

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC

CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LUANA MORONA BURATO

**IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS: UM ESTUDO SOBRE OS ASPECTOS
TRIBUTÁRIOS CONTROVERTIDOS**

CRICIÚMA

2017

LUANA MORONA BURATO

**IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS: UM ESTUDO SOBRE OS ASPECTOS
TRIBUTÁRIOS CONTROVERTIDOS**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do Grau de Bacharel no curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Moisés Nunes Cardoso

CRICIÚMA

2017

LUANA MORONA BURATO

**IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS: UM ESTUDO SOBRE OS ASPECTOS
TRIBUTÁRIOS CONTROVERTIDOS**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel, no curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma, 03 de julho de 2017.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Esp. Moisés Nunes Cardoso - Orientador

Prof. Esp. Valcir Mantovani - Examinador

Prof. Esp. Everton Perin - Examinador

Dedico esta minha conquista a Deus, aos meus pais e ao meu namorado, que se fizeram sempre presentes, me passando segurança e a certeza de que não estou sozinha nesta caminhada.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, o centro e o fundamento de tudo em minha vida, por renovar a cada momento minha força e disposição, e pelo discernimento concedido ao longo desta jornada.

Aos meus pais, Valmir e Édia, que de forma especial e carinhosa me deram incentivo, me apoiaram nos momentos de dificuldade, se preocuparam com os problemas pelos quais passei e contribuíram com ensinamentos e palavras de apoio. Sei que sem eles, eu nada seria.

A minha irmã Thaisi e ao meu cunhado Rafael, que sempre acreditaram e torceram por mim.

A minha sobrinha Rafaela, que mesmo tão pequenina teve o dom de alegrar meus dias, transmitindo paz e me instigando a sempre fazer melhor, para lhe deixar um grande legado.

Ao meu orientador e namorado, Moisés, que acreditou em mim, ouviu pacientemente minhas considerações e compartilhou comigo suas ideias, conhecimento e experiência. Pessoa por quem tenho imensa admiração, respeito e amor, e que é um verdadeiro exemplo para mim, pela sua competência profissional e formação pessoal. Minha enorme gratidão pela forma humana com que conduziu a minha orientação e por estar sempre ao meu lado.

Aos colegas de trabalho, em especial, Denise e Jaíne, pela convivência diária, troca de experiências e companheirismo. Assim, agradeço também a Open Market, por me proporcionar o contato com o comércio exterior e por todo o suporte para o desenvolvimento deste trabalho.

Aos colegas de graduação e amigos do coração, Karina e Saimon, presentes durante toda a vida acadêmica, compartilhando apoio, incentivo e momentos especiais dentro e fora da universidade.

Aos docentes do curso e toda “Família Contábeis”, pelos ensinamentos e por todos os momentos de confraternização. Sem dúvida, foram parte fundamental da minha formação.

Obrigada a todos que, mesmo não sendo citados aqui, participaram da minha vida acadêmica, auxiliando e contribuindo na construção e realização deste tão desejado sonho.

“O sucesso nasce do querer, da determinação e persistência em se chegar a um objetivo. Mesmo não atingindo o alvo, quem busca e vence obstáculos, no mínimo fará coisas admiráveis.”

José de Alencar

RESUMO

BURATO, Luana Morona. **Importação de Serviços: Um estudo sobre os aspectos tributários controvertidos**. 2017. 59 p. Orientador: Prof. Esp. Moisés Nunes Cardoso. Trabalho de Conclusão do Curso de Graduação em Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

Frente a competitividade do mercado econômico brasileiro, as empresas se veem obrigadas a buscarem estratégias que visam novas oportunidades, aliando inovação e predominância diante dos concorrentes. Visto que o comércio exterior encontra-se em momento de ascensão, e os serviços têm se responsabilizado por boa parte da alavancagem econômica, a importação de serviços surge como uma aliada neste processo. No entanto, alguns pontos importantes e polêmicos relacionados à tributação incidente nas operações de importação de serviços, podem ser discutidos e analisados para que as decisões sejam tomadas de forma ponderante. Neste contexto, por meio de uma pesquisa bibliográfica conciliada a um estudo de caso, o presente trabalho tem como objetivo identificar e analisar os aspectos controversos da tributação ligada à importação de serviços, e, para tanto, foi necessário explanar sobre a origem e as características do comércio exterior brasileiro, relatar as modalidades de importação existentes, destacar os tributos incidentes sobre a importação de serviços, demonstrar os cálculos destes tributos, e, por fim, analisar a tributação de um processo de importação de serviços. No estudo de caso proposto, foi possível verificar que a carga tributária atingiu cerca de 44%, o que aponta a onerosidade da operação. Entretanto, esta incidência apresenta pontos de controvérsia que podem reduzir a carga tributária.

Palavras-chave: Serviços. Comércio Exterior. Importação. Tributos.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Esquema Gráfico da Operação de Importação Própria	21
Figura 2 - Engenharia Tributária na Importação por Conta e Ordem de Terceiros ...	22
Figura 3 - Reajuste da Base de Cálculo	26
Figura 4 - Cálculo do PIS/COFINS-Importação na Importação de Serviços	27
Figura 5 - Fluxo de acesso ao SISCOSERV	32
Figura 6 - Reajuste da Base de Cálculo do IR	48
Figura 7 - Cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação.....	50

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Informações sobre o recolhimento do IRRF	25
Tabela 2 - Informações sobre o recolhimento do PIS-Importação e da COFINS- Importação	28
Tabela 3 - Informações sobre o recolhimento da CIDE-Remessas ao Exterior	30
Tabela 4 - Informações sobre o recolhimento do ISS	31
Tabela 5 - Tipo de tributo, alíquota e embasamento legal	47
Tabela 6 - Cálculo do IRRF	49
Tabela 7 - Cálculo do IOF	49
Tabela 8 - Cálculo da CIDE.....	51
Tabela 9 - Cálculo do ISS.....	52
Tabela 10 - Montante de tributos pagos (cenário realista)	53
Tabela 11 – Montante de tributos pagos (cenário otimista).....	55
Tabela 12- Comparação entre cenários	55
Tabela 13 - Montante de tributos pagos sobre a contratação de serviço nacional....	56
Tabela 14 - Comparação de carga tributária entre serviço importado e nacional	57

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ato Declaratório Interpretativo
ADN	Ato Declaratório Normativo
BACEN	Banco Central do Brasil
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CMN	Conselho Monetário Nacional
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPMF	Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
E-CAC	Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte
ICC	International Chamber of Commerce / Câmara de Comércio Internacional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IN	Instrução Normativa
INCOTERMS	Internacional Commercial Terms / Termos Internacionais de Comércio
INPI	Instituto Nacional da Propriedade Industrial
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ISS	Impostos Sobre Serviços
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
LC	Lei Complementar
LI	Licença de Importação
MDIC	Ministério de Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior
MEI	Microempreendedor Individual
MERCOSUL	Mercado Comum do Sul
MF	Ministério da Fazenda

NBS	Nomenclatura Brasileira de Serviços, Intangíveis e outras Operações que produzam Variações no Patrimônio
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PIB	Produto Interno Bruto
PIS/PASEP	Programa de Integração Social / Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
RADAR	Registro e Rastreamento da Atuação dos Intervenientes Aduaneiros
RAS	Registro de Aquisição de Serviços
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
RP	Registro de Pagamento
SCS	Secretaria de Comércio e Serviços
SISCOMEX	Sistema Integrado de Comércio Exterior
SISCOSERV	Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TRF	Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA	12
1.2 OBJETIVOS	13
1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA	13
1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	15
2.1 COMÉRCIO EXTERIOR	15
2.1.1 História do comércio exterior brasileiro	16
2.1.2 Comércio exterior brasileiro atual	17
2.2 IMPORTAÇÃO	19
2.2.1 Modalidades de importação	20
2.2.1.1 Importação direta	20
2.2.1.2 Importação por conta e ordem de terceiros	21
2.2.1.3 Importação por encomenda	22
2.3 IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS	23
2.3.1 Tributos Incidentes sobre a Importação de Serviços	24
2.3.1.1 IRRF	24
2.3.1.2 PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação	26
2.3.1.3 IOF	28
2.3.1.4 CIDE	29
2.3.1.5 ISS	30
2.3.2 Obrigação Acessória aplicada à Importação de Serviços	31
2.3.2.1 SISCOSEV	31
2.4 ASPECTOS CONTROVERSOS TRIBUTÁRIOS	34
2.4.1 Tratados Internacionais para Evitar a Dupla Tributação	34
2.4.2 Limitações à dedutibilidade do IRPJ/CSLL	37
2.4.3 Incidência da CIDE	39
2.4.4 Incidência do ISS	40
2.4.5 ISS na Base de Cálculo do PIS/COFINS-Importação	42
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	44
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	44
3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS	45

4 ESTUDO DE CASO	46
4.1 INFORMAÇÕES A SEREM CONSIDERADAS NA ANÁLISE DE DADOS	46
4.2 TRIBUTAÇÃO NA IMPORTAÇÃO DE UM SERVIÇO DO TIPO INTERMEDIÇÃO DE NEGÓCIOS	47
4.2.1 Tributos incidentes, alíquotas e embasamento legal.....	47
4.2.1.1 Cálculo do IRRF	48
4.2.1.2 Cálculo do IOF	49
4.2.1.3 Cálculo do PIS-Importação e COFINS-Importação	50
4.2.1.4 Cálculo da CIDE	51
4.2.1.5 Cálculo do ISS.....	51
4.3 ANÁLISE TRIBUTÁRIA	52
4.3.1 Simulação de cenário otimista.....	54
4.3.2 Cálculo de serviço nacional	56
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	58
REFERÊNCIAS.....	60

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo, evidencia-se o tema pesquisado, com seus aspectos relevantes, de modo a identificar os objetivos gerais e específicos a serem atingidos. Em seguida, apresenta-se a estrutura do trabalho e justifica-se a seleção do problema, com o propósito de tornar explícita a escolha do tema.

1.1 TEMA, PROBLEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

A importação é um importante mecanismo utilizado por empresas que pretendem adquirir mercadorias ou serviços de outros países, com o intuito de dinamizar seu negócio. A fim de alavancar a economia global, melhorar a integração econômica entre os países e trazer inovação aos meios de produção, a importação tem apresentado grande crescimento em escala mundial, com destaque para a modalidade de importação de serviços.

De acordo com a Associação Brasileira de Direito Financeiro, os serviços são hoje um dos principais vetores da economia brasileira, representando quase um quarto do consumo intermediário das indústrias. Dentre os serviços importados, destaca-se a contratação de profissionais qualificados no mercado internacional, fato que ocorre com frequência nos setores de informática e manutenção de máquinas e equipamentos. Contudo, na busca pela oferta de melhores serviços ao mercado consumidor, as empresas nacionais precisam desembolsar valores consideráveis para pagamento dos tributos incidentes sobre o processo de importação de serviços.

Há alguns anos, o único tributo incidente sobre o processo de importação de serviços era o IRRF. Hoje, incidem também o PIS/PASEP, a COFINS, o IOF, a CIDE e o ISS. Ainda que o prestador do serviço seja estrangeiro, na maioria das vezes a responsabilidade do recolhimento destes tributos é do tomador do serviço, no caso, o importador.

A tributação sobre a importação de serviços tem gerado muitos questionamentos na atualidade. A inclusão de alguns tributos na base de cálculo de outros, a não aplicação dos tratados destinados a evitar a dupla tributação, e a não concessão de isenções, são fatores que fundamentam as discussões, responsáveis por certa aversão dos contribuintes brasileiros.

Neste contexto, o conhecimento da legislação que rege esta operação torna-se essencial para a compreensão das questões que geram estas divergências. Diante do exposto, procura-se responder ao seguinte problema de pesquisa: Quais os principais aspectos controvertidos da tributação na importação de serviços no Brasil?

1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral deste trabalho consiste em identificar e analisar os aspectos controversos da tributação ligada à importação de serviços.

Os objetivos específicos estabelecidos com o intuito de alcançar o objetivo geral são:

- Explanar sobre a origem e as características do comércio exterior brasileiro;
- Relatar as modalidades de importação existentes;
- Destacar os tributos incidentes sobre os processos de importação de serviços;
- Demonstrar os cálculos de um processo de importação de serviços;
- Analisar a tributação de um processo de importação de serviços, inclusive por meio de comparação de sua carga tributária com a incidência sobre um serviço nacional similar.

1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

O comércio internacional esteve presente em grande parte da história da humanidade, porém, nos últimos anos, sua importância e contribuição para a economia se tornou crescente em razão da globalização e da acirrada concorrência internacional. Deste modo, a importação de bens e serviços tem se expandido e se tornado cada vez mais interessante e praticável também pelas empresas brasileiras.

A relevância desta pesquisa se dá devido à necessidade de aprimoramento por parte dos profissionais, da legislação tributária que rege as operações de importação, especialmente tratando-se da modalidade de importação de serviços, visto que a legislação tributária aplicada à importação é bem ampla,

complexa, e passa por constantes modificações. Deste modo, é exigido do profissional que lida com este mecanismo pleno conhecimento e adequada interpretação da legislação, para que as decisões sejam tomadas de maneira apropriada e as empresas não venham a sofrer com autuações fiscais, contingências e a não utilização de benefícios concedidos.

Portanto, seja sob o ponto de vista teórico, técnico ou acadêmico, o trabalho visará demonstrar que o tema é de suma importância, sobretudo para o profissional atuante nas áreas relacionadas à contabilidade e ao comércio exterior, de modo que este possa desempenhar suas atividades de acordo com a legislação e contribuir para o desenvolvimento da empresa onde atua.

1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO

Após a seção introdutória, este estudo encontra-se organizado de acordo com as seguintes etapas: Fundamentação teórica, procedimentos metodológicos, análises e discussão dos resultados empíricos e considerações finais.

A fundamentação teórica concentra a exposição teórica acerca da tributação ligada à modalidade de importação de serviços, com ênfase nos aspectos controvertidos. Em seguida, apresenta-se os procedimentos metodológicos com o método, abordagem, objetivos, estratégia e técnicas de pesquisa. Posteriormente, são discutidos os resultados encontrados e sua relação com o problema inicialmente identificado. Finalmente, são apresentadas as considerações finais, dificuldades encontradas e sugestões para pesquisas futuras.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo busca apresentar os principais aspectos tributários relacionados ao processo de importação de serviços. Primeiramente, aborda-se a origem e o funcionamento do comércio exterior brasileiro, bem como as modalidades de importação existentes. Em seguida, evidenciam-se os tributos incidentes nos processos de importação de serviços e seus aspectos controvertidos.

2.1 COMÉRCIO EXTERIOR

Em qualquer lugar do mundo, os objetivos macroeconômicos dos gestores públicos estão relacionados à geração de emprego, distribuição justa de renda e baixos índices inflacionários. Assim, a prática do comércio surge como um mecanismo responsável por oferecer alternativas e implementação de medidas válidas para promover o crescimento de um país (FARO, 2012).

O comércio tem como sua principal fonte de realização os recursos naturais de um país. Se ele tem excesso de algum recurso, poderá exportar para países com escassez ou falta, assim como poderá importar o que é raro ou inexistente em seu território (KEEDI, 2005).

Ashikaga (2006, p.12) afirma:

O comércio exterior é uma alternativa que poderia ser denominada imprescindível às atividades empresariais. Tratando-se de país desenvolvido ou mesmo em desenvolvimento, sua sobrevivência torna-se impossível, nos dias de hoje, sem que recorra a outros participantes do planeta, seja importando insumos para elaborar seus produtos ou mesmo para vendê-los.

Para Keedi (2005), a importância dos relacionamentos entre os países não está somente ligada à abundância ou à falta de recursos, clima e trabalho. Motivos comerciais e importância política são relevantes nas transações comerciais, podendo determinar o volume dos negócios internacionais.

O comércio exterior tem sido um dos suportes da economia mundial, pois é eficaz para que o PIB dos países apresente crescimento. Além disto, as trocas internacionais, representadas pelas importações e exportações, favorecem a criação de novas linhas de produção, e conseqüentemente, o surgimento de novos postos de trabalho (VAZQUEZ, 2001).

Neste contexto, os países, na busca por qualificação de mercado e crescimento econômico, através de opções inovadoras e competitivas oferecidas pelo comércio internacional, planejam cada vez mais a criação de vínculos e acordos a fim de facilitar estas negociações internacionais.

2.1.1 História do comércio exterior brasileiro

O comércio exterior brasileiro passou por períodos de instabilidade, influenciados pelos diversos planos econômicos lançados entre 1968 e 1990, com o objetivo de promover a abertura comercial e alavancar substancialmente as trocas internacionais (GUIMARÃES, 2006).

Num primeiro momento, dois grandes acontecimentos internacionais impulsionaram a evolução do comércio exterior brasileiro, a Grande Depressão dos anos 30 e a Segunda Guerra Mundial. Até a década de 30, a economia brasileira era dependente das exportações de café. Após a Grande Depressão, evidências de que o país não poderia ser dependente exclusivamente desta exportação foram lançadas, e a partir deste momento, um novo modelo de exportação foi desenhado (FARO, 2012).

Neste cenário, o desenvolvimento da economia brasileira dependia da abertura política e comercial, porém, o protecionismo em época de transformação mundial bloqueou estas aberturas durante muitos anos (KEEDI, 2005).

Com o intuito de superar os constrangimentos externos gerados pela fragilidade econômica provocada pelo modelo de exportação adotado até então, e ainda, reverter os índices de economia subdesenvolvida, surgiu a Nova República, com uma proposta de alteração política, que visava a industrialização da econômica brasileira (FARO, 2012).

Segundo Faro (2012, p.5):

A reforma do setor externo contemplou a adoção do sistema de minidesvalorizações a partir de 1968, maior flexibilidade à lei de remessas de lucros ao exterior e a renegociação da dívida externa, culminando com a assinatura de um acordo de garantias para o capital estrangeiro, que assegurou uma aproximação à política externa norte-americana de aliança para o progresso.

O período do milagre econômico brasileiro, entre os anos de 1968 e 1973, representa uma etapa histórica da econômica brasileira, pois se caracterizou por

apresentar as maiores taxas de crescimento econômico e uma retomada do investimento público (FARO, 2012).

As mudanças efetivas começaram com a implantação do Plano Real, pelo então Ministro da Fazenda, Fernando Henrique Cardoso, no governo de Itamar Franco. Além do Plano Real, outras medidas foram adotadas para estimular o crescimento do Brasil no cenário internacional, como a reforma política das importações, a criação e implantação de uma política efetiva de incentivo à competição comercial, e a retomada da integração regional através da assinatura do acordo com o MERCOSUL (CARON, 2009).

Através do crescimento e da diversificação das exportações, Fernando Henrique Cardoso impulsionou a política externa brasileira. Exportar tornou-se uma necessidade econômica. “*Exportar ou morrer!*” foi a frase proferida pelo então presidente, que tornou-se famosa naquela época e serviu de motivação para os empresários que optaram por enfrentar os desafios do comércio internacional (CARON, 2016).

Vê-se, assim, que o comércio exterior brasileiro vem se solidificando ano após ano, porém, sua representatividade no mercado internacional ainda é inexpressiva diante da baixa capacidade exportadora que o país possui (GUIMARÃES, 2006).

2.1.2 Comércio exterior brasileiro atual

Atualmente, o comércio exterior brasileiro encontra-se em uma situação mais favorável do que a da década de 30, quando foram iniciadas as atividades comerciais com outros países. Entretanto, por falta de visão dos gestores públicos, o país não investiu o suficiente em tecnologia nem em qualificação de mão de obra, o que resulta na perda de oportunidade para firmar-se como um grande exportador de produtos manufaturados e aumentar sua participação nas exportações mundiais (PARODIA, 2013).

Assim como qualquer atividade econômica, o comércio exterior é regido por providências legais, bem como por autorizações e restrições dos mais diferentes tipos, o que assegura que uma mercadoria ou serviço possa entrar em determinado país, ou deixá-lo em direção a um país estrangeiro (KEEDI, 2004).

De acordo com Faro (2012, p. 15):

O comércio exterior brasileiro está alicerçado hoje numa base que, a rigor, compreende o Conselho Monetário Nacional; o Banco Central do Brasil; a Câmara de Comércio Exterior; o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior; além dos Ministérios da Fazenda e das Relações Exteriores; e ainda outros órgãos auxiliares, tais como o próprio Banco do Brasil e a Agência de Promoção de Exportações e Investimentos – a APEX-Brasil.

Na busca pela simplificação, o governo brasileiro tem desenvolvido iniciativas para tanto, como o SISCOMEX, um sistema pelo qual a legislação do comércio exterior é executada. Segundo o Decreto nº 660/1992, “o SISCOMEX é o instrumento administrativo que integra as atividades de registro, acompanhamento e controle das operações de comércio exterior, mediante fluxo único, computadorizado, de informações”.

O acesso dos importadores e exportadores ao SISCOMEX é realizado por meio da obtenção de uma senha específica junto à RFB, que é criada no momento do cadastramento destes atores no RADAR.

Para Faro (2012, p. 45-46) “O RADAR é um sistema desenvolvido pela RFB para subsidiar a atuação do Ministério da Fazenda na fiscalização aduaneira, e com isso permitir maior controle do Estado no combate às fraudes cometidas nas operações de comércio exterior”.

Um fator de grande importância nos assuntos relacionados ao comércio exterior é a qualificação dos profissionais que estão envolvidos com as negociações. Com a atual complexidade do mercado externo e as mudanças tecnológicas e culturais, são exigidos do profissional requisitos básicos como o domínio de, pelo menos, um idioma usado no mundo dos negócios e o acompanhamento do cenário econômico nacional e internacional, para a sobrevivência no mercado mundial e conseqüentemente, para o sucesso das transações realizadas (RATTI, 2000).

As normas das operações de importação e exportação realizadas no Brasil são designadas pela ICC, que instituiu certos termos, ou fórmulas de comércio internacional, os INCOTERMS.

Estas fórmulas buscam estabelecer as obrigações e os direitos que competem ao exportador e ao importador, com relação às despesas provenientes das transações e a responsabilidade por perdas e danos que as mercadorias transacionadas possam sofrer (RATTI, 2000).

De modo geral, é possível constatar que o Brasil ainda é carente de uma política operacional e administrativa de qualidade que o faça se destacar no mercado internacional. Entretanto, possui uma boa política organizacional, responsável pela sua evolução considerável em relação ao início das suas atividades comerciais com outros países.

2.2 IMPORTAÇÃO

As importações têm papel fundamental no crescimento e diversificação dos setores de atividades de uma nação. Para nós, a Receita Federal do Brasil (2015) define a importação como “a entrada temporária ou definitiva em território nacional de bens ou serviços originários ou procedentes de outros países, a título oneroso ou gratuito”. Vale ressaltar que uma mercadoria só é considerada importada após o desembaraço aduaneiro e o recolhimento dos tributos exigidos em lei.

De acordo com o art. 571 do Decreto nº 6.759/2009: “Desembaraço aduaneiro na importação é o ato pelo qual é registrada a conclusão da conferência aduaneira”.

No Brasil, o processo de importação é dividido em três fases: administrativa, fiscal e cambial. Segundo o Guia de Comércio Exterior e Investimento (2016), desenvolvido pelo Governo Federal, a fase administrativa compreende o licenciamento das importações, que está diretamente relacionada aos procedimentos e exigências dos órgãos reguladores, como exemplo, a emissão da LI. A fase fiscal refere-se à verificação da exatidão dos dados apresentados pelo importador com vistas ao seu desembaraço aduaneiro, ou seja, é caracterizada pela retirada física da mercadoria da alfândega e pelo pagamento dos tributos incidentes sobre o processo. Por fim, a fase cambial diz respeito à aquisição de moedas estrangeiras para pagamento da importação, através de entidades autorizadas pelo Banco Central do Brasil, mais precisamente, o fechamento de câmbio. A fase cambial pode ficar suspensa em operações de importação em que inexista a contratação de câmbio, uma vez que não haverá pagamento ao exportador, nos casos de doações ou demonstrações.

Para que uma empresa esteja apta a operar no comércio exterior é essencial que ela domine todas as etapas do processo de importação. Seu pessoal deverá deter conhecimento e habilidade suficiente para atuar nas áreas de pesquisa

de mercado, consulta à legislação, estudo de viabilidade da operação, prontidão e embarque da mercadoria, envio de documentos, despacho aduaneiro, pagamento da importação, dentre outros (MALUF, 2000).

Deste modo, o alinhamento dos procedimentos básicos de importação, com o conhecimento da legislação vigente, faz com que a organização se torne apta a realizar o processo de importação de mercadorias, bens e serviços com êxito, o que possibilita o planejamento e o controle de cada etapa do processo de importação.

2.2.1 Modalidades de importação

O crescente desenvolvimento do comércio exterior nos últimos anos impulsionou a RFB a instituir novas operações de importação, a fim de ordenar as atividades do setor e facilitar a sua fiscalização. Atualmente, existem três modalidades de importação, sendo elas: Importação direta, importação por conta e ordem de terceiros e importação por encomenda (ASHIKAGA, 2014).

A escolha da modalidade de importação a ser praticada é de responsabilidade do importador, pois cabe a ele optar pelo método que melhor se encaixa ao seu perfil econômico.

2.2.1.1 Importação direta

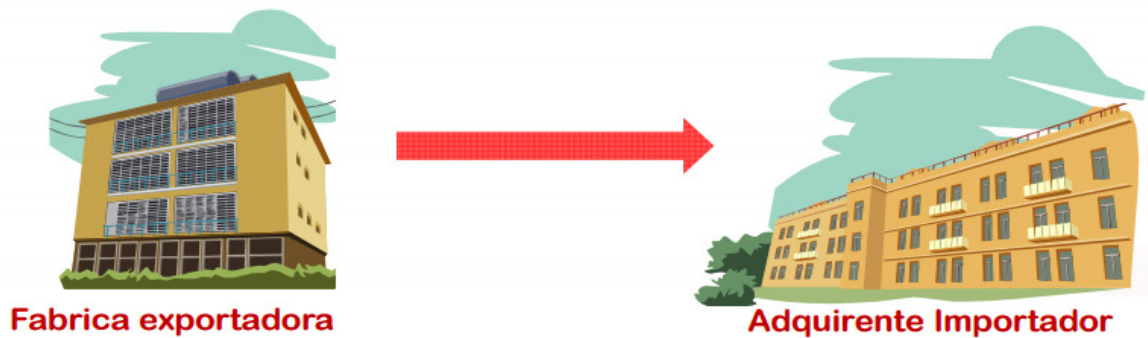
A importação direta, também conhecida como importação própria, é a modalidade mais antiga e usual. Caracteriza-se pela autonomia do importador de trazer mercadorias do exterior diretamente em seu nome e por sua conta e risco, sem a intervenção de terceiros.

Nesta modalidade, não há a utilização de serviços de terceiros. Todo o processo é realizado pela empresa importadora. Ou seja, ela é responsável pelo contato com o exportador e pelo cumprimento das fases administrativas, tributárias e cambiais (ASHIKAGA, 2014).

Assim, a empresa que está realizando a importação é responsável por todos os procedimentos necessários para a conclusão da operação, inclusive os registros junto aos órgãos competentes, os processos de nacionalização da mercadoria, os pagamentos dos tributos incidentes, e a emissão das notas fiscais de

entrada em seu estabelecimento. Pode-se ilustrar a operação com o esquema gráfico seguinte:

Figura 1 - Esquema Gráfico da Operação de Importação Própria



Fonte: CIESP (2014)

As empresas brasileiras que atuam no mercado internacional por meio de importações próprias tendem a obter vantagens operacionais e financeiras, devido ao controle do tempo de importação e a eficiência na comunicação.

2.2.1.2 Importação por conta e ordem de terceiros

Nesta modalidade, a empresa que deseja adquirir mercadorias do exterior contrata uma pessoa jurídica para prestar-lhe serviços de intermediação de negócios e operar por sua conta e ordem.

A Receita Federal do Brasil (2014) define importação por conta e ordem de terceiros como:

[...] um serviço prestado por uma empresa – a importadora –, a qual promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa – a adquirente –, em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

Os recursos financeiros, neste tipo de operação, devem advir do adquirente das mercadorias, que é responsável, inclusive, pelo fechamento de câmbio. Segundo Lopez e Gama (2008, p. 341) “todos os pagamentos de tributos federais podem ser debitados diretamente da conta do adquirente, assim como as despesas de nacionalização”. Pode-se observar a sistemática dos pagamentos no esquema a seguir:

Figura 2 - Engenharia Tributária na Importação por Conta e Ordem de Terceiros



Fonte: CIESP (2014)

Assim, na importação por conta e ordem de terceiros, os tributos deverão ser pagos pela empresa adquirente, porém, a empresa importadora poderá arcar com os mesmos, caso se faça necessário, e cobrar posteriormente. Ainda, nesta modalidade, a empresa importadora poderá creditar-se de alguns tributos pagos no desembaraço aduaneiro, como o IPI e o ICMS.

Vale ressaltar que para efetivar esta operação é fundamental que tanto a empresa adquirente quanto a empresa importadora estejam habilitadas ao RADAR, junto à RFB.

2.2.1.3 Importação por encomenda

A importação por encomenda é realizada por meio de uma empresa importadora (*trading company*) que adquire as mercadorias do exterior com o propósito de revendê-las a um cliente predeterminado, com a aplicação de uma margem de lucro. Também, para esta modalidade, tanto a empresa importadora, quanto a empresa adquirente devem estar habilitadas ao RADAR, junto à RFB.

Na modalidade de importação por encomenda, a empresa importadora utiliza seus próprios recursos financeiros para pagamentos da mercadoria, dos tributos e demais despesas decorrentes do processo de importação, sem receber adiantamentos do adquirente (ASHIKAGA, 2014).

Ashikaga (2014) destaca que a importação por encomenda é caracterizada como uma operação de compra e venda, em que, em um primeiro momento, as mercadorias são transferidas para o estoque do importador, e, posteriormente, são revendidas ao encomendante. Neste caso, a empresa importadora poderá se creditar de todos os tributos compensáveis na operação.

Portanto, na importação por encomenda, a empresa importadora adquire as mercadorias da empresa exportadora, possuindo a titularidade delas e, posteriormente, realizará a revenda para o encomendante no mercado interno, sendo que a operação cambial deverá ser feita exclusivamente pelo importador.

2.3 IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

Segundo a Lei nº 10.865/04, as importações de serviços são os serviços prestados por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, executados no país ou no exterior, mas cujo resultado é verificado no país.

Com a importação de serviços, as empresas objetivam a melhoria de suas atividades e a diversificação de suas operações, com o propósito de se destacarem nas respectivas áreas de atuação e conquistarem maior competitividade (OLIVEIRA, 2015).

Apesar do significativo aumento do comércio internacional de bens e mercadorias no Brasil durante a última década, a comercialização de serviços do país com o exterior exibiu expansão em magnitude ainda maior (CNI, 2013).

A importância da importação de serviços para a produção industrial tem crescido nos últimos anos e englobado uma série de novas atividades cruciais para o aumento da produtividade e garantia de margens de lucro em diversos setores econômicos do Brasil (CNI, 2013).

Na importação de serviços, não há um registro de desembaraço aduaneiro vinculado ao débito dos tributos, para que o serviço seja utilizado pelo importador brasileiro. Sendo assim, a operação necessita de atenção e cuidado redobrados, principalmente na comunicação entre os envolvidos, para que o pagamento do serviço contratado seja feito, os tributos sejam recolhidos e os devidos registros no SISCOSERV ocorram dentro dos prazos legais estipulados (OLIVEIRA, 2015).

2.3.1 Tributos Incidentes sobre a Importação de Serviços

De acordo com o art. 3º do CTN “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

O pagamento dos tributos, se caracteriza como obrigação principal na teoria das obrigações, que divide as obrigações tributárias entre principal e acessória, conforme art. 113 do CTN.

Sobre as operações de importação de serviços, incide um total de seis tributos. São eles: IRRF, PIS/PASEP-Importação, COFINS-Importação, IOF, CIDE e ISS. Além do número de tributos, a forma de cálculo da tributação sobre as importações de serviços resulta em elevada carga tributária e oneração desproporcional para os setores da indústria, que têm na importação de serviços etapa importante de seu processo produtivo (CNI, 2013).

Os valores da carga tributária são extremamente altos e a incidência apresenta incoerências que prejudicam o importador. Esta situação tem gerado efeitos negativos para as empresas brasileiras, onerando de tal forma suas atividades que, muitas vezes, acaba por inviabilizar operações inteiras (CNI, 2013).

2.3.1.1 IRRF

Em regra, o IRRF é uma obrigação tributária principal em que a pessoa jurídica ou equiparada, está obrigada a reter do beneficiário da renda, o imposto correspondente, nos termos estabelecidos pelo RIR.

Segundo a Receita Federal do Brasil (2015), estão sujeitos à incidência do imposto na fonte,

[...] os rendimentos do trabalho assalariado pagos por pessoas físicas ou jurídicas, os rendimentos do trabalho não assalariado pagos por pessoas jurídicas, os rendimentos de aluguéis e royalties pagos por pessoa jurídica e os rendimentos pagos por serviços entre pessoas jurídicas, tais como os de natureza profissional, serviços de corretagem, propaganda e publicidade.

Assim, sobre o imposto de renda nas operações de importação, apenas nos casos previstos na IN RFB nº 252/2002 haverá incidência de IRRF sobre as

remessas financeiras ao exterior, relativas a pagamentos diversos (ASHIKAGA, 2016).

A alíquota padrão de IR para pagamento de serviços em geral é de 25%, e para serviços técnicos, assistência técnica e administrativa, e *royalties* a alíquota é correspondente a 15%, salvo paraísos fiscais e países com tributação favorecida. Nestes locais, em que a renda não é tributada ou é tributada a uma alíquota inferior a 20%, a alíquota do IR será de 25%, conforme rol elencado na IN RFB nº 1.037/10 (ASHIKAGA, 2016).

O recolhimento do IRRF compete à fonte pagadora ou ao procurador quando este não der conhecimento à fonte pagadora de que o beneficiário do rendimento é residente ou domiciliado no exterior, e deve ser recolhido na data da ocorrência do fato gerador, conforme tabela:

Tabela 1 - Informações sobre o recolhimento do IRRF

Tributo	Código DARF	Alíquota	Prazo de Recolhimento
IRRF	0422	15%	Data da ocorrência do fato gerador
	0473	25%	

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

O art. 5º da Lei nº 4.154/62, determina que nos casos em que a fonte pagadora assumir o ônus do imposto, a importância remetida ao exterior é considerada como líquida, caso em que deve ser feito o reajustamento, para mais, do rendimento bruto sobre o qual recai o IRRF. Essa prática, denominada *gross up*, popularmente conhecida como sistemática de cálculo dos tributos “por dentro”, é comum no comércio internacional de serviços e ocasiona um aumento na carga efetiva tributária, mas possibilita que o prestador de serviços não seja afetado pelos tributos no país de origem do pagamento (CNI, 2013).

Figura 3 - Reajuste da Base de Cálculo

Valor líquido à ser enviado:	\$	10.000,00
Alíquota do IRRF		15%
Fórmula Base de Cálculo: $VL / (1 - \text{Alíquota IRRF})$		
Cálculo: $\$ 10.000,00 / (1 - 0,15)$		
$\$ 10.000,00 / 0,85$		
$\$ 11.764,71$		
IRRF =	$\$ 11.764,71 \times 15\% =$	\$ 1.764,71

Fonte: OLIVEIRA (2015)

Dentre os tributos que incidem sobre as operações de importação de serviços no Brasil, o IRRF é o tributo com a carga tributária mais expressiva, com disciplina legal mais complexa, submetido à legislação nacional e internacional, e que, por isso, tem despertado mais resistência e enfrentamentos. O contribuinte, que suporta a oneração, é o exportador dos serviços, mas o responsável pela retenção na fonte e pelo recolhimento do tributo é o importador (RÉGNIER, 2014).

2.3.1.2 PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação

A Lei nº 10.865/04 introduziu duas novas contribuições incidentes na importação de produtos e serviços, sendo elas o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação, que são tributos federais (FABRETTI, 2015).

Desta maneira, a partir de 01.05.2004, a tributação de PIS/PASEP e COFINS deixou de abranger apenas o faturamento da pessoa jurídica, para incidir também nas operações de importação de bens e serviços, realizadas por pessoa física ou jurídica.

Nas operações de importação de serviços, estas contribuições passaram a ser devidas quando da remessa da respectiva contraprestação, promovida pelo contratante, conforme Solução de Consulta nº 143/05.

Existe certa dificuldade dos contribuintes no cálculo destas contribuições, visto que na importação de serviços a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS será o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior, antes da retenção do IR, acrescido do ISS e das próprias contribuições, inclusive quando

houver *gross up*. Assim, o contribuinte deve observar a fórmula constante na IN RFB nº 1.401/13, reproduzida a seguir:

Figura 4 - Cálculo do PIS/COFINS-Importação na Importação de Serviços

$$Cofins_{IMPORTAÇÃO} = d \times V \times Z$$

$$Pis_{IMPORTAÇÃO} = c \times V \times Z$$

onde,

$$Z = \left[\frac{1 + f}{(1 - c - d)} \right]$$

Fonte: IN RFB nº 1.401 (2013)

Nesta fórmula, a letra “D” representa a alíquota da COFINS-Importação, “V” representa o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do IR, enquanto “C” concebe a alíquota do PIS/PASEP-Importação, “F” a alíquota do ISS, e “Z” o coeficiente de multiplicação, que juntamente com o montante remetido ao exterior irá compor a base de cálculo (ASHIKAGA, 2016).

Conforme o art. 8º da Lei nº 10.865/04, as alíquotas do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação são equivalentes à 1,65% e 7,6%, respectivamente, e o prazo para recolhimento destas contribuições é a data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa ao exterior, conforme tabela abaixo:

Tabela 2 - Informações sobre o recolhimento do PIS-Importação e da COFINS-Importação

Tributo	Código DARF	Alíquota	Prazo de Recolhimento
PIS/PASEP	5434	1,65%	Data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa ao exterior
COFINS	5442	7,6%	

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Importante mencionar que as pessoas jurídicas sujeitas às contribuições de PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação poderão descontar crédito, para fins de determinação destas contribuições, quando importarem serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes, dentre outras hipóteses determinadas pelo art. 15 da Lei nº 10.865/04.

2.3.1.3 IOF

O IOF é um imposto regulatório que incide sobre qualquer tipo de operação de crédito, câmbio, seguro ou operações relacionadas a títulos e valores mobiliários. Foi criado para ser um instrumento regulatório da economia, pois por meio de sua arrecadação, o governo tem como medir a demanda e a oferta de crédito do país (FABRETTI, 2015).

Por ser um imposto regulatório, o IOF pode ser alterado a qualquer momento, sem a necessidade de passar por aprovação do Congresso Nacional. Assim, recentemente, o Governo Federal, a fim de compensar a tentativa frustrada de prorrogar a CPMF, criou por meio do Decreto nº 6.306/07 um adicional de 0,38% a título de IOF na importação de serviços.

Este tributo não incide diretamente sobre a importação de serviços. Segundo o art. 5º da Lei nº 8.894/94, o IOF incide sobre as operações de câmbio. Sendo assim, como as operações de importação de serviços são executadas em moeda estrangeira, e, por isso, concluídas através de contratos de câmbio, sujeitam-se, indiretamente, à incidência do IOF.

A alíquota do IOF é 0,38%, e a base de cálculo é o montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição do exportador através do contrato de câmbio (RÉGNIER, 2014).

Ashikaga (2016) afirma que do mesmo modo como ocorreu com o adicional de 0,38% nas exportações, espera-se que esse adicional instituído pelo Decreto nº 6.391/08 também seja revogado, com o propósito de diminuir a já tão pesada carga tributária sobre a importação de serviços.

2.3.1.4 CIDE

A CIDE que é uma contribuição de intervenção no domínio econômico, de competência da União, foi instituída como instrumento de intervenção do estado em setores econômicos, cuja característica preponderante é a arrecadação com finalidade específica. Sob o amparo do art. 149 da CF, existem atualmente duas CIDEs: a CIDE-Combustíveis e a CIDE-Remessas ao Exterior (ASHIKAGA, 2016).

Segundo Ashikaga (2016, p. 177) a CIDE-Remessas ao Exterior:

[...] será devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

No entanto, de acordo com o art. 2º da Lei nº 10.168/00, em 01.01.2002, a CIDE-Remessas ao Exterior “passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior”.

Esta contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, acrescida do valor do IRRF, quando houver a incidência, inclusive quando o importador assumir o ônus do IRRF devido pelo exportador (*gross up*), aplicando-se uma alíquota de 10%, com prazo de recolhimento até o último dia útil da quinzena subsequente a ocorrência do fato gerador (ASHIKAGA, 2016). Conforme tabela abaixo:

Tabela 3 - Informações sobre o recolhimento da CIDE-Remessas ao Exterior

Tributo	Código DARF	Alíquota	Prazo de Recolhimento
CIDE	8741	10%	Até o último dia útil da quinzena subsequente ao fato gerador

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Todavia, com a publicação da Lei nº 11.452/07, a CIDE-Remessas ao Exterior não incide sobre a licença de uso de *software*, exceto se houver transferência de tecnologia.

2.3.1.5 ISS

O ISS é um tributo de competência dos municípios e do Distrito Federal, e incide, em regra, sobre a prestação de serviços. É regido, a partir de 01.08.2003, pela LC nº 116/03.

A citada norma trouxe algumas novidades acerca do ISS, dentre elas está a ampliação das hipóteses de incidência constantes na lista de serviços e, especialmente, a instituição da incidência do imposto municipal sobre as importações de serviços.

Deste modo, cabe ao tomador do serviço, estabelecido em território nacional, efetuar a retenção e o recolhimento do ISS devido pelo prestador estrangeiro, de acordo com a legislação de seu município. Porém, todos os municípios devem respeitar as diretrizes dispostas no Decreto-Lei nº 406/68 e na LC nº 116/03 (ASHIKAGA, 2016).

