



SENADO FEDERAL
EMENDA MODIFICATIVA

EMENDA N° _____, DE 2024
(AO PLP 68, DE 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.

Altera o art. 11, que dispõe sobre as regras de definição de local da operação para fins do IBS e da CBS.

Art. 11. Considera-se local da operação com:

(...)

X - demais serviços e demais bens móveis imateriais, inclusive direitos, o local do domicílio principal do destinatário.

(...)

§ 8º Na hipótese de que trata o inciso X do caput, caso o destinatário seja residente ou domiciliado no exterior, considera-se como local da operação o domicílio do adquirente.

§ 9º Aplica-se o regime previsto na Seção II do Capítulo V aos serviços técnicos de patentes prestados a beneficiário efetivo residente ou domiciliado no exterior, independentemente do local onde ocorra seu consumo.

§ 10 Para fins do disposto no parágrafo anterior, considera-se beneficiário efetivo aquele que:

I - frui e tira proveito dos serviço; e

II - assume os riscos e os benefícios de seu resultado.

§ 11 Não serão considerados beneficiários efetivos os intermediários e contribuintes e as sociedades interpistas para ocultar o adquirente.

JUSTIFICAÇÃO





SENADO FEDERAL EMENDA MODIFICATIVA

A EC 132/23 alterou a regra de sujeição ativa dos novos tributos da origem para o destino. Ou seja, os tributos passarão a ser exigidos pelos Estados e Municípios de destino das operações com bens e serviços – em lugar da regra atual, em que as operações são tributadas na origem.

A alteração reflete a histórica preocupação com a guerra fiscal entre os estados e seus impactos sobre os contribuintes e adota regra praticada por todos os países do mundo que implementaram uma tributação na sistemática de Imposto sobre Valor Agregado (“IVA”).

Em que pese a aferição do destino ser particularmente simples nas hipóteses de comercialização de bens ou mercadorias, o caso de prestação de serviços poderá gerar incertezas, especialmente para aqueles prestados de forma virtual ou que dispensem qualquer interação física. Por não serem materiais, pode ser difícil verificar onde exatamente ocorreu o seu consumo e por quem.

Ainda que o PLP 68/24, em seu art. 11, tenha trazido regras específicas para determinados serviços – como transportes de cargas e pessoas, telefonia fixa, exploração de rodovias, dentre outros – grande parte dos serviços ficou sujeita à regra subsidiária do inciso “X”, que define o “destino” como o “*local do domicílio principal do destinatário*”.

No entanto, essa redação traz dificuldades, especialmente nas hipóteses em que os serviços forem prestados para destinatários domiciliados no exterior. Isso, porque, ao definir exportações de serviços, o art. 84 do PL 68/24 exige que o serviço seja “consumido” no exterior para que a exportação reste caracterizada.

Apesar de o PLP 68/24 ter empregado o termo “consumo”, seu efeito é idêntico ao estabelecido na LC 116/01¹, que estipula que, para fins de imunidade do ISS², a exportação de serviços apenas ocorre quando o “resultado” ocorrer no exterior³. Em ambos os casos se exige que os benefícios e a utilidade do serviço ocorram no exterior.

A aferição do local do consumo dos serviços é ainda mais árdua para serviços intangíveis, como é o caso dos serviços relativos a bens imateriais, como os direitos de patentes. Nas referidas atividades, é quase impossível precisar o local onde ocorre seu consumo, razão pela qual este não pode ser um dos critérios a serem adotados, sob pena de aumentar a insegurança jurídica e a litigiosidade em relação ao tema.

¹ Lei Complementar.

² Imposto sobre Serviços.

³ 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.





SENADO FEDERAL EMENDA MODIFICATIVA

Com efeito, imagine-se um serviço de registro de patente em que o solicitante passe a ter proteção sobre sua invenção em todo território nacional. Nesse caso, é impossível definir em qual Município e Estado ocorreu o consumo do serviço.

Para serviços prestados a nível doméstico, para destinatários ou adquirentes locais, tal dificuldade é solucionada mediante a regra contida no art. 11, a qual estabelece que o tributo será recolhido no estabelecimento do destinatário dos serviços. Essa regra é verdadeiramente coerente, pois o tributo é recolhido no local em que o contribuinte tira o proveito econômico do serviço.

Ocorre que, no caso das exportações, o destinatário está no exterior. É justamente por essa razão que não haveria que se falar em tributação no país. Há, portanto, uma incompatibilidade de regras no corpo do PLP 68/24, que deve ser solucionada.

Com a exigência de os serviços serem consumidos no exterior para fins de caracterização de exportação, o PL 68/24 incorre em contradição, pois, enquanto: (a) o artigo 11 considera como local de consumo dos serviços intangíveis o domicílio do destinatário, independentemente do local do consumo; (b), o artigo 84 adota o local do consumo como critério norteador para fim de configuração ou não da exportação.

Parece óbvio, portanto, que **serviços prestados sobre bens imateriais, nos quais não é possível definir um local para a operação, quando forem prestados para adquirentes e destinatários residentes no exterior, devem ser enquadrados nas disposições que regulam a exportação de serviços.**

Importante observar que o PLP 68/24 reconheceu a importância e efetividade desse conceito mais coerente de exportação de serviços para fins de imunidade do IBS/CBS, bem como as dificuldades de um conceito restritivo baseado no resultado/consumação. O projeto 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 atletas⁴, serão considerados exportados quando contratados por não residentes, sem que se aplique a regra de local do consumo:

“Art. 226. Os serviços financeiros de que trata o art. 177, 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. 235. Caso venha a ser permitido o fornecimento de serviços de planos de assistência à saúde para residentes ou domiciliados no

⁴ Regime específico da Sociedade Anônima de Futebol.



