



SENADO FEDERAL
Gabinete do Senador Beto Martins

EMENDA Nº
(ao PLP 68/2024)

Dê-se ao inciso V do *caput* do art. 11 e ao inciso III do § 1º do art. 84 do Projeto a seguinte redação:

“Art. 11.

.....

V – - serviço prestado fisicamente sobre bem móvel material e serviços portuários, o local da prestação do serviço , salvo as hipóteses previstas no art. 84 ;

.....”

“Art. 84.

.....

§ 1º

.....

III – serviços portuários, transporte, movimentação, armazenagem e logística de carga, quando contratados por residente ou domiciliado no exterior em continuidade ao transporte internacional, exceto se identificados intermediários ou sociedades interpostas para ocultar o real contratante sediado no Brasil.

.....”

JUSTIFICAÇÃO

O PLP 68/24 estipula as regras gerais do IBS/CBS^[1] - 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.



Contudo, na contramão dos objetivos vislumbrados na reforma tributária, ao regulamentar a imunidade da exportação de serviços[2] garantida pelo artigo inciso III do parágrafo 1º do artigo 156-A da EC[3] 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 desta Lei Complementar, 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.

(...)

§ 3º Aplica-se o disposto no § 4º do art. 63 desta Lei Complementar para fins da definição de consumo no exterior de serviços ou de bens imateriais, inclusive direitos”

Ou seja, para que os serviços portuários transporte, movimentação, armazenagem e logística de carga 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 LC[4] 116/03, cujo texto estipula que, para fins de



imunidade do ISS[5], a exportação de serviços apenas ocorre quando o “resultado” dos serviços ocorrer no exterior[6]. Em ambos os casos se exige que os benefícios e a utilidade do serviço ocorram no exterior.

Para a prestação de serviços de transporte de carga foi feita exceção, única e exclusivamente quando destinados à exportação, hipótese em que não será exigida a consumação do serviço no exterior. Quaisquer outros transportes, serviços portuários, movimentação, armazenagem e logística de carga ainda que contratados por residentes ou domiciliados no exterior e ainda que tenham início fora do território nacional, seriam tributados nos termos do art. 11, VII, em grave desestímulo às empresas nacionais que buscam exportar serviços logísticos aos contratantes estrangeiros.

No entanto, a exigência de que o consumo/resultados dos serviços portuários transporte, movimentação, armazenagem e logística de carga ocorra no exterior deve ser suprimida do 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, consequentemente;



(ii) propiciar iguais condições de competitividade das mercadorias e serviços nacionais no mercado internacional[7].

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 (“IVA[8]”), 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 consequente oneração da atividade brasileira, em comparação a de outras jurisdições que não tributam serviços exportados.

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 Nacional^[9] e responde por 70% dos empregos gerados^[10], ou seja, é o que mais cresce no Brasil. É importante que seja fomentado e competitivo para também aumentar a sua participação no exterior.

Não cabe, na presente discussão, o argumento de que a tributação seria neutra na medida em que as empresas adquirentes, quando sediadas no exterior, não farão jus ao crédito da operação, diferentemente do que ocorre com as contratantes nacionais.

Ademais, porque diretamente relacionados ao transporte internacional de mercadorias, a oneração desses serviços impactará diretamente na competitividade dos produtos exportados pelo Brasil, já que haverá impacto no custo final do adquirente estrangeiro, responsável pela contratação do serviço.

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 sempre considerada quando o serviço seja prestado para um não residente e cujo pagamento represente ingresso de divisas.

(ii) 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/COFINS[11], a exportação de serviços restará configurada quando o serviço for prestado a beneficiário estrangeiro cujo pagamento represente ingresso de divisas[12]. 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 estrangeiro[13], 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 STJ[14] 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 exterior[15]. Houve também a análise para o caso de um projeto arquitetônico desenvolvido no Brasil para implementação no exterior[16]. Muito recentemente, analisou-se o local do resultado de serviço de administração de fundos de investimento para residente no exterior[17]. Ainda que o PL 68/24 tenha endereçado tais conflitos, a insegurança decorrente da ambiguidade do termo “consumação/resultados” 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.

Relembre-se que o PIS/COFINS sob a sistemática não-cumulativa, vigente há mais de duas décadas desonera os serviços de transporte e portuários quando o contratante é domiciliado no exterior. Tais serviços não são tributados hoje pelo PIS/COFINS, de modo que a incidência do IBS/CBS representará um agravamento da carga tributária para os prestadores.

A presente emenda também contempla regra que previne a prática de abuso de direito praticado por pessoas interpostas no exterior, de modo a ocultar



os adquirentes domiciliados no Brasil, hipótese na qual a operação estará 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 OCDE.

(iii) 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 atletas^[18], serão considerados exportados quando contratados por não residentes:

“Art. 226. 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. 235. 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. 244. Os serviços de concursos de prognósticos prestados, por meio virtual, a residentes ou domiciliados no exterior serão considerados exportados, ficando imunes à incidência do IBS e da CBS, para efeitos do disposto no Capítulo V do Título I deste Livro.”

“Art. 295. 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. 292 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 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 de serviços, 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.

[1] Imposto sobre Bens e Serviços e Contribuição sobre Bens e Serviços.

[2] [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;

[3] Emenda Constitucional.

[4] Lei Complementar.

[5] Imposto sobre Serviços.

[6] LC 116/03. 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.



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

[8] Imposto sobre Valor Agregado ou *Value Added Tax*.

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

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

[11] _ Contribuições ao Programa de Integração Social e para o Financiamento da Seguridade Social.

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

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

[14] Superior Tribunal de Justiça.

[15] Recurso Especial nº 831.124/RJ, de 2006.

[16] Agravo em Recurso Especial 587.403/RS, de 2016.

[17] Recurso Especial nº 1.150.353/SP, de 2021.

[18] Regime específico da Sociedade Anônima de Futebol.

Sala da comissão, 4 de setembro de 2024.

Senador Beto Martins
(PL - SC)