A alíquota obedece à legislação vigente no município de residência do tomador do serviço, não inferior a 2% e não superior a 5%. E a base de cálculo será o valor bruto do serviço importado, sem a dedução de IRRF (ARAÚJO, PEREIRA, 2010).

Tabela 4 - Informações sobre o recolhimento do ISS

Tributo	Código do serviço	Alíquotas	Prazo de Recolhimento
ISS	De acordo com a legislação vigente do município de residência do tomador do serviço	De 2% a 5%	De acordo com a legislação vigente do município de residência do tomador do serviço

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Quem suporta a oneração é o exportador, mas é o importador quem conserva a responsabilidade pela retenção na fonte e pelo efetivo recolhimento do tributo (ARAÚJO, PEREIRA, 2010).

2.3.2 Obrigação Acessória aplicada à Importação de Serviços

A obrigação acessória compreende o ato de fazer ou não fazer algo, ou permitir que seja feito pelo Fisco, por força de lei, tudo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (Art. 113, CTN).

Como forma de facilitar a administração tributária, a IN RFB nº 277/12, instituiu a obrigação de prestar informações ao Fisco relativas às transações entre residentes ou domiciliados no país e residentes ou domiciliados no exterior que compreendam serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas e jurídicas, através do SISCOSERV.

2.3.2.1 SISCOSERV

O SISCOSERV é um sistema informatizado instituído pelo Governo Federal, em plataforma *web*, a fim de gerar estatística oficial para o comércio exterior de serviços, além de servir de base para análises estratégicas de empresas como forma de ampliar negócios (OLIVEIRA, 2015).

Segundo o Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços (2014):

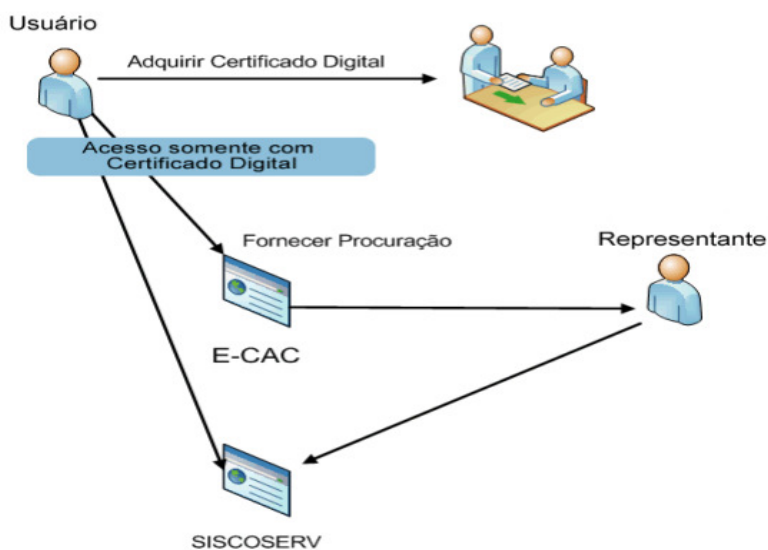
O público-alvo do SISCOSERV são os residentes e domiciliados no Brasil que realizam operações de comercialização de serviços, intangíveis e outras operações que produzem variações no patrimônio das entidades, com residentes ou domiciliados no exterior, dentre as quais as operações de exportação e importação de serviços.

O SISCOSERV é composto por dois módulos: venda e aquisição. O módulo venda é caracterizado pelos registros de vendas que produzam variações no patrimônio, por residentes ou domiciliados no país a residentes ou domiciliados no exterior e abrange-se também neste módulo os registros de operações realizadas por meio de presença física no exterior. O módulo aquisição abrange os registros de aquisições dos serviços, intangíveis e outras transações que produzam variações no patrimônio, adquiridos por residentes ou domiciliados no país de residentes ou domiciliados no exterior (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2013).

Nas operações de importação de serviços, os registros exigíveis são denominados RAS e RP, e devem ser efetuados no módulo aquisição. Estes registros independem da contratação de câmbio, da forma de pagamento ou da existência de contrato formal de prestação de serviços. E a responsabilidade dos registros é do residente ou domiciliado no país que mantenha relação contratual com residente ou domiciliado no exterior para a prestação de serviços (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2013).

O acesso ao SISCOSERV está disponível no e-CAC, ambiente virtual da RFB e no sítio da SCS, e é feito por meio de certificado digital. Quando a informação for prestada por pessoa jurídica ou representante legal de terceiros, também é exigido procuração eletrônica (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2013). Como demonstra a figura a seguir:

Figura 5 - Fluxo de acesso ao SISCOSERV



Fonte: Receita Federal do Brasil (2013)

Estão dispensadas do registro no SISCOSERV as pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional e os MEI, além das pessoas físicas residentes no país que, em nome individual, não explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial com o fim de lucro, desde que não realizem operações em valor superior a US\$ 20,000.00, ou o equivalente em outra moeda, no mês (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2013).

A Portaria MDIC Nº 113/12, alterada pelas Portarias MDIC nºs 62/13 e 261/13, e a IN RFB nº 1.277/12, através do seu artigo 3º com alterações da IN RFB nº 1.336/13, estabelecem para o SISCOSERV os prazos de apresentação do RAS e do RP.

Em relação à contratação do serviço (RAS) o prazo para apresentação será o último dia útil do terceiro mês subsequente à data de início da prestação de serviço, da comercialização de intangível, ou da realização da operação que produza variação no patrimônio das pessoas físicas, das pessoas jurídicas ou dos entes despersonalizados.

A informação relativa ao pagamento por aquisição de serviço (RP), de intangível ou de operação que produza variação no patrimônio por pessoas físicas, pessoas jurídicas e entes despersonalizados residentes ou domiciliados no País deverá ser registrada, como dispõe o art. 3º § 4º da Portaria MDIC nº 113/12:

[...] até o último dia útil do mês subsequente: I - ao do pagamento, se este ocorrer depois do início da prestação de serviço, da comercialização de intangível, ou da realização da operação que produza variação no patrimônio, ou até o último dia útil do mês subsequente à data do registro na situação prevista no § 1º; ou II - ao do registro de que trata o inciso I do caput, observado o disposto no § 1º se o pagamento ocorrer antes da data de início da prestação de serviço, da comercialização de intangível, ou da realização da operação que produza variação no patrimônio.

Por meio do SISCOSERV, a RFB pode fiscalizar as operações de importação de serviços e identificar as transações que não tenham conformidade fiscal e tributária (OLIVEIRA, 2015).

As informações apresentadas ao SISCOSERV também serão utilizadas pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior na sistemática de coleta, tratamento e divulgação de estatísticas, no auxílio à gestão e ao acompanhamento dos mecanismos de apoio ao comércio exterior de serviços, intangíveis e às demais operações, instituídos no âmbito da administração pública,

bem como no exercício das demais atribuições legais de sua competência (OLIVEIRA, 2015).

2.4 ASPECTOS CONTROVERSOS TRIBUTÁRIOS

A sistemática da incidência tributária sobre as operações de importação de serviços sofre distorções que tornam a carga tributária alta e extremamente onerosa para os processos produtivos de empresas que dependem destas operações (CNI, 2013).

Este cenário fica ainda mais crítico à medida que as importações aumentam e se tornam cada vez mais fundamentais para o desenvolvimento econômico dos países.

De acordo com a CNI (2013), são identificadas várias distorções tributárias que tornam as operações de importação de serviços custosas, e muitas vezes, inviáveis.

Existem inúmeras discussões e recomendações políticas acerca desses aspectos controversos, com o intuito de trazer esclarecimentos aos contribuintes, reduzir a carga tributária incidente e conseqüentemente melhorar as condições de competitividade das empresas importadoras (CNI, 2013).

2.4.1 Tratados Internacionais para Evitar a Dupla Tributação

Os tratados internacionais são a principal fonte do Direito Tributário Internacional. De fato, há muito tempo são celebrados acordos internacionais que abordam, direta ou indiretamente, matérias de interesse tributário dos países. Vejam-se, por exemplo, os tratados regionais para a formação de zonas de livre comércio, uniões aduaneiras ou de mercados comuns, todos contemplam, ainda que indiretamente, assuntos tributários (CARDOSO, 2002).

O exemplo de acordo de integração regional mais próximo da realidade brasileira é o Tratado de Assunção, ou Tratado de Formação do MERCOSUL, firmado para a constituição de um mercado comum entre Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai. O compromisso destes países consiste em harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para prolongar o fortalecimento do processo de integração (CARDOSO, 2002).

No que se refere, especificamente, aos tratados internacionais contra a bitributação, Oliveira (2009, p. 3) seguindo o disposto na Convenção de Viena sobre o direito dos tratados, os conceitua como “acordos formais, celebrados por escrito, entre pessoas jurídicas de direito internacional público, destinados a evitar a dupla tributação”.

Na redação de todos os Tratados Internacionais firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação, consta que os lucros de uma empresa só podem ser tributados em um dos países contratantes, o de domicílio daquele que auferir os lucros. Neste contexto, cada país abre mão de parte do seu poder de tributar, em nome da livre circulação de bens e serviços (CNI, 2013).

Esta regra, normalmente prevista no art. 7º dos Tratados Internacionais assinados pelo Brasil, tem como efeito prático o poder de tributação concedido apenas ao país de domicílio do prestador de serviços. A referida regra, deve ser aceita de maneira generalizada pelos países que assinam tratados baseados na Convenção Modelo da OCDE (CNI, 2013).

Até meados da década de 90, o Fisco Brasileiro concordava com esta interpretação, e chegou a responder várias consultas formuladas por contribuintes neste sentido. A título de exemplo, a Decisão da 7ª Região Fiscal nº 274/98, cuja ementa registra:

À remessa ao exterior, relativa ao pagamento de serviços técnicos de sondagem para mineração, aplica-se o disposto no artigo VII da Convenção entre Brasil e Canadá, sendo o rendimento tributável apenas neste último país, não incidindo o imposto de renda retido na fonte, eis que a empresa beneficiária não possui aqui qualquer estabelecimento permanente.

No entanto, a partir do ano de 1999, aproximadamente, este entendimento começou a mudar e o Fisco Brasileiro tornou-se contrário à interpretação demonstrada até então, o que originou a edição do ADN nº 1, de 2000, já revogado pelo ADN nº 5, de 2014.

No ADN nº 1 de 2000, que trata especificamente dos rendimentos decorrentes de serviços técnicos sem transferência de tecnologia, está discriminado que “nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da Renda das quais o Brasil é signatário, esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados” e conseqüentemente, são tributados “de acordo com

o art. 685, inciso II, alínea 'a', do Decreto nº 3.000, de 1999", o qual prevê alíquota máxima de 25%, aplicável por qualquer dos países, tanto pagador como recebedor.

Assim, o referido ADN tornou tributável no Brasil, o que deveria ser tributável apenas no outro país.

O ADN nº 1 de 2000 refere-se apenas aos serviços técnicos sem transferência de tecnologia, visto que os serviços que envolvem a transferência de tecnologia são enquadrados na cláusula de *royalties*, que já permite ao país do tomador do serviço efetuar a tributação do IRRF.

Deste modo, de acordo com a RFB, o art. 7º dos Tratados Internacionais firmados pelo Brasil não se aplica aos rendimentos remetidos ao exterior a título de remuneração de serviços, pois não seriam "lucros", sujeitando-se, assim, à incidência do IRRF, às alíquotas de 15% e 25%.

O entendimento adotado pela RFB era alvo de críticas pelos especialistas não apenas pelos aspectos jurídicos, mas também pelas dificuldades causadas aos contribuintes (CNI, 2013).

No entanto, a 1ª Turma do STJ no julgamento do REsp 1.272.897/PE, concluiu, favoravelmente ao contribuinte, que os Tratados Internacionais quando em confronto com a legislação interna nacional devem prevalecer em razão de sua especialidade e do comando do art. 98 do CTN que prescreve que os tratados internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha. Assim, foi decidido que:

[...] o termo lucro da empresa estrangeira deve ser interpretado não como lucro real, mas como lucro operacional, como o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica, aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

Segundo Fonseca et al (2015) deve ser ressaltado que não houve, no referido julgamento, pronunciamento dos ministros do STJ, acerca do alcance dos protocolos dos tratados para evitar a dupla tributação ou com relação ao que deve ser considerado como transferência de tecnologia. O não aprofundamento do assunto pelo STJ acarreta certa insegurança para os contribuintes, principalmente em virtude da alteração do entendimento da RFB.

De acordo com o ADI nº 5 de 2014, as remessas ao exterior para pagamento de serviços técnicos e assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, serão enquadradas:

I - no artigo que trata de royalties, quando o respectivo protocolo contiver previsão de que os serviços técnicos e de assistência técnica recebam igual tratamento, 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.

O novo entendimento da RFB, com a pretensa intenção de adequação ao posicionamento do STJ, reconhece que o pagamento de serviços técnicos e de assistência técnica sem transferência de tecnologia se enquadra como lucro das empresas, conforme art. 7º dos Tratados Internacionais, mas, ressalva os casos em que houver previsão de equiparação nos protocolos entre os serviços técnicos e assistência técnica e os *royalties*, de que trata o art. 12 (FONSECA et al, 2015).

Diante da ausência de definição do conceito de transferência de tecnologia e da incerteza acerca dos efeitos tributários decorrentes dos protocolos constantes nos tratados para evitar a dupla tributação, em que há previsão de inclusão dos serviços técnicos e de assistência técnica no art. 12, que trata dos *royalties*, pode-se dizer que a questão ainda não é pacífica, sendo muito provável que outros conflitos entre o Fisco Brasileiro e os contribuintes continuem sendo levados ao poder judiciário (FONSECA et al, 2015).

2.4.2 Limitações à dedutibilidade do IRPJ/CSLL

De acordo com o art. 299 do RIR/99, em regra, para que uma despesa seja dedutível da base de cálculo do IRPJ e da CSLL ela deverá ser necessária, usual e normal para a atividade da empresa.

No que se refere à legislação do IRPJ, ao dispor sobre a dedutibilidade dos valores pagos a título de *royalties* e remuneração por transferência de tecnologia, são aplicadas, além das condições previstas no art. 299 do RIR/99, algumas condições específicas. A legislação do IRPJ impõe limites quantitativos e temporais para a dedutibilidade destas despesas (FARIA, 2005).

A dedutibilidade das quantias a título de *royalties*, pela exploração de marcas de indústria e de comércio e patentes de invenção por assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes foi inicialmente regulada pelo art. 74 da Lei nº 3.470/58, que estabeleceu para os referidos pagamentos o limite máximo de 5%

da receita bruta do produto fabricado ou vendido. O parágrafo 1º do mesmo artigo, ainda estabeleceu que:

Serão estabelecidos e revistos periodicamente mediante ato do Ministro da Fazenda, os coeficientes percentuais admitidos para as deduções de que trata este artigo, considerados os tipos de produção ou atividades, reunidos em grupos, segundo o grau de essencialidade.

O tema foi novamente regulado com a edição do Decreto-Lei nº 1.730/79, em que o limite de dedutibilidade passou a ser aplicado sobre a receita líquida e não mais a receita bruta.

Através da Portaria MF nº 436/58 e alterações, o Ministro de Estado dos Negócios da Fazenda, no uso das suas atribuições legais e tendo em visto o disposto no art. 74 da Lei nº 3.470/58, resolveu estabelecer limites percentuais de dedutibilidade, para fins de apuração do IRPJ, de acordo com o tipo de atividade da empresa, não podendo a soma das quantias devidas exceder 5% da receita líquida das vendas.

Segundo Faria (2005), além do limite quantitativo, existe um limite temporal para a dedutibilidade de despesas com serviços contratados do exterior com transferência de tecnologia. O art. 12 da Lei nº 4.131/62 estabeleceu que estas despesas somente poderão ser deduzidas nos primeiros cinco anos de funcionamento da empresa ou da introdução do processo especial de produção, podendo ser prorrogado por até mais cinco anos mediante autorização do CMN.

Todavia, esta limitação temporal é passível de questionamento. Isto porque, apesar de a Lei nº 4.131/62 tratar como vigente o limite temporal de cinco anos, a Lei nº 4.506/64, que teria regulamentado totalmente a matéria, e o Decreto nº 55.762/55, que regulamenta a Lei nº 4.131/62, não mencionam a referida limitação temporal (FARIA, 2005).

Quanto à CSLL, diferentemente do IRPJ, não há norma específica que determine as condições de dedutibilidade das despesas com serviços contratados do exterior que envolvam transferência de tecnologia. Entretanto, o art. 57 da Lei nº 8.981/95 determina que:

Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38 (revogado pela Lei nº 9.430/96), mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei.

Apesar de haver entendimento de que este artigo estende à CSLL todas as regras aplicadas ao IRPJ, há quem entenda que apenas as regras relacionadas à apuração e o pagamento foram estendidas à CSLL. Assim, entende-se que não há previsão para que essas despesas sejam tratadas como indedutíveis na base de cálculo da CSLL (FARIA, 2005).

2.4.3 Incidência da CIDE

A CIDE-Remessas ao Exterior foi instituída pela Lei nº 10.168/00, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico do Brasil, através de programas de pesquisa científica e tecnológica, centros de pesquisa e o setor produtivo.

A princípio, esta era devida pelas pessoas jurídicas detentoras de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior (OLIVEIRA, 2015).

Entretanto, a partir de 01.01.2002, a CIDE passou a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa, prestados por pessoa jurídica domiciliada no exterior. A nova redação dada ao art. 2º da Lei que instituiu a CIDE-Remessas ao Exterior (Lei nº 10.168/00) adveio da Lei nº 10.332/01, em seus artigos 6º e 8º.

Karakanian (2002) frisa que, diferentemente do que previa o parágrafo único do art. 8º do Decreto nº 3.949/01, revogado pelo Decreto nº 4.195/02, a CIDE passou a incidir também sobre a prestação de serviços sem transferência de tecnologia, cujos contratos não necessitam de averbação pelo INPI e nem registro no BACEN.

Com a incidência da CIDE sobre as remunerações de serviços técnicos e de assistência administrativa, ficou reduzida, a partir de 01.01.2002, a alíquota de IRRF para 15%, conforme art. 7º da Lei nº 10.332/01.

A Lei nº 10.332/01 dispôs, ainda, que a CIDE será devida também pelas pessoas jurídicas que remeterem *royalties* a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

A respeito destas alterações, Karakanian (2002) afirma:

[...] ainda é discutível a constitucionalidade da CIDE, sendo que desta evidente pretensão do Governo brasileiro em ampliar as hipóteses de incidência da contribuição deverão surgir diferentes interpretações a serem objeto de consulta na Secretaria da Receita Federal, bem como eventual decreto que regulamentará a Lei nº 10.332/2001.

A incidência da CIDE tem repercussão geral reconhecida pelo Plenário Virtual do STF. Recentemente, o tema foi objeto de RE a ser julgado pelo STF, em que o consulente questiona decisão do TRF da 3ª Região pela cobrança da CIDE em razão de contrato *cost sharing* ou contrato de compartilhamento de custos para pesquisa e desenvolvimento, assinado entre filial brasileira e matriz sueca (STF, 2016).

Os Desembargadores Federais do TRF da 3ª Região, neste caso, entenderam que o referido contrato envolveria transferência de tecnologia, enquadrando-se no contexto legal que rege a contribuição. No entanto, a empresa interpôs o RE, por entender que o tema constitucional é uma questão de extrema relevância do ponto de vista econômico, político, social e jurídico, e que alguns aspectos da CIDE ainda não foram analisados pelo STF, o que ensejaria uma maior acuidade para definição de sua constitucionalidade (STF, 2016).

O impacto resultante desta discussão é extremamente negativo para os contribuintes, haja vista que o subsetor de serviços técnicos, de acordo com a Confederação Nacional da Indústria, figura como o quarto mais relevante no Brasil.

2.4.4 Incidência do ISS

A LC nº 116/03, alterou de forma relevante a legislação aplicada ao ISS. Entre as alterações, o art. 1º, § 1º, previu a instituição da incidência do imposto municipal sobre os serviços provenientes do exterior ou cuja prestação tenha se iniciado no exterior.

Segundo Brigagão (2012) a norma posta pelo § 1º da referida LC não se coaduna, contudo, com os princípios constitucionais que regem a tributação de serviços na legislação brasileira, e existem diversas razões que levam a essa conclusão.

A primeira delas é que a CF não prevê a possibilidade da incidência do ISS na importação de serviços, como faz relativamente com os demais tributos. Diversamente, os tributos que têm por objetivo atividades ou operações, como é o caso do ISS, necessitam de expressa previsão constitucional para que as originadas

do exterior incluíam-se no respectivo campo de incidência. Desta maneira, no exercício de sua competência tributária, o ente competente deve seguir o caminho traçado pelo Texto Supremo, sob pena de a respectiva legislação instituidora do tributo padecer de inconstitucionalidade (BRIGAGÃO, 2012).

A CF prevê que somente é tributável a materialidade “prestar serviço”, pois o prestador do serviço é o verdadeiro beneficiário da remuneração. Já a LC nº 116/03, em seu art. 1º, pretende ampliar a materialidade constitucional, abarcando o fato “consumir, fruir ou utilizar serviço” (DANTAS, 2010).

Barreto (2012), em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 201 trata o tema e afirma:

[...] não só a tributação do serviço proveniente do exterior seria inconstitucional, mas também daquele que se inicia no exterior, por total ausência de competência dos municípios para exigir o tributo em decorrência de atividades realizadas fora do seu território.

A segunda razão que apresenta aspectos controversos está relacionada com o local onde ocorre a execução do serviço. A CF não é explícita no que diz respeito ao local onde se reputará o fato jurídico-tributário. Todavia, verifica-se que o critério espacial da hipótese de incidência deve coincidir com o campo de eficácia da lei tributária. Portanto, o fato jurídico-tributário definido pela CF deverá ocorrer dentro do território do município, que é onde a lei municipal poderá produzir efeitos. Ou seja, a ocorrência da hipótese de incidência do ISS está vinculada aos limites de um município, no âmbito interno de um país, e não no exterior (salvo autorização constitucional expressa) como estabelece a LC nº 116/03 (DANTAS, 2010).

Outra razão que impede a incidência do ISS sobre a importação de serviços é que a LC 116/03 ao tratar do contribuinte, assevera de forma objetiva, em seu art. 5º, que contribuinte é o prestador do serviço. E consigna ainda, em seu art. 6º, que são responsáveis pelo pagamento do ISS o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país.

Na importação de serviços, o prestador está localizado no exterior e não mantém vínculo jurídico com qualquer município brasileiro. O tomador do serviço, por ser o único que mantém relação pessoal e direta com o fato gerador do imposto, e por estar apto a integrar a necessária relação tributária com o município brasileiro, deveria ser indicado como contribuinte (NETO, 2015).

A ausência dessa determinação acarreta em descumprimento do STN vigente, que impõe a definição do contribuinte do tributo como pré-requisito para sua exigibilidade. Neste contexto, Brigagão (2012, p. 3) afirma:

Nota-se que a LC nº 116/03 não supre esse requisito constitucional ao eleger como responsável pelo pagamento do ISS o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do país, pois, se não há contribuinte, não há que se falar em responsabilidade tributária de quem quer que seja.

Por fim, grande parte dos juristas insiste na incompatibilidade da previsão legal de incidência do ISS nas operações de importação de serviços, ora ao argumento de que a CF teria adotado o princípio da origem para a tributação do ISS, não podendo, neste caso, alcançar serviços prestados fora dos limites territoriais do ente competente à exigibilidade do tributo, ora ao argumento de que a LC teria extrapolado da competência que lhe fora atribuída, ao pretender tributar o consumo e não a prestação de serviços (DANTAS, 2010).

Mesmo após alguns anos da edição da LC nº 116/03, o tema envolvendo a importação de serviços e sua tributação pelo ISS continua bastante conturbado. A diversidade de manifestações sobre o assunto, amparadas em sólidos fundamentos jurídicos, e o grande número de recursos cabíveis, evidencia este cenário (NETO, 2015).

Apesar de uma argumentação jurídica respeitável, as críticas apontadas por parte da doutrina, acerca da inconstitucionalidade da incidência da exação municipal sobre as importações de serviços, não são suficientes para assim caracterizá-la, uma vez que é admitido ao Estado atribuir extraterritorialidade às suas leis e nos casos de importação de serviços, o tomador do serviço não é apenas o responsável pelo recolhimento do imposto, mas o próprio contribuinte (MIRANDA, 2009).

Apesar de o profundo impacto causado por esta inovação, o tema ainda não é tratado com o devido grau de aprofundamento pela doutrina e a produção jurisprudencial sobre a matéria ainda é escassa.

2.4.5 ISS na Base de Cálculo do PIS/COFINS-Importação

De acordo com o art. 7º, inciso II, da Lei nº 10.865/04, a base de cálculo do PIS/COFINS-Importação será “o valor pago, creditado, entregue, empregado ou

remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do ISS e do valor das próprias contribuições”.

A composição destas bases de cálculo, desde que criadas, foram amplamente contestadas perante o Poder Judiciário. Com a justificativa de que embora estas contribuições possuam natureza de contribuições sociais destinadas ao financiamento da Seguridade Social e, estando expressamente prevista no texto constitucional, prescindiam de LC para ser criadas, devem respeitar, quanto à base de cálculo, a limitação prevista no art. 149 da CF. Ou seja, deve-se escolher entre as possíveis bases de cálculo referidas pela Constituição, sendo elas, o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro (ANDRADE, 2016).

Defende-se, assim, ser inconstitucional a previsão de inclusão do ICMS, do ISS e das próprias contribuições na base de cálculo do PIS/COFINS-Importação.

Em julgamento no dia 20.03.2013, o STF tomou uma importante decisão e afastou a possibilidade de incidência do ICMS e das próprias contribuições na base de cálculo do PIS/COFINS em operações de importação. O referido julgamento foi submetido à repercussão geral, e por este motivo, deve ser seguido pelos demais julgadores de primeira e segunda instância.

Em razão da decisão do STF, o Governo Federal resolveu ajustar a redação do art. 7º, I, da Lei nº 10.865/04, retirando a parcela considerada inconstitucional da base de cálculo das referidas contribuições, e, assim, a partir de 10.10.2013 (de acordo com a Lei nº 12.865/13), apenas o valor aduaneiro passou a ser considerado como base de cálculo na importação de bens estrangeiros.

É válido ressaltar que se tratando de importação de serviços, o art. 7º, II, da Lei nº 10.685/04, ainda prevê como base de cálculo o valor da operação acrescido do ISS e do valor das próprias contribuições.

Todavia, a referida decisão é extremamente relevante para os contribuintes que realizam importação de serviço, de modo que possam requerer posicionamento judicial no sentido de afastar a inclusão do ISS e das próprias contribuições da base de cálculo do PIS/COFINS-Importação, ressarcindo-se, ainda, dos valores pagos indevidamente nos últimos cinco anos (ANDRADE, 2016).

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo, descreve-se o enquadramento metodológico do estudo. Em seguida, apresentam-se os procedimentos utilizados para a realização do estudo de caso.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Para desenvolver este trabalho científico tornou-se essencial determinar os procedimentos metodológicos que nortearão este estudo.

Em relação aos objetivos, este estudo classifica-se como descritivo, pois visa descrever as características do objeto de pesquisa. Diante disso, Andrade (2010, p. 112) destaca que “a pesquisa descritiva se preocupa em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles”. Assim, na pesquisa descritiva o autor deverá destacar as informações sobre o assunto pesquisado, e apresentar o conhecimento teórico para a realização prática, não expondo sua opinião no decorrer no trabalho.

Quanto aos procedimentos para o levantamento de dados, será realizado um estudo de caso, com a intenção de contribuir com o conhecimento e identificar relações que possivelmente não seriam descobertas de outras maneiras. Segundo Martins e Lintz (2007, p. 23):

Trata-se de uma técnica de pesquisa cujo objetivo é o estudo de uma unidade que se analisa profunda e intensamente. Considera a unidade social estudada em sua totalidade, seja um indivíduo, uma família, uma instituição, uma empresa, ou uma comunidade, com o objetivo de compreendê-los em seus próprios termos.