**SENADO FEDERAL
EMENDA MODIFICATIVA**

exterior para utilização no exterior, esse fornecimento será considerado como uma exportação e ficará imune do IBS e da CBS, para efeitos do disposto no Capítulo V do Título I deste Livro.

"Art. 243. Os serviços de concursos de prognósticos prestados, por meio virtual, 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. 294. 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. 291 da alíquota aplicável para cálculo do pagamento unificado de que trata o referido artigo".

Ou seja, o próprio PL 68/24 já previu conceitos distintos para o IBS e a CBS em serviços diferentes, para fins de exportação. Uma vez existente o critério mais simples, mais justo e mais eficiente para fins de desoneração de tais serviços, quando exportados, nada mais salutar que estender essa aplicação a outros setores nos quais exista a mesma dificuldade na definição do local da operação, quando prestada a residente ou domiciliado no exterior.

A adoção desse critério mais simples para que os serviços técnicos de patentes prestados a destinatário e adquirente residentes ou domiciliados no exterior sejam considerados exportados, independentemente do local onde ocorra seu consumo, ainda se conforma à atual regra aplicável ao PIS/COFINS⁵, segundo a qual a exportação de serviços restará configurada quando o serviço for prestado a beneficiário estrangeiro cujo pagamento represente ingresso de divisas⁶.

Mais do que isso, essa extensão do conceito de exportação também coloca o PLP 68/24 em consonância com as principais legislações de IVA⁷ do mundo. 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:

⁵ Contribuições ao Programa de Integração Social e para o Financiamento da Seguridade Social.

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

⁷ Imposto sobre Valor Agregado (Value added Tax)





SENADO FEDERAL EMENDA MODIFICATIVA

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

(…)

(I) 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 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;
(…)⁸

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 IVA 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;

⁸ 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>.





SENADO FEDERAL EMENDA MODIFICATIVA

- *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;*
- *serviços de inspeção.”⁹*

Tais regras não são previstas apenas por países desenvolvidos e com legislações reputadas como paradigmas. Países como a Grã-Bretanha¹⁰, Índia¹¹ África do Sul¹² e todos os membros da União Europeia¹³ também desoneram do IVA a prestação de serviços para não residentes, ainda que prevejam exceções pontuais.

Por fim, há também uma necessidade estratégica em definir que os serviços técnicos de patentes prestados a destinatário e adquirente residentes ou domiciliados no exterior sejam considerados exportados, que é o de **propiciar iguais condições de competitividade dos serviços nacionais no mercado internacional¹⁴.**

Para atingir tal objetivo, o conceito de exportação de tais 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 e (ii) pelo tributo incidente na jurisdição do contratante.

Isso, porque o princípio geral da tributação sobre o valor agregado (“IVA”), 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 definir um local dentro do território nacional como “destino” de tais operações, acabará por tributar serviços prestados a não residentes e o resultado será uma dupla-tributação e consequente oneração da atividade brasileira, em comparação a de outras jurisdições que não tributam serviços exportados.

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

⁹ <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/gst-hst-businesses/charge-collect-imports-exports.html#es> Tradução Livre.

¹⁰ 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/>

¹¹ <https://zotax.nic.in/files/act/THEMIZORAMVATACT2005.pdf>.

¹² <https://www.pwc.co.za/en/publications/vat-in-africa/south-africa-overview.html>.

¹³ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0112-20190116>

¹⁴ <https://www.camara.leg.br/noticias/1055972-haddad-envia-a-lira-projeto-de-regulamentacao-da-reforma-tributaria/>





**SENADO FEDERAL
EMENDA MODIFICATIVA**

capacidade de produção das empresas; (ii) empregos; (iii) projetos de interesse social, tal como desenvolvimento de infraestrutura, bem como outras externalidades positivas.

Nesse contexto, e como forma a fomentar a prestação de serviços para o exterior, viabilizando a competitividade internacional do serviço brasileiro, bem como para simplificar as regas tributárias e evitar litígios, pleiteia-se que seja esclarecida a regra do local da operação para serviços técnicos de patentes prestados a destinatário e adquirente residentes ou domiciliados no exterior, aplicando-lhes o regime da exportação de serviços.

Deve-se reconhecer, no mais, que os serviços de registros de patentes devem ser estimulados, pois as patentes representam inovação e promovem conhecimento sobre a produção de uma nova tecnologia no Brasil. Em suma, ela capacita a indústria nacional.

Por fim, os parágrafos 10 e 11 tem por objetivo evitar a prática de abuso de direito praticado por pessoas interpostas no exterior, de modo a ocultar os adquirentes domiciliados no Brasil, ocasião na qual a operação estaria sujeita ao IBS/CBS. Para tanto, foi incluída a cláusula de beneficiário efetivo amplamente conhecida e utilizada nos Tratados para Evitar a Dupla Tributação, de acordo com o Modelo da OCDE¹⁵.

Diante do exposto, solicito o apoio de meus nobres pares nesta Casa na aprovação desta Emenda.

Sala da comissão, 15 de agosto de 2024.

Senadora Professora Dorinha Seabra

(UNIÃO – TO)

¹⁵ Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico.