

ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS: UM ESTUDO COMPARATIVO COM A TRIBUTAÇÃO INCIDENTE NAS TRANSAÇÕES DOMÉSTICAS¹

Bruna Zaccaro Braccini²

Eduardo Gomes Plastina³

RESUMO

Diante do constante aumento na participação das importações de serviços na economia nacional e internacional, os serviços internacionais têm gerado uma expressiva movimentação tributária no Brasil. Considerando o peso do custo tributário no processo decisório nas contratações dos diferentes tipos de serviços, tais como assistência técnica e serviços técnicos, o presente estudo tem o objetivo de verificar os tributos incidentes na contratação de serviços técnicos provenientes do exterior e na contratação desses serviços no país, para que as cargas tributárias decorrentes possam ser comparadas e analisadas. Para tanto, foi desenvolvida uma pesquisa qualitativa, quantitativa, descritiva e documental. Com base em dados fictícios de operações realizadas por uma empresa tomadora de serviços técnicos, foram feitas demonstrações de cálculos, para que possam ser visualizados e comparados os tributos nas duas formas de contratação de serviços. Os resultados demonstraram um percentual significativamente maior em relação à tributação incidente nas contratações no âmbito interno. Além disso, no caso dos serviços importados, os tributos são acrescidos ao preço, enquanto no caso dos serviços nacionais, os tributos já estão embutidos no preço do serviço. Logo, para fins de tomada de decisão, deve-se levar em consideração a excessiva tributação incidente sobre as importações de serviços técnicos, em conjunto com os demais fatores, sem, no entanto excluí-las, em especial quando representam importação de conhecimentos e inovações para o país, podendo impactar na produtividade do negócio.

Palavras-chave: Importação; serviços técnicos; tributação.

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2017, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Aluna do curso de graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS. (brunabraccini@gmail.com).

³ Orientador. Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUCSP). Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUCSP). Graduado em Ciências Contábeis e Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). (eduardo.plastina@sbsp.com.br).

ANALYSIS OF TAXATION IN IMPORTATION OF TECHNICAL SERVICES: A COMPARATIVE STUDY WITH INCIDENT TAXATION IN DOMESTIC TRANSACTIONS

ABSTRACT

In view of the constant increase in the share of services imports in the national and international economy, international services have generated a significant tax movement in Brazil. Considering the weight of tax cost in the decision making process in negotiating different types of services, such as technical assistance and technical services, this study aims to verify the incident taxes on transactions of technical services from abroad and on transactions of these services in the country, so that the resulting tax burdens can be compared and analyzed. For that, a qualitative, quantitative, descriptive and documentary research was developed. Based on fictitious data of operations performed by a company that takes technical services, calculations were performed so that taxes can be viewed and compared in the two forms of rendering of services. The results showed a significantly higher percentage in relation to the taxation on domestic transaction. In addition, in the case of imported services, taxes are added to the price, while in the case of national services, taxes are already embedded in the price of the service. Therefore, for the purposes of decision-making, account should be taken of excessive taxation on imports of technical services, together with other factors, without, however, excluding them, especially when they represent importation of knowledge and innovations for the country, which may impact business productivity.

Keywords: Importation; technical services, taxation.

1 INTRODUÇÃO

A importância dos serviços para as empresas tem crescido nos últimos anos e envolvido uma sucessão de novas atividades decisivas para a produtividade do país. Do mesmo modo as importações, com um fundamental papel no crescimento e diversificação de todos os setores de atividades, são utilizadas pelas empresas com o objetivo de incrementar e diversificar suas operações, buscando o crescimento de seus negócios.

A elevada tributação sobre a operação de importação de serviços pode sobrecarregar as empresas brasileiras. Dependendo da modalidade de serviço, a operação se sujeita à incidência de até seis tributos diferentes (IRRF, CIDE, PIS, COFINS, ISSQN, IOF). Soma-se a isso as hipóteses em que houver *gross up*, mecanismo utilizado quando o importador assume o ônus dos

tributos devidos na fonte pelo exportador reajustando a base de cálculo para que os tributos incidentes na operação sejam calculados "por dentro" do preço do serviço ou mercadoria.

Nesse contexto, diante do constante incremento na participação das importações de serviços na economia nacional e internacional, os serviços internacionais têm gerado uma expressiva movimentação tributária no Brasil (ALMEIDA; THEÓPHILO, 2012). No âmbito empresarial, tendo em vista a onerosa carga tributária, ressalta-se o seu peso no processo decisório nas contratações dos diferentes tipos de serviços, tais como transferência de tecnologia, assistência técnica e prestação de serviços gerais.

Não obstante, diferentemente do que ocorre da importação de mercadorias, não há um registro de desembaraço aduaneiro vinculado ao débito dos impostos para que o serviço seja utilizado pelo importador brasileiro. Portanto, cabe uma atenção especial das empresas para os tributos sejam recolhidos corretamente, com os devidos registros no SISCOSERV – Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio.

A importância das importações para o nosso país revela-se por motivos comerciais, políticos, relacionamento entre países, etc. Entretanto, ressalta-se a necessidade de buscar melhores estratégias como tecnologia avançada e grandes parcerias comerciais. A Confederação Nacional da Indústria – CNI, ao apresentar a importância dos serviços para a competitividade brasileira, destaca seus principais fatores, quais sejam: (i) a representatividade do consumo intermediário de serviços na indústria, dentre eles os serviços de manutenção, logística e royalties; (ii) o impacto sobre o valor agregado da produção industrial, principalmente nos casos de exportação de bens manufaturados; e (iii) o fato de a comercialização de serviços do Brasil com o exterior ter se expandido nos últimos anos, tendo o país ascendido posições entre os maiores importadores e exportadores (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, 2013).

Dessa forma, dada a necessidade de modernização e manutenção da competitividade das empresas, bem como a frequente necessidade de contratação de empresas que prestam determinados tipos de serviços, o presente estudo se propõe a analisar a tributação incidente na contratação de serviços técnicos importados para o Brasil. Ademais, considerando os consideráveis valores que as empresas precisam desembolsar, a presente pesquisa serve para amparar a tomada de decisão por parte das mesmas nos processos de importação de serviços.

Sendo assim, a presente pesquisa pretende responder à seguinte questão: **qual a carga tributária incidente sobre operações de importação de serviços técnicos em comparação com as operações no âmbito doméstico?**

Dessa forma, o objetivo geral do estudo é verificar o custo total dos tributos incidentes na contratação de serviços técnicos de profissionais e/ou empresas qualificadas provenientes do exterior e na contratação desses serviços técnicos no país, para que as cargas tributárias decorrentes possam ser comparadas e analisadas. Para que o objetivo geral do estudo seja atingido, foram definidos como objetivos específicos: identificar os tributos incidentes na contratação de serviços técnicos do exterior e do mercado interno; comparar valores e percentuais das cargas tributárias identificadas; e identificar e analisar elementos que amparem a tomada de decisão nos processos de importação de serviços, particularmente no que tange a contratação de serviços qualificados no mercado internacional.

O estudo está organizado, além desta introdução, destinada à contextualização do tema e introdução da questão problema que motiva a pesquisa, em uma base teórica envolvendo o papel dos serviços na economia, o comércio internacional de serviços, conceituação de serviços técnicos para fins de tributação e a respectiva legislação referente aos tributos incidentes, além de outros estudos relacionados. Na terceira seção, são relatados os procedimentos metodológicos utilizados e, na seção quatro, são descritos e analisados os dados obtidos. Por fim, na quinta seção, são apresentadas as considerações finais acerca do estudo e sugeridas abordagens para estudos futuros.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção aborda-se, inicialmente, a participação dos serviços no processo produtivo e no desempenho das corporações, aspectos gerais sobre o comércio internacional de serviços e a importância da importação de serviços, seguidos especificações referentes aos tributos incidentes na contratação de serviços técnicos estrangeiros e nacionais.

2.1 O PAPEL DOS SERVIÇOS NO DESEMPENHO DAS EMPRESAS

O papel dos serviços para nas economias dos países tem se tornado cada mais relevante ao longo dos últimos anos. Nesse contexto, Moreira (2015), observa que há, na maioria dos países desenvolvidos, um aumento na participação de serviços de alta agregação de valor, tais como pesquisa e desenvolvimento – P&D, produção de softwares, *marketing* e *design*, nas atividades industriais. Ainda de acordo com o autor, nesses casos, indústria e serviços tornam-se simbióticos, em que o valor de cada um está atrelado ao valor do outro (MOREIRA, 2015).

Ainda segundo o autor, esses tipos de serviços, que normalmente requerem um alto nível de capital humano, podem ser chamados de serviços de valor, pois agregam valor à produção, contribuindo para o aumento do preço de mercado do produto, da produtividade e do retorno do investimento (MOREIRA, 2015).

Nesse sentido, a Confederação Nacional da Indústria (2014a) aponta que, em 2005, os serviços já representavam mais de 65% do valor adicionado dos bens manufaturados dos países industrializados, enquanto no Brasil essa relação chega a 57% do valor adicionado dos produtos industrializados. Percentual esse que, segundo o estudo, pode ser considerado moderado. (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, 2014a).

Segundo outro estudo conduzido pela Confederação Nacional da Indústria (2014b, p. 12):

Os setores mais exportadores e aqueles intensivos em tecnologia e conhecimento são os que mais utilizam serviços para agregar valor no Brasil. Como exemplos de atividades mais intensivas em tecnologia, é possível citar a fabricação de produtos químicos (76,1%), além dos equipamentos de informática e produtos eletrônicos e ópticos (66,3%). Dos setores mais exportadores, os serviços são mais representativos para agregação de valor nas atividades de fabricação de produtos metalúrgicos (79,2%), alimentícios (74,2%), de coques e de derivados de petróleo e biocombustíveis (66,8%) e de papel e celulose (65,2%).

Aponta ainda que os serviços são apontados influenciadores decisivos na composição dos custos das etapas de criação de valor na indústria (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, 2014b). De acordo com a análise, “há cada vez mais dependência entre manufatura e serviços” (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, 2014b, p. 18).

Além disso, em pesquisa relacionada à ligação entre o setor de serviços e comércio de bens, Francois e Woerz (2007), assinalam que os serviços são muitas vezes as atividades mais importantes na contribuição das exportações de um país. Segundo os autores, o aumento nas importações de serviços tem m efeito positivo na combinação de habilidades e tecnologia das indústrias produtivas, o que provoca um melhor desempenho de exportação, ao passo que a

proteção de setores de serviços intermediários coloca os setores produtivos em uma desvantagem competitiva (FRANCOIS; WOERZ, 2007).

Dessa forma, é possível inferir que os serviços de valor impactam a produtividade dos setores que os consomem como insumo em seu processo produtivo, sendo necessária, portanto, uma análise dos custos tributários nas operações que envolvem as contratações desses serviços. Ademais, tendo em vista a colocação dos autores de que os serviços costumam ser caros e de baixa qualidade (ARBACHE, 2014; MOREIRA, 2015), importante também uma análise mais específica da tributação nas importações de serviços.

2.2 COMÉRCIO INTERNACIONAL DE SERVIÇOS

Em relação ao comércio internacional de serviços, faz-se necessário inicialmente evidenciar o fenômeno da globalização que caracteriza o comércio internacional. Nesse contexto, o tema comércio de serviços assumiu crescente importância na pauta de negociações da Organização Mundial de Comércio – OMC, tendo em vista sua suscetibilidade às oscilações da economia e por ter se tornado o maior e mais dinâmico segmento da economia de muitos países, sobressaindo-se, inclusive, pela relevância na própria produção de bens (ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DE COMÉRCIO, 2013).

Diante disso, em 1994 foi criado o Acordo Geral sobre Comércio de Serviços (GATS), um acordo multilateral legal que abrange a troca de serviços, e fornece um sistema de obrigações e compromissos aplicáveis a todos os membros da OMC no que diz respeito ao comércio de serviços.

Celli Junior (2007), ao analisar a evolução das negociações do comércio de serviços no âmbito da Organização Mundial do Comércio, ressalta que a prestação de serviços, diferentemente da venda de mercadorias, revela-se complexa por sua natureza frequentemente imaterial ou tangível