Esta pesquisa também será bibliográfica, pois abordará os conceitos relacionados à tributação na importação de serviços. De acordo com Cervo e Bervian (2002, p. 65):

A pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos [...] busca conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema de problema.

Por fim, a tipologia quanto a abordagem do problema, será de uma pesquisa qualitativa, por meio da qual é possível analisar a complexidade do

problema proposto, de modo que seja possível adquirir entendimento de suas peculiaridades e os impactos que ele provoca no mercado em que está inserido. Para Richardson (1985, p. 39) “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação entre as variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por outros grupos sociais”.

Por meio da utilização de todos estes procedimentos metodológicos, almeja-se alcançar o conhecimento necessário para apresentar um melhor entendimento sobre o tema em estudo.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Para identificar e analisar os aspectos controversos da tributação na importação de serviços faz-se necessário a realização de um estudo de caso.

Para a coleta de dados, será imprescindível buscar informações contábeis em documentos de importação e na legislação vigente. Por meio da análise dos documentos coletados, associados à redação da legislação, será possível identificar os aspectos controversos, bem como analisar o impacto direto das discussões no ambiente organizacional.

4 ESTUDO DE CASO

Neste capítulo apresenta-se o estudo de caso realizado com um serviço do tipo intermediação de negócios. Com a demonstração dos cálculos dos tributos incidentes, pretende-se evidenciar os aspectos tributários controvertidos existentes na referida operação.

4.1 INFORMAÇÕES A SEREM CONSIDERADAS NA ANÁLISE DE DADOS

Para a realização deste estudo de caso, foi selecionado um serviço do tipo intermediação de negócios, que pode ser definido como uma relação comercial na qual uma das partes, pessoa física ou jurídica, se responsabiliza por realizar determinados negócios para a outra parte, sem vínculo empregatício, mediante o pagamento de uma remuneração.

Na importação, a empresa brasileira contrata um representante comercial no exterior, e este, por sua vez, realiza o intermédio de negócios mercantis, por meio de visitas aos clientes para apresentação de produtos e serviços e a finalização da venda. Além disso, controla os pedidos, acompanha clientes no pós-venda e estuda tendências de mercado, a fim de identificar novas oportunidades de negócios.

Antes da contratação, no entanto, é necessário verificar a regularidade do representante comercial no exterior, haja vista que no mercado da intermediação de negócios, na maioria dos países, é exigido o registro em órgão competente.

Na China, país objeto deste estudo, para o exercício da atividade de intermediação de negócios, há necessidade de inscrição do representante comercial na Administração de Indústria e Comércio do País. Apenas após é que o registro o representante estará apto para exercer suas atividades, definidas previamente em contrato.

Para a realização dos cálculos e da análise tributária será considerada a contratação de um serviço de intermediação de negócios (ou representação comercial), em que a contratante é uma empresa industrial química situada em Criciúma, e a contratada é uma empresa de representação comercial situada em Guangzhou, na China.

O montante total pago pela contratação do serviço é correspondente à US\$ 50,000.00 e foi fechado a uma taxa cambial de R\$ 3,3605, no dia 26.04.2017, sendo o contrato, portanto, equivalente à R\$ 168.025,00 em moeda nacional.

4.2 TRIBUTAÇÃO NA IMPORTAÇÃO DE UM SERVIÇO DO TIPO INTERMEDIACÃO DE NEGÓCIOS

Para se efetuar os cálculos da tributação de uma importação de serviços é necessário observar as informações da *Invoice* (vide apêndice A) e do Contrato de Câmbio (vide apêndice B) firmado na operação, além de conhecer os dispositivos legais que regem o serviço a ser importado.

4.2.1 Tributos incidentes, alíquotas e embasamento legal

Para obter informações sobre a carga tributária de um serviço importado, torna-se essencial conhecer a sua classificação fiscal, encontrada por meio da NBS, que é o classificador nacional para a identificação dos serviços e intangíveis no Brasil. No estudo em questão, o serviço importado possui o código 10.09 – Representação de qualquer natureza, inclusive comercial.

Além disso, é indispensável identificar se o contrato de serviço implica em transferência de tecnologia. Que neste caso, não há.

Com estes dados, é possível buscar na legislação vigente os tipos de tributos e as alíquotas incidentes na operação, que estão representados na tabela abaixo:

Tabela 5 - Tipo de tributo, alíquota e embasamento legal

Tributo	Alíquota	Embasamento Legal
IRRF	15%	Art. 1º, IN RFB nº 1455/14
CIDE	10%	Art. 2º, § 4º, Lei nº 10.168/00
PIS-Importação	1,65%	Art. 8º, II, a, Lei nº 10.865/04
COFINS-Importação	7,6%	Art. 8º, II, b, Lei nº 10.865/04
IOF	0,38%	Art. 8º, § 5º, Decreto nº 6.306/07
ISS	3%	Art. 1º, LC Municipal nº 35/04

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Por fim, em posse destas informações, torna-se possível iniciar o cálculo dos tributos.

4.2.1.1 Cálculo do IRRF

Para o cálculo do IRRF, algumas informações precisam ser analisadas, pois afetam diretamente a forma de se encontrar o valor do imposto a recolher.

O primeiro passo é identificar o tipo do serviço importado. No presente estudo de caso, por ser do tipo intermediação de negócios, o serviço está enquadrado no rol de casos em que há a incidência do imposto, previstos na IN SRF Nº 252/02.

Após esta identificação, deve-se verificar o país de origem do prestador do serviço. Neste caso, o prestador do serviço encontra-se na China, cujo país não está elencado no rol de que trata a IN RFB nº 1.037/10, e, por isso, não é considerado um paraíso fiscal.

Por último, é necessário buscar a informação sobre qual das partes assumirá o ônus do imposto. Neste estudo, o contrato prevê que será o tomador do serviço.

Depois de feitas estas análises, deve-se realizar o cálculo do IRRF.

Como a fonte pagadora assumiu o ônus do tributo, ocorre o *gross up*, e, por isso, será necessário reajustar, para mais, o rendimento bruto sobre o qual recai o IRRF.

Para reajustar a base de cálculo, toma-se o valor remetido para o exterior, e divide-se pelo numerador 1 menos a alíquota efetiva do imposto, que, de acordo com a IN RFB nº 1455/14, é igual a 15%, conforme cálculo abaixo:

Figura 6 - Reajuste da Base de Cálculo do IR

<p>Fórmula Base de Cálculo: $VL / (1 - \text{Alíquota IRRF})$</p> <p>$R\\$ 168.025,00 / (1 - 0,15)$ $R\\$ 168.025,00 / 0,85$ $R\\$ 197.676,47$</p>
--

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Deste modo, com o reajuste, a base de cálculo do imposto passa a ser de R\$ 197.676,47. Assim, para encontrar o valor de IRRF a recolher, basta multiplicar a base de cálculo reajustada pela alíquota de 15%, de acordo com a tabela a seguir:

Tabela 6 - Cálculo do IRRF

Cálculo do IRRF		
1	Valor em moeda estrangeira	US\$ 50,000.00
2	Taxa cambial	R\$ 3,3605
3	Valor em moeda nacional	R\$ 168.025,00
4	Base de cálculo reajustada	R\$ 197.676,47
5	Alíquota	15%
(=)	IRRF a pagar	R\$ 29.651,47

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Após os cálculos, encontra-se o valor de IRRF devido de R\$ 29.651,47. O mesmo deve ser recolhido na data da ocorrência do fato gerador, através de DARF com o código 0473.

4.2.1.2 Cálculo do IOF

Para calcular o IOF, faz-se necessário observar o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, informado no Contrato de Câmbio firmado entre as partes e sobre este valor aplica-se a alíquota prevista no Decreto nº 6.391/08, que é de 0,38%. Abaixo, é demonstrado o cálculo do IOF incidente na operação:

Tabela 7 - Cálculo do IOF

Cálculo do IOF		
1	Valor pago	R\$ 168.025,00
2	Alíquota	0,38%
(=)	IOF a pagar	R\$ 638,50

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Para encontrar o valor de IOF a pagar, basta multiplicar o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior R\$ 168.025,00 pela alíquota do imposto, assim o valor de IOF apurado é de R\$ 638,50. O responsável

pelo recolhimento deste valor é o próprio banco, que deve efetuar o pagamento na data do fechamento de câmbio, através de DARF com o código 1150.

4.2.1.3 Cálculo do PIS-Importação e COFINS-Importação

Para encontrar o valor de PIS/COFINS-Importação é necessário considerar o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, alíquota do ISS e do próprio PIS/COFINS-Importação. Em posse destas informações, aplicam-se os cálculos em conformidade com a IN RFB nº 1.401/13.

As fórmulas empregadas para a apuração do PIS-Importação e COFINS-Importação foram as descritas no tópico 2.3.1.2, que resulta no cálculo seguinte:

Figura 7 - Cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação

$$Z = [(1 + 0,03) / (1 - 0,0165 - 0,0760)]$$

$$Z = 1,03 / 0,9075$$

$$Z = 1,1350$$

COFINS-Importação = $0,0760 * (168.025,00 * 1,1350)$
 COFINS-Importação = $0,0760 * 190.708,38$
 COFINS-Importação = 14.493,84

PIS-Importação = $0,0165 * (168.025,00 * 1,1350)$
 PIS-Importação = $0,0165 * 190.708,38$
 PIS-Importação = 3.146,69

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

A apuração destes tributos consiste, primeiramente, em agregar as alíquotas de cada tributo envolvido no cálculo, equivalendo “F” para ISS, “C” para PIS-Importação e “D” para COFINS-Importação, encontrando assim o fator “Z”.

Na segunda etapa, deve-se multiplicar o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior pelo fator “Z”, compondo a base de cálculo, para, em seguida, aplicar as alíquotas correspondentes a cada espécie de tributo, chegando, desta forma, aos valores correspondentes à PIS-Importação e COFINS-Importação a pagar.

Na importação do serviço em estudo, as alíquotas de PIS-Importação e COFINS-Importação são, respectivamente, de 1,65% e 7,6%. Deste modo, o valor

apurado nesta operação para o PIS-Importação é de R\$ 3.146,69 e para a COFINS-Importação é de R\$ 14.493,84.

4.2.1.4 Cálculo da CIDE

As informações utilizadas para a realização do cálculo do IRRF no que diz respeito ao tipo e origem do serviço, também serão utilizadas no cálculo da CIDE. Embora a intermediação de negócios não implique em transferência de tecnologia, o contrato também está sujeito à CIDE, pois se trata de serviço de assistência.

Para realizar o cálculo deste tributo, aplica-se sobre a base de cálculo reajustada do IRRF a alíquota padrão da contribuição, que corresponde a 10%, conforme tabela abaixo:

Tabela 8 - Cálculo da CIDE

Cálculo da CIDE		
1	Valor em moeda estrangeira	US\$ 50,000.00
2	Taxa cambial	R\$ 3,3605
3	Valor em moeda nacional	R\$ 168.025,00
4	Base de cálculo reajustada	R\$ 197.676,47
5	Alíquota	10%
(=)	CIDE a pagar	R\$ 19.767,65

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Ao final do cálculo, encontra-se o valor de CIDE a pagar de R\$ 19.767,65. Este valor deve ser recolhido até o último dia útil da quinzena subsequente à ocorrência do fato gerador, através de DARF com o código 8741.

4.2.1.5 Cálculo do ISS

Para o cálculo do ISS, além do conhecimento do valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, sem a dedução de IR, é necessário consultar a legislação do município onde está localizado o tomador do serviço.

No caso em estudo, o tomador do serviço encontra-se localizado no Município de Criciúma. O serviço de intermediação de negócios no Município de

Criciúma é tratado como “Representação de qualquer natureza, inclusive comercial”, e de acordo com o Art. 1º da LC Municipal nº 35/04, a alíquota para a importação deste serviço é de 3%.

Deste modo, para se obter o valor do ISS a recolher é necessário multiplicar o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, sem a dedução do IR, pela alíquota de 3%, de acordo com o cálculo abaixo:

Tabela 9 - Cálculo do ISS

Cálculo do ISS		
1	Valor em moeda estrangeira	US\$ 50,000.00
2	Taxa cambial	R\$ 3,3605
3	Valor em moeda nacional	R\$ 168.025,00
4	Base de cálculo reajustada	R\$ 197.676,47
5	Alíquota	3%
(=)	ISS a pagar	R\$ 5.930,29

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Assim, multiplicando a base de cálculo reajustada de R\$ 197.676,47 pela alíquota de 3%, encontra-se o valor de ISS a pagar, que corresponde a R\$ 5.930,29.

Para realizar o recolhimento deste valor, o tomador do serviço deve acessar o Livro Eletrônico da Prefeitura de Criciúma, através do menu Serviços Online disponível no endereço eletrônico do município, e preencher na Declaração de Serviços Tomados do mês em referência, os dados da contratação do serviço importado de acordo com a *Invoice*. Após o preenchimento, é gerada uma guia avulsa do valor a recolher, tendo como prazo de pagamento o 15º dia do mês subsequente à contratação do serviço.

4.3 ANÁLISE TRIBUTÁRIA

No caso em estudo, verifica-se que ao contratar o serviço o tomador ficou sujeito ao recolhimento de seis tributos, que são o IRRF, o IOF, a CIDE, o PIS-Importação, a COFINS-Importação e o ISS. Além do número de tributos considerável, percebe-se que a incidência e a forma de cálculo da tributação resultaram em elevada carga tributária.

