas com interesse em explorar outros mercados, conhecimentos específicos, de natureza legal, fiscal e tributária. Por exemplo, as empresas precisam entender como se apresenta o tratamento tributário das exportações de serviços no Brasil.

O presente trabalho foi desenvolvido pela Secretaria de Comércio e Serviços do Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (SCS/MDIC) e busca contribuir com informações básicas, mas não exaustivas, sobre a tributação sobre serviços exportados, enumerando os principais tributos que devem ser levados em conta pelos exportadores, de modo a auxiliar no planejamento estratégico das empresas e na formação de preço.

Como este material está sempre em construção (o tema tributário não é simplório em nenhum país do mundo), contamos com as suas sugestões para aperfeiçoamento, bem como recomendamos sempre maior aprofundamento no tema.

Tributação na Exportação de Serviços

Em geral, os governos evitam onerar com encargos tributários os bens e serviços exportados, a fim de manter sua competitividade nos mercados externos. O Brasil não foge a essa regra, com dispositivos de não-incidência de tributação sobre serviços prestados no exterior inclusive com respaldo na Constituição Federal de 1988. Isso não quer dizer que os serviços exportados e a renda proveniente destes sejam totalmente livres de tributação. A seguir, serão destacados os principais pontos e tributos que devem ser conhecidos para se exportar serviços.

Constituição Federal de 1988

Primeiramente, é interessante destacar o que a Constituição fala sobre o assunto. A **Constituição Federal de 1988** apresenta, em alguns de seus dispositivos, os casos em que não incide tributação sobre exportação de serviços para o exterior.

Assim, em seu art. 155, § 2º, X, diz:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

X - não incidirá:

*a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, **nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior**, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#) [\(Grifo nosso\)](#)*

Por sua vez, o art. 156, § 3º, II, estabelece que:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

(...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002\)](#)

(...)

*II - **excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.** [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#) [\(Grifo nosso\)](#)*

Com relação às contribuições sociais, como PIS/COFINS, a Constituição afirma:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Portanto, deve-se sublinhar que o tratamento tributário dado às exportações de serviços pela CF/88 tem a finalidade de indicar a não incidência de impostos (ICMS e ISSQN) e contribuições (PIS/COFINS) na exportação de serviços para o exterior (observando o princípio da territorialidade). Apesar disso, não se pode dizer que não existe nenhuma tributação sobre os serviços exportados. Buscaremos explicar os pontos principais da tributação na exportação de serviços.

Regra Geral para a Apuração do IRPJ e da CSLL da Pessoa Jurídica

Lucro Real, Presumido ou Simples

O pagamento de tributos devido a serviços exportados para o exterior perpassa primeiramente pelo modo de tributação escolhido, ou seja, se a empresa optou pela tributação por Lucro Real, Presumido ou pelo Simples. Lembrando que a decisão será definitiva para o ano em exercício.

De modo resumido, a tributação pelo Lucro Real pode acontecer tanto anualmente, no qual a empresa antecipa os tributos mensalmente, calculados sobre uma base estimada, ou trimestralmente, em que o IRPJ e a CSLL são calculados com base no resultado apurado no final de cada trimestre civil, de forma isolada e definitiva e sem antecipações mensais.

A tributação do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Presumido é apurada trimestralmente, em que há a presunção da margem de lucro, que varia para cada atividade e é predeterminado pela legislação. Nem todas as empresas podem optar pelo Lucro Presumido, pois existem algumas restrições por faturamento total e objeto social. Esta modalidade de tributação pode ser vantajosa para empresas com margens de lucratividade superiores à presumida.

O regime do Simples Nacional, por sua vez, pode trazer facilidade processual e economia para as pequenas empresas no pagamento de vários tributos (o regime é abordado com mais detalhes em outra sessão deste material). Apesar disso, deve-se destacar que existem restrições legais relacionadas ao limite da receita bruta anual da empresa e que as alíquotas relacionadas à prestação de serviços profissionais podem ser relativamente elevadas. Portanto, antes de escolher esta opção, deve-se comparar com as possibilidades de tributação pelo Lucro Real ou pelo Lucro Presumido, de modo a tomar a melhor decisão para empresa.

Dependendo do regime da empresa, ela terá a possibilidade ou não de compensar ou deduzir os impostos relacionados às exportações de serviços. Estas possibilidades serão enumeradas ao longo do texto.

Abordagem Geral sobre os Principais Tributos

IRPJ/CSLL

As empresas brasileiras que exportam serviços ainda precisam pagar o Imposto de Renda Pessoa Jurídica -IRPJ¹ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL^{2,3}. Apesar disso, atualmente no Brasil, é possível compensar o imposto de renda pago no exterior devido à prestação de serviços. Para isso, as empresas devem observar algumas disposições. A seguir, serão apresentados os principais pontos com relação ao tema.

Em 1996, entrou em vigor a Lei nº 9.249/1995, que, fundamentando-se no princípio da universalidade da tributação para a pessoa jurídica, regulamentou que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior seriam computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas (art. 25). Apesar disso, é possível a compensação do imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, previsto no art. 26, caput:

“Art. 26 A pessoa jurídica poderá compensar o imposto de renda incidente, no exterior, sobre os lucros, rendimentos e ganhos de capital computados no lucro real, até o limite do imposto de renda incidente, no Brasil, sobre os referidos lucros, rendimentos ou ganhos de capital.

¹ Decreto nº 3.000/99 (RIR)

² Lei nº 7.689/88.

³ Atualmente existe entendimento da Receita Federal do Brasil e em decisões do STF de que a CSLL incide sobre as exportações.

§ 1o Para efeito de determinação do limite fixado no caput, o imposto incidente, no Brasil, correspondente aos lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior, será proporcional ao total do imposto e adicional devidos pela pessoa jurídica no Brasil.

§ 2o Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto.

§ 3o O imposto de renda a ser compensado será convertido em quantidade de Reais, de acordo com a taxa de câmbio, para venda, na data em que o imposto foi pago; caso a moeda em que o imposto foi pago não tiver cotação no Brasil, será ela convertida em dólares norte-americanos e, em seguida, em Reais.”

Adicionalmente, o artigo 27 desta mesma Lei determina a obrigatoriedade de se utilizar o regime de tributação do Lucro Real para fins de compensação.

*Art. 27. As pessoas jurídicas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior **estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real.***

Com a entrada em vigor da Lei nº 9.430/1996, a prestação de serviços de forma direta a contratantes domiciliados no exterior é contemplada na compensação, o que pode ser percebido no artigo 15:

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

Apesar de não haver a obrigatoriedade de uma pessoa jurídica que exporta serviços estar abrangida pelo regime com base no Lucro Real⁴, existe o entendimento da Receita Federal do Brasil de que a pessoa jurídica que exercer a opção pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido não poderá compensar imposto pago no país de domicílio da pessoa física ou jurídica contratante⁵.

Existe ainda a possibilidade de que o Brasil possua um acordo para evitar a dupla tributação, comumente conhecido como acordo de bitributação, com o país para o qual a empresa está exportando os serviços. Nesta situação, há o entendimento que, mesmo que a empresa compute suas receitas pelo lucro presumido, é possível a compensação do imposto de renda

⁴ Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 05, de 31 de outubro de 2001: “Art. 1º A hipótese de obrigatoriedade de tributação com base no lucro real prevista no inciso III do art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998, não se aplica à pessoa jurídica que auferir receita da exportação de mercadorias e da prestação direta de serviços no exterior. Parágrafo único. Não se considera prestação direta de serviços aquela realizada no exterior por intermédio de filiais, sucursais, agências, representações, coligadas, controladas e outras unidades descentralizadas da pessoa jurídica que lhes sejam assemelhadas.”

⁵ Fonte: Solução de Divergência nº8/2014 RFB/MF

pago no exterior, se estiver previsto no acordo, a fim de que não haja dupla tributação⁶. Atualmente, o Brasil possui 32 acordos vigentes.⁷

PIS

Definição da contribuição

O Programa de Integração Social - PIS é tratado no art. 239 da Constituição de 1988 e foi estabelecido pela Lei Complementar nº 07/1970, que indica como contribuintes do PIS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, excluídas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao Simples Nacional (Lei Complementar 123/2006). O PIS tem duas formas de pagamento e recolhimento: cumulativo e não cumulativo.

No PIS cumulativo não há a possibilidade de desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica, levando ao cálculo, em regra geral, do valor das contribuições devidas diretamente sobre a base de cálculo, tendo por base a Lei nº 9.718/1998 e suas alterações posteriores. O PIS cumulativo possui alíquota de 0,65% e, como regra geral, são contribuintes as empresas que apuram o IRPJ com base no Lucro Presumido.

Já o PIS não cumulativo é uma forma de apuração da contribuição em que é possível o desconto de créditos. Este modo de apuração da contribuição possui alíquota de 1,65% e é regido pela Lei nº 10.637/2002. Como regra geral, são contribuintes as empresas que apuram o IRPJ com base no Lucro Real, levando em conta as exceções presentes na legislação que rege o regime.

Exportação de serviços e a não incidência ou isenção do PIS

A legislação atual afirma que não há incidência ou é isenta do PIS as receitas de exportações de serviços⁸. Além disso, para os contribuintes sujeitos ao regime de PIS não cumulativo, os créditos da contribuição apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação podem ser deduzidos ou compensados de outros débitos tributários federais ou inclusive ressarcidos em dinheiro, o que é percebido no art. 5º da Lei nº 10.637/2002:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

⁶ Fonte: Solução de Divergência nº8/2014 RFB/MF

⁷ Informações atualizadas sobre os acordos vigentes, disponíveis em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao#-frica-do-sul>

⁸ Art. 149 da Constituição Federal de 1988; Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1o Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3o para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2o A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1o, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria

Além disso, é importante destacar que, apesar do artigo 10 da Lei nº 11.371/2006⁹ estabelecer que não é necessário o ingresso de divisas para que haja os benefícios de isenção ou não incidência do PIS, é interpretação vigente da RFB utilizar como critério para a isenção ou não incidência a entrada de divisas ou a sua manutenção no exterior segundo regras definidas pelo Fisco Federal^{10,11}.

COFINS

Definição da contribuição

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30/12/1991 e seus contribuintes são as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao Simples Nacional (Lei Complementar nº 123/2006). Tal como o PIS, existem dois regimes distintos: cumulativo e não cumulativo.

⁹ Art. 10. Na hipótese de a pessoa jurídica manter os recursos no exterior na forma prevista no art. 1o desta Lei, **independe do efetivo ingresso de divisas a aplicação das normas de que tratam o § 1o e o inciso III do caput do art. 14 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, o inciso II do caput do art. 5o da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso II do caput do art. 6o da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003.**

¹⁰ <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/derex-decl-utiliz-rec-moeda-estrangeira-rec-de-exp/derex-declaracao-sobre-a-utilizacao-dos-recursos-em-moeda-estrangeira-decorrentes-do-recebimento-de-exportacoes>.

¹¹ <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=79708>

O regime de incidência cumulativa tem como base de cálculo o faturamento da pessoa jurídica¹², sem deduções em relação a custos, despesas e encargos, com alíquota de 3%. Como regra geral, as pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o IRPJ com base no **Lucro Presumido** ou arbitrado estão sujeitas à incidência cumulativa. As pessoas jurídicas, ainda que sujeitas à incidência não cumulativa, submetem à incidência cumulativa as receitas elencadas no artigo 10, da Lei 10.833/2003.

No regime não cumulativo, é permitido o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica. Nesse caso, a alíquota da COFINS é de 7,6%. A Lei nº 10.833/2003 rege essa contribuição.

Como regra geral, as pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda, que apuram o IRPJ com base no **Lucro Real** estão sujeitas à incidência não cumulativa, levando em conta as exceções do artigo 10 da Lei nº 10.833/2003.

Não incidência ou isenção da COFINS nas exportações

Do mesmo modo que o PIS, de acordo com a legislação atual, não há incidência ou há isenção da COFINS nas receitas das exportações de serviços¹³ e, para o regime não cumulativo de COFINS, os créditos da contribuição apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação podem ser deduzidos ou compensados de outros débitos tributários federais ou inclusive ressarcidos em dinheiro, conforme previsto no art. 6º da Lei nº 10.833/2003:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º, para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º aplica-se somente aos créditos apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, observado o disposto nos §§ 8º e 9º do art. 3º

¹² Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

¹³ Art. 149 da Constituição Federal de 1988; Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Por fim, deve-se destacar que, a exemplo do que acontece no PIS, de acordo com a Lei nº 11.371/2006 e a interpretação vigente da RFB, ainda é necessário o ingresso efetivo das divisas provenientes da exportação de serviços para que haja os benefícios de isenção ou não incidência da COFINS ou a sua manutenção no exterior segundo critérios definidos pelo Fisco Federal.

ISSQN

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, mais conhecido como ISS, é um tributo de competência dos municípios e do Distrito Federal.

Cobrado de empresas e profissionais autônomos, incide sobre uma extensa lista de serviços. Sua alíquota varia de 2% a 5% dependendo do município.

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

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

Art. 2º O imposto não incide sobre:

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

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

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.

Por ser um tributo de competência municipal e do Distrito Federal, atualmente existem interpretações diferentes sobre o que pode ser considerado exportação de serviços, principalmente com relação à definição do termo “resultado” da prestação do serviço, dependendo do município em que é cobrado. De modo a auxiliar no seu planejamento para exportar, a empresa pode fazer uma consulta à Secretaria de Fazenda de como está sendo tratado o tema em seu município.

SIMPLES NACIONAL

O Simples é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte e está previsto na Lei Complementar nº 123/2006. Tem como características ser facultativo, irrevogável para todo o ano-calendário, abrangendo os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, COFINS, IPI, ICMS, ISS e a CPP¹⁴.

Com a publicação da Lei Complementar nº 147/2014, os escritórios de arquitetura puderam aderir ao Simples, se assim o desejarem. A redução da carga tributária para os arquitetos que aderirem ao Simples vai depender da receita e, principalmente, do número de funcionários registrados pela empresa.

As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional podem auferir, além das receitas no mercado interno, receitas de exportação de mercadorias e de exportação de serviços até o limite de R\$ 4.800.000,00, sendo este limite vigente a partir de 01 de janeiro de 2018 (até 31 de dezembro de 2017 o limite é de R\$ 3.600.000,00).

As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional deverão calcular os tributos sobre o faturamento na sistemática do Simples, separando as receitas de exportação de mercadorias ou serviços das receitas auferidas no mercado interno.

Com relação à exportação, a Lei Complementar nº 123/2006 prevê a redução no montante a ser recolhido no Simples Nacional relativo aos valores das receitas decorrentes da exportação, correspondente às alíquotas relativas à COFINS, PIS/Pasep, IPI, ICMS e ao ISS¹⁵.

Ademais, conforme resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional, com relação às receitas decorrentes de exportação para o exterior, serão desconsiderados, no cálculo do Simples Nacional, conforme o caso, os percentuais relativos à COFINS, à Contribuição para o PIS/Pasep, ao IPI, ao ICMS e ao ISS¹⁶.

Contudo, cabe ressaltar que o IRPJ, a CSLL e a CPP são tributados normalmente para as empresas optantes do Simples Nacional em relação às operações de exportação de serviços

¹⁴ <https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Perguntas/Perguntas.aspx>

¹⁵ Lei complementar nº 123/2006 Art. 18 § 14. Até o fim de 2017 a redação será: “A redução no montante a ser recolhido no Simples Nacional relativo aos valores das receitas decorrentes da exportação de que trata o inciso IV do § 4o-A deste artigo corresponderá tão somente aos percentuais relativos à Cofins, à Contribuição para o PIS/Pasep, ao IPI, ao ICMS e ao ISS, constantes dos Anexos I a VI desta Lei Complementar.” (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014). **A partir de 1º de janeiro de 2018:** “A redução no montante a ser recolhido no Simples Nacional relativo aos valores das receitas decorrentes da exportação de que trata o inciso IV do § 4o-A deste artigo corresponderá tão somente às alíquotas efetivas relativas à Cofins, à Contribuição para o PIS/Pasep, ao IPI, ao ICMS e ao ISS, apuradas com base nos Anexos I a V desta Lei Complementar.” (Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016).

¹⁶ Resolução CGSN nº 94/2011, art. 25-A, § 3º: A ME ou EPP deverá segregar as receitas decorrentes de exportação para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou sociedade de propósito específico, observado o disposto no § 7º do art. 18 e no art. 56 da Lei Complementar nº 123, de 2006, quando então serão desconsiderados, no cálculo do Simples Nacional, conforme o caso, os percentuais relativos à Cofins, à Contribuição para o PIS/Pasep, ao IPI, ao ICMS e ao ISS constantes dos Anexos I a V e V-A; (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, § 14) (Incluído(a) pelo(a) Resolução CGSN nº 117, de 02 de dezembro de 2014).

para o exterior¹⁷. Além disso, há situações em que o recolhimento dar-se-á à parte do Simples Nacional, p.ex., Contribuição para o PIS/Pasep, COFINS e IPI incidentes na importação.

Atualmente, de acordo com o Comitê Gestor do Simples Nacional, considera-se exportação de serviços para o exterior a prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, exceto quanto aos serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique. (Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, art. 2º, Parágrafo único; Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º, art. 18, § 14)¹⁸.

IOF- CÂMBIO

Com relação ao IOF pode-se afirmar que, atualmente, a alíquota é zero para as operações de câmbio relativas ao ingresso das receitas de exportação de serviços de acordo com o artigo 15-B, I, do Decreto nº 6306/2007:

Art. 15-B. A alíquota do IOF fica reduzida para trinta e oito centésimos por cento, observadas as seguintes exceções: (Incluído pelo Decreto nº 8.325, de 2014)

I - nas operações de câmbio relativas ao ingresso no País de receitas de exportação de bens e serviços: zero; (Incluído pelo Decreto nº 8.325, de 2014)

§ 4º Enquadram-se no disposto no inciso I as operações de câmbio relativas ao ingresso no País de receitas de exportação de serviços classificados nas Seções I a V da Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que produzam variações no patrimônio - NBS, exceto se houver neste Decreto disposição especial. (Incluído pelo Decreto nº 8.731, de 2016).

Considerações Finais

Apesar de o Brasil possuir um sistema tributário complexo, as empresas, independentemente do seu porte, devem manter uma gestão fiscal e tributária de alto nível. Gestões fiscais e tributárias eficientes permitem, inclusive, reavaliar posicionamentos de mercado. As empresas que exportam podem e devem se utilizar de mecanismos legais que contribuem para uma diminuição dos tributos que normalmente são devidos nas operações no mercado interno, são chamados de incentivos fiscais, isso lhes dará maiores condições de competir no mercado externo.

¹⁷ <http://supersimplesnacional.com.br/index.php/2016/11/10/simples-nacional-e-a-exportacao-de-mercadorias-e-servicos/>

¹⁸ Resolução CGSN nº 94/2011, art. 25-A, § 4º, incluído pela Resolução CGSN nº 117/2014.

Cabe destacar também que as empresas e profissionais autônomos, quando sujeito passivo de obrigação tributária principal ou acessória, contam com o recurso da Solução de Consulta.

A consulta é o instrumento que o contribuinte possui para esclarecer dúvidas quanto a determinado dispositivo da legislação tributária relacionado com sua atividade^{19,20}.

A consulta também poderá ser formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, caso haja previsão na legislação do ente federativo competente.

Cabe finalmente destacar que este é um material de referência introdutório. O potencial exportador deve conferir uma eventual atualização de legislação ou mudança de interpretação por parte da Administração Tributária (RFB/MF e autoridades fiscais dos estados e municípios), visto que os tributos impactam a formação de preço do serviço.

¹⁹ <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/consulta-sobre-interpretacao-da-legislacao-tributaria>

²⁰ Resolução CGSN n° 94/2011.