Pelas características do negócio, inclusive em razão do método de cálculo *gross up* para parte dos tributos, a carga tributária total foi superior à 40%, como exposto na tabela abaixo:

Tabela 10 - Montante de tributos pagos (cenário realista)

Montante pago em moeda estrangeira		Taxa cambial		Montante pago em moeda nacional
US\$ 50,000.00		R\$ 3,3605		R\$ 168.025,00
Tributo	Base de cálculo ajustada	Alíquota nominal	Alíquota efetiva	Montante devido
IRRF	R\$ 197.676,47	15%	17,65%	R\$ 29.651,47
IOF	R\$ 168.025,00	0,38%	0,38%	R\$ 638,50
PIS	R\$ 190.708,38	1,65%	1,87%	R\$ 3.146,69
COFINS	R\$ 190.708,38	7,6%	8,63%	R\$ 14.493,84
CIDE	R\$ 197.676,47	10%	11,76%	R\$ 19.767,65
ISS	R\$ 197.676,47	3%	3,53%	R\$ 5.930,29
TOTAL		37,63%	43,82%	R\$ 73.628,44

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Ao final, a aquisição do serviço importado custou ao importador o valor do contrato, no montante de R\$ 168.025,00, mais o valor dos tributos incidentes na operação, no valor de R\$ 73.628,44, totalizando a operação R\$ 241.653,44.

Fica evidente, em decorrência da metodologia de cálculo dos tributos, que houve um acréscimo de 6,19 pontos percentuais nas alíquotas efetivas em relação às alíquotas nominais. Ou seja, unicamente pela forma de cálculo da operação, que inclui os próprios tributos na base de cálculo de outros tributos, houve um aumento de 16,45% da carga tributária incidente.

Além disto, existem outros pontos que podem ser destacados como causas de aumento da carga tributária, o que pode impactar de forma negativa nas operações das empresas brasileiras.

O primeiro trata da incidência de IRRF. Em regra, o IR recai sobre o lucro de uma empresa, e os Tratados Internacionais firmados pelo Brasil para evitar a bitributação trazem em suas redações a afirmação de que os lucros de uma empresa só podem ser tributados no domicílio daquela que auferir estes lucros, ou seja, o prestador do serviço estrangeiro. Se o Brasil mantivesse seu posicionamento

inicial, baseado nestes acordos, a operação em estudo não seria tributada por este imposto, reduzindo a carga tributária em 17,65%, ou seja, R\$ 29.651,47.

Outro ponto controverso, como visto na fundamentação teórica, refere-se à incidência da CIDE sobre serviços importados que não envolvam transferência de tecnologia, uma vez que a contribuição foi criada com o objetivo de estimular o desenvolvimento tecnológico do Brasil, não possuindo qualquer relação de interesse com outros tipos de serviços. A operação em estudo caracteriza a contratação de serviço técnico que não envolve transferência de tecnologia e, inclusive, é figurado como o quarto tipo de serviço mais relevante do Brasil. Ainda, o objetivo da empresa importadora com a contratação deste serviço consiste em ampliar seus negócios e, conseqüentemente, aumentar o número de exportações brasileiras. Sem esta incidência, a carga tributária poderia diminuir 11,76%, que representa economicamente R\$ 19.767,65.

Já na análise da incidência do ISS, observa-se outra questão que pode ser objeto de contestação. Nesta hipótese, os contribuintes têm sustentado a ausência de previsão constitucional para a incidência, assim como haveria inversão nas regras material, espacial e pessoal, o que impossibilitaria a incidência do ISS. Esta tese poderia reduzir o valor devido em R\$ 5.930,29, o que representa 3,53% da carga tributária efetiva.

Ainda, ao analisar a inclusão do ISS na base de cálculo do PIS/COFINS-Importação, pode-se estar diante de uma previsão inconstitucional. Afinal, a legislação prevê a incidência do PIS/COFINS-Importação sobre o faturamento das pessoas jurídicas, sendo este a receita bruta das vendas de mercadorias e de serviços de qualquer natureza, ou seja, a riqueza efetivamente auferida pela empresa. Portanto, como o ISS não compreende o conceito de receita bruta, não poderia integrar a base de cálculo destes tributos. Neste contexto, caso o ISS não fosse embutido na base de cálculo do PIS/COFINS-Importação, o importador deixaria de recolher R\$ 2.098,21.

Desta forma, verifica-se que para a empresa importadora em estudo, estes aspectos tributários controversos resultam em um aumento significativo do ônus tributário e financeiro na operação realizada.

4.3.1 Simulação de cenário otimista

Simulando um cenário otimista, em que o contribuinte pudesse obter êxito em relação aos aspectos tributários controversos ora destacados, é possível identificar uma queda significativa no montante total de tributos pagos, como pode ficar demonstrado pela tabela abaixo:

Tabela 11 – Montante de tributos pagos (cenário otimista)

Montante pago em moeda estrangeira		Taxa cambial		Montante pago em moeda nacional
S\$ 50,000.00		R\$ 3,3605		R\$ 168.025,00
Tributo	Base de cálculo ajustada	Alíquota nominal	Alíquota efetiva	Montante devido
IOF	R\$ 168.025,00	0,38%	0,38%	R\$ 638,50
PIS	R\$ 168.025,00	1,65%	1,65%	R\$ 2.772,41
COFINS	R\$ 168.025,00	7,6%	7,6%	R\$ 12.769,90
TOTAL		9,63%	9,63%	R\$ 16.180,81

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Nesta hipótese, o desembolso que a empresa teria com a importação do serviço seria em torno de 23,8% menor, pois lhe custaria apenas R\$ 184.205,81, resultado da soma do valor do contrato e do montante de tributos devidos.

Em comparação com o cenário realista, a diferença na incidência de tributos é significativa, conforme se verifica na tabela seguinte:

Tabela 12- Comparação entre cenários

Tributo	Cenário realista		Cenário otimista		Diferença	
	Alíquota efetiva	Valor devido (R\$)	Alíquota efetiva	Valor devido (R\$)	Alíquota	Valor devido (R\$)
IRRF	17,65%	29.651,47	-	-	17,65%	29.651,47
IOF	0,38%	638,50	0,38%	638,50	-	0,00
PIS	1,87%	3.146,69	1,65%	2.772,42	0,22%	374,27
COFINS	8,63%	14.493,84	7,6%	12.769,90	1,03%	1.723,94
CIDE	11,76%	19.767,65	-	-	11,76%	19.767,65
ISS	3,53%	5.930,29	-	-	3,53%	5.930,29
TOTAL	43,82%	73.628,44	9,63%	16.180,81	34,19%	57.447,62

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Como é possível observar, no cenário otimista o ônus tributário alcança apenas R\$ 16.180,81, ou seja, R\$ 57.447,62 inferior ao valor devido na operação do cenário realista, de R\$ 73.628,44. Este valor representa aproximadamente 78% de economia tributária, em decorrência dos 34,19 pontos percentuais de diferença entre a carga tributária de um e de outro cenário.

Importante observar que, neste cenário, o valor de impostos devidos é consideravelmente inferior ao do cenário realista em razão da não incidência de IRRF, CIDE e ISS na importação e também em função da não inclusão dos valores de ISS e das próprias contribuições na base de cálculo do PIS/COFINS-Importação.

Destaque-se, por fim, que, nesta importação, em ambos os cenários, a empresa importadora poderá realizar tão somente a compensação dos valores de PIS/COFINS-Importação, o que acabará diminuindo apenas o impacto financeiro em suas operações.

4.3.2 Cálculo de serviço nacional

Ao considerar a sistemática de cálculo sobre um serviço nacional, utilizando as mesmas premissas dos cálculos dos tributos incidentes na contratação do serviço internacional, também é possível notar expressiva redução de carga tributária, como demonstra a tabela abaixo:

Tabela 13 - Montante de tributos pagos sobre a contratação de serviço nacional

Montante pago em moeda nacional			R\$ 168.025,00
Tributo	Base de cálculo	Alíquota nominal	Montante devido
IR	R\$ 168.025,00	1,5%	R\$ 2.520,37
CSLL	R\$ 168.025,00	1%	R\$1.680,25
PIS	R\$ 168.025,00	0,65%	R\$ 1.092,16
COFINS	R\$ 168.025,00	3%	R\$ 5.040,75
ISS	R\$ 168.025,00	3%	R\$ 5.040,75
TOTAL		9,15%	R\$ 15.374,28

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Neste caso, cabe frisar que os cálculos são realizados apenas sobre o valor do serviço tomado, conforme determina a legislação, devendo ser aplicado o percentual vigente para cada imposto, sem acrescentar outros tributos nas bases de cálculo.

Desta forma, os cálculos foram feitos sobre o valor principal de R\$ 168.025,00, e no final, a carga tributária incidente perfaz o montante de 9,15%.

A tabela a seguir demonstra a diferença financeira entre os tributos pagos sobre o serviço contratado no exterior e o mesmo serviço caso contratado no Brasil:

Tabela 14 - Comparação de carga tributária entre serviço importado e nacional

Tributo	Importado		Nacional		Diferença	
	Alíquota efetiva	Valor devido (R\$)	Alíquota efetiva	Valor devido (R\$)	Alíquota	Valor devido (R\$)
IRRF	17,65%	29.651,47	1,5%	2.520,37	16,15%	27.131,10
IOF	0,38%	638,50	-	-	0,38%	638,50
CSLL	-	-	1%	1.680,25	-1%	-1.680,25
PIS	1,87%	3.146,69	0,65%	1.092,16	1,22%	2.054,53
COFINS	8,63%	14.493,84	3%	5.040,75	5,63%	9.453,09
CIDE	11,76%	19.767,65	-	-	11,76%	19.767,65
ISS	3,53%	5.930,29	3%	5.040,75	0,53%	889,54
TOTAL	43,82%	73.628,44	9,15%	15.374,28	34,67%	58.254,15

Fonte: Elaborada pela autora (2017)

Com esta comparação, é possível identificar que este percentual – equivalente a 34,67 pontos percentuais menor – é 79,12% inferior ao encontrado no cálculo dos tributos sobre o serviço proveniente do exterior.

Considerando os cálculos e as comparações realizadas, verifica-se que a diferença da carga tributária entre o serviço proveniente do exterior e o serviço nacional é bastante relevante, já que o percentual fica aproximadamente 400% maior sobre o valor do serviço nacional, de R\$ 15.374,28, e o valor do serviço importado, de R\$ 73.628,44.

Isto demonstra que a carga tributária do serviço nacional é significativamente inferior àquela encontrada no mesmo tipo de serviço praticado no exterior, o que pode desestimular ou até mesmo inviabilizar a importação de serviços no Brasil.

Ainda, vale ressaltar que os tributos pagos na contratação de serviço nacional tratam-se de retenções, e, portanto, ao final da operação, são descontados do montante a pagar ao prestador do serviço.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nesta pesquisa, buscou-se identificar e analisar os aspectos tributários controvertidos nas operações de importação de serviços no Brasil, bem como os reflexos que tais aspectos podem causar na gestão dos recursos financeiros da empresa importadora.

Com base na bibliografia pesquisada, a origem e as características do comércio exterior brasileiro foram apresentadas, além do conceito de importação e as modalidades de importação existentes. Ainda, de forma estruturada e direcionada ao estudo de caso a ser realizado, foram evidenciados os tributos incidentes nos processos de importação de serviços, suas características e sistemáticas de cálculo conforme a legislação vigente.

Como estudo de caso, foi apresentada a tributação incidente na importação de um serviço do tipo intermediação de negócios e por meio de uma simulação foram demonstrados os cálculos dos tributos. Desta maneira, foi possível identificar que o montante que a empresa estudada precisou recolher ao fisco atingiu uma carga tributária na ordem de 44% do valor do serviço importado, o que aponta a onerosidade da operação.

Com a verificação do impacto da carga tributária incidente na importação de serviços no Brasil, foi ainda realizada uma simulação de cálculo considerando a hipótese de o contribuinte ter razão nos aspectos tributários controvertidos. Com isso, pode-se evidenciar que, no cenário mais otimista, o percentual de tributos pagos cairia para apenas aproximadamente 10%, o que possibilitou verificar que, se o contribuinte viesse a ter êxito nas teses, poderia obter uma economia de R\$ 57.447,63 somente nesta importação.

Neste contexto, também foi realizada uma comparação entre o serviço proveniente do exterior e o serviço nacional, em que foi possível verificar que o serviço importado possui uma carga tributária aproximadamente 400% maior.

Logo, de forma geral, ao analisar a incidência tributária em uma operação de importação de serviços, pode-se perceber que a empresa que utiliza serviços importados como insumo em sua produção deve contar com uma gestão eficaz dos tributos incidentes na operação, bem como das disponibilidades financeiras relacionadas às suas atividades. Isto porque, é sensível perceber que as peculiaridades tributárias vigentes para a importação causam um impacto direto em

suas finanças, o que pode até mesmo vir a ocasionar a inviabilidade de determinadas operações comerciais.

Não é de se estranhar que a elevada carga tributária em operações que envolvam a importação de serviços no Brasil tem sido apontada como um fator de aumento de custos, redutor da produtividade na indústria e, por conseguinte, da competitividade nacional, o que aumenta ainda mais o chamado “Custo Brasil”.

Além disso, a sistemática de cálculo dos tributos “por dentro”, prática brasileira recorrente, parece violar a regra da transparência tributária e, invariavelmente, leva o contribuinte a engano, já que poucos se dão conta que a alíquota imposta pela legislação não é a que se aplica de fato.

Fica evidente que esta forma de incrementar a arrecadação, com a inclusão de tributos na base de cálculo de outros tributos, acaba beneficiando o próprio Governo mesmo se ilegais, visto que apenas uma parcela diminuta de contribuintes se dispõe a questionar tais incidências, em demandas que acabam se arrastando por anos na esfera do Poder Judiciário.

Deste modo, é visto como essencial uma reforma tributária profunda, que seja capaz de simplificar o sistema tributário nacional, tornar a carga tributária menor e que proporcione maior transparência ao contribuinte.

Por fim, é possível perceber a complexidade do tema estudado diante dos inúmeros aspectos tributários controvertidos apresentados, todos amparados em sólidas teses jurídicas.

Entretanto, neste particular, a contestação por parte dos contribuintes ainda é inexpressiva e a produção jurisprudencial escassa, fazendo com que o Governo perpetue a prática de seguir exigindo tributos questionáveis.

Embora a tributação sobre as importações, de modo geral, seja utilizada também para equilibrar a concorrência com os produtos e serviços locais, tem-se que esta tributação poderia ser muito mais justa e adequada, principalmente quando tais importações representem inovação e aumento da capacidade exportadora do país, como é o caso da operação estudada.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Leonardo Augusto. **ISS deve ser excluído do PIS/COFINS-Importação**. Disponível em: <<http://alfonsin.com.br/iss-deve-ser-excluido-do-piscofins-importao/>> Acesso em: 17 de maio de 2017.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução a metodologia do trabalho científico**. 10^o ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da tributação na importação e na exportação de bens e serviços**. 7^o ed. São Paulo: Aduaneiras, 2014.

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da tributação na importação e na exportação de bens e serviços**. 8^o ed. São Paulo: Aduaneiras, 2016.

BARRETO, Aires F. **ISS – não incidência sobre a importação de serviços**. In Revista Dialética de Direito Tributário, n. 201, p. 19. São Paulo: Dialética, Junho de 2012.

BRASIL. Ato Declaratório Normativo COSIT nº 1, de 05 de janeiro de 2000. **Dispõe sobre o tratamento tributário a ser dispensado às remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e serviços técnicos sem transferência de tecnologia**. Diário Oficial da União, Brasília, 19 de janeiro de 2000.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm> Acesso em: 17 de novembro de 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em 12 de novembro de 2016.

BRASIL. Decisão nº 274, de 29 de setembro de 1998. **Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF**. Diário Oficial da União, Brasília, 30 de outubro de 1998.

BRASIL. Decreto nº 660, de 25 de setembro de 1992. **Institui o Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX**. Diário Oficial União, Brasília, 28 de setembro de 1992.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. **Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**. Diário Oficial União, Brasília, 29 de março de 1999.

BRASIL. Decreto nº 6.391, de 12 de março de 2008. **Altera o Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, que regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF**. Diário Oficial da União, Brasília, 12 de março de 2008.

BRASIL. Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. **Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle, e a tributação das operações de comércio exterior.** Diário Oficial da União, Brasília, 06 de fevereiro de 2009.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.730, de 17 de dezembro de 1979. **Altera a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 17 de dezembro de 1979.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 28 de junho de 2012. **Institui a obrigação de prestar informações relativas às transações entre residentes ou domiciliados no Brasil e residentes ou domiciliados no exterior que compreendam serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, das pessoas jurídicas ou dos entes despersonalizados.** Diário Oficial da União, Brasília, 29 de junho de 2012.

BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 1.401, de 09 de outubro de 2013. **Dispõe sobre o cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Revoga a Instrução Normativa SRF nº 572, de 22 de novembro de 2005.** Diário Oficial da União, Brasília, 11 de outubro de 2013.

BRASIL. Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958. **Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 06 de maio de 1959.

BRASIL. Lei nº 8.894, de 21 de junho de 1994. **Dispõe sobre o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários, e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 21 de junho de 1994.

BRASIL. Lei nº 8.981/95, de 20 de janeiro de 1995. **Altera a legislação tributária federal e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 23 de janeiro de 1994.

BRASIL. Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000. **Institui contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 30 de dezembro de 2000.

BRASIL. Lei nº 10.168, de 27 de fevereiro de 2007. **Dispõe sobre a prestação de auxílio financeiro pela União aos Estados e aos Municípios, no exercício de 2006, com o objetivo de fomentar as exportações do País; altera as Leis nºs 8.248, de 23 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.314, de 3 de julho de 2006, 11.119, de 25 de maio de 2005, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, o Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, a Medida Provisória nº 2.185-35, de 24 de agosto de 2001, e a Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000; e dá outras providências.** Diário Oficial

da União, Brasília, 27 de fevereiro de 2007.

BRASIL. Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001. **Institui mecanismo de financiamento para o Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio, para o Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde, para o Programa Biotecnologia e Recursos Genéticos – Genoma, para o Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico e para o Programa de Inovação para Competitividade, e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 20 de dezembro de 2001.

BRASIL. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. **Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 30 de abril de 2004.

BRASIL. Lei nº 11.452, de 29 de dezembro de 2000. **Institui contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 29 de dezembro de 2000.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. **Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.** Diário Oficial da União, Brasília, 01 de agosto de 2003.

BRASIL. Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços. **O SISCOSERV.** Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/comercio-servicos/a-secretaria-de-comercio-e-servicos-scs-15>> Acesso em: 18 de novembro de 2016.

BRASIL. Solução de Consulta nº 143, de 16 de maio de 2005. **Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/imprimir.action?visao=anotado&dAto=67713>> Acesso em 14 de março de 2017.

BRASIL. Portaria MDIC nº 113, de 17 de maio de 2012. **Dispõe sobre a obrigação de prestar informações de natureza econômico-comercial ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior relativas às transações entre residentes ou domiciliados no Brasil e residentes ou domiciliados no exterior que compreendam serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, das pessoas jurídicas e dos entes despersonalizados.** Diário Oficial da União, Brasília, 18 de maio de 2012.

BRIGAGÃO, Gustavo. **ISS não pode incidir sobre importação de serviços.** Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-out-17/consultor-tributario-iss-nao-incidir-importacao-servicos>> Acesso em: 05 de abril de 2017.

CARDOSO, Frederico Padre. **Dupla tributação internacional sobre a renda das pessoas jurídicas:** os elementos de conexão adotados na convenção modelo da organização para a cooperação e desenvolvimento econômico (ocde) contra a dupla

tributação internacional sobre a renda. 2002. 189 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

CARON, Ângela de Fátima. **A evolução do comércio exterior brasileiro, as ações, modificações e adaptações internas necessárias e a importância do respeito à cultura e aos aspectos culturais dos mercados externos nas negociações das empresas brasileiras.** Disponível em: <<http://www.opet.com.br/faculdade/revista-cc-adm/pdf/n1/A-EVOLUCAO-DO-COMERCIO-EXTERIOR-BRASILEIRO.pdf>>. Acesso em: 17 out. 2016.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica.** 5º ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CONFEDERAÇÃO Nacional da Indústria. **Tributação sobre importação de serviços: Impactos, casos e recomendações de políticas.** Disponível em: <http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo_18/2013/06/14/4197/20130614182313348110i.pdf>. Acesso em: 18 de novembro de 2016.

DANTAS, Letícia B. Tourinho. **O ISS e a sua incidência na importação de serviços.** 2010. 257 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade Tributária.** 15º ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FARO, Ricardo; FARO, Fátima. **Curso de Comércio Exterior.** 3º ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FONSECA, Frederico. *et al.* **STJ reafirma entendimento de que não cabe IRRF sobre serviço sem transferência de tecnologia.** Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI230944,71043-STJ+reafirma+entendimento+de+que+nao+cabe+IRRF+sobre+servico+sem>> Acesso em: 27 de março de 2017.

GUIA de Comércio Exterior e Investimento. **Fases do Processo de Importação.** Disponível em: <<http://www.investexportbrasil.gov.br/definicao-de-importacao>> Acesso em: 18 de outubro de 2016.

GUIA de Comércio Exterior e Investimento. **Fluxograma do Processo de Importação.** Disponível em: <http://www.investexportbrasil.gov.br/sites/default/files/visio-processo_de_importacao_v6_0.pdf> Acesso em: 03 de novembro de 2016.

GUIMARÃES, Peterli Edson. **Política de comércio exterior brasileira no contexto da abertura comercial.** São Paulo: Atlas, 2006.

KARAKANIAN, Marina Inês Fuzita. **Importantes alterações sobre a CIDE introduzidas pela Lei nº 10.332.** Disponível em: <http://www.dannemann.com.br/dsbim/Biblioteca_Detalhe.aspx?&ID=503&pp=2&pi=2> Acesso em: 17 de março de 2017.

KEEDI, Samir. **ABC do Comércio Exterior**. 2^o ed. São Paulo: Aduaneiras, 2004.

LOPEZ, José Manoel Cortinãs; GAMA, Marilza. **Comércio Exterior Competitivo**. 4 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2008.

MALUF, Sâmia Nagib. **Administrando o comércio exterior brasileiro**. São Paulo: Aduaneiras, 2000.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. 2^o ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MIRANDA, Thiago de Oliveira Cunha. **O Direito Tributário Internacional brasileiro e a incidência do ISS nas importações de serviços**. Disponível em: <<https://www2.direito.ufmg.br/revistadoacaap/index.php/revista/article/viewFile/60/59>> Acesso em: 17 de abril de 2017.

NETO, Hélio Barthem. **A importação de Serviços e o ISS – Considerações sobre o Tema no 11^o Aniversário de Vigência da Lei Complementar nº 116/2003**. Disponível em: <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6y8w/a-importacao-de-servicos-e-o-iss-consideracoes-sobre-o-tema-no-11-aniversario-de-vigencia-da-lei-complementar-n-1162003-helio-barthem-neto>> Acesso em: 17 de abril de 2017.

OLIVEIRA, Inês. **Tributação nas Remessas para o Exterior: Importações de Serviços e Direitos**. Disponível em: <<http://webserver.crcrj.org.br/APOSTILAS/A1041P0435.pdf>> Acesso em: 28 de novembro de 2016.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **As convenções internacionais para evitar a dupla tributação**. Disponível em: <www.agu.gov.br/page/download/index/id/1096545> Acesso em: 23 de março de 2017.

PARODIA, Jeferson Enilson Pinto. **Comércio Exterior Brasileiro**. Disponível em: <http://www.webartigos.com/_resources/files/_modules/article/article_110926_201307222201042f98.pdf> Acesso em: 17 out. 2016.

RATTI, Bruno. **Comércio Internacional e câmbio**. 10 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000.

RECEITA Federal do Brasil. **Importação**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/importacao-e-exportacao/despacho-aduaneiro-de-importacao>> Acesso em: 18 de outubro de 2016.

RECEITA Federal do Brasil. **Incidência na Importação de Bens e Serviços**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/PisPasepCofins/IncidenciaExportServico.htm>> Acesso em: 28 de novembro de 2016.

RECEITA Federal do Brasil. **IRRF (Imposto sobre a renda retido na fonte)**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/IRRF>> Acesso em: 13 de outubro de 2016.

RECEITA Federal do Brasil. **SISCOSERV**. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/siscoserv-sist-integrado-de-com-exterior-int-e-outras-operacoes-prod-var-patrim/manuais-siscoserv/5aedicaomanualaquisicao.pdf>> Acesso em: 18 de novembro de 2016.

RÉGNIER, Alexandre Medeiros. **A importação de serviços**. São Paulo: Diário Indústria & Comércio, 2014.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1985.

SUPREMO Tribunal Federal. **Incidência de CIDE sobre remessas ao exterior tem repercussão geral reconhecida**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=324594>> Acesso em: 20 de março de 2017.

SUPREMO Tribunal Federal. **STF julga inconstitucional norma sobre PIS e Cofins em importações**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=233986&caixaBusca=N>> Acesso em: 17 de maio de 2017.

VAZQUEZ, José Lopes. **Comércio Exterior Brasileiro**. 5^o ed. São Paulo: Atlas, 2001.

APÊNDICES

APÊNDICE A – INVOICE



7pace GmbH
Schleissheimer St. 68
Guangzhou, 80797
China

INVOICE

Invoice # 2417643
Invoice Date Apr 26, 2017
Invoice Amount \$ 50,000.00 (USD)
Customer ID IG5rygLQ8Bqhb5LbJ

PAID

BILLED TO
Empresa Importadora do
Serviço
[Redacted]

SUBSCRIPTION
ID IG5rygLQ8Bqhb5LbJ
Billing Period [Redacted]
Next Billing Date [Redacted]

DESCRIPTION	UNITS	UNIT PRICE	AMOUNT (USD)
Commercial Representation	1	\$50,000.00	\$50,000.00

Total \$ 50,000.00

Payments (\$ 50,000.00)

Amount Due (USD) \$0.00

PAYMENTS

\$ 50,000.00 was paid on 26 Abr, 2017 13:27 UTC by MarterCard card ending 0000.

NOTES

Thank you for supporting 7pace Timetracker.

Invoice is due for payment on Invoice Date.

[Redacted]

APÊNDICE B – CONTRATO DE CÂMBIO

Itaú		Itaú Unibanco S.A.		Comprovante de Contratação de Câmbio	
Tipo do Contrato	Evento	Referência	Data		
Venda	Contratação	140961502	26/04/2017		
Instituição					
Nome			CNPJ		
ITAU UNIBANCO S.A.			60.701.190/0001-04		
Endereço					
Rua Boa Vista, 176 - 1. Subsolo					
Cidade			UF/Pais		
Sao Paulo			SP		
Cliente					
Nome			CPF/CNPJ/Ident. do estrangeiro		
EMPRESA IMPORTADORA DO SERVIÇO			[REDACTED]		
Endereço					
[REDACTED]					
Cidade			UF/Pais		
[REDACTED]			SC		
Dados da operação					
Cód. da moeda estrangeira		Valor em moeda estrangeira			
USD		50.000,00 (cinquenta mil dólares)			
Taxa cambial		Valor em moeda nacional			
R\$ 3,360500000		R\$ 168.025,00 (cento e sessenta e oito mil e vinte e cinco reais)			
Descrição da forma de entrega da moeda estrangeira				Liquidação até	
Teletransmissão				26/04/2017	
Banco	Agência	Conta	Data de entrega dos Reais		
[REDACTED]	[REDACTED]	[REDACTED]	26/04/2017		
Tarifa	IOF	Imposto de Renda	VET (Valor Efetivo Total)		
R\$ 300,00	R\$ 638,50	R\$29.651,47	[REDACTED]		
Código da Natureza			Descrição do fato natureza		
47609			COMISSÕES E OUTRAS DESPESAS S/ TRANS. COMERCIAIS		

Solução Amigável de Conflitos - Para a solução amigável de eventuais conflitos relacionados a este instrumento, o **Cliente** poderá dirigir seu pedido ou reclamação à sua agência do **Itaú**. O **Itaú** coloca ainda à disposição do **Cliente** o SAC - Itaú (0800 728 0728), Personalité (0800 722 7377), o SAC - Itaú exclusivo ao deficiente auditivo (0800 722 1722) e o Fale Conosco (www.itaubank.com.br). Se não for solucionado o conflito, o **Cliente** poderá recorrer à Ouvidoria Corporativa Itaú (0800 570 0011, em dias úteis, das 9h às 18h, Caixa Postal 67.600, CEP 03162-971).

Este documento tem caráter informativo, sem necessidade de assinatura e devolução a esta instituição financeira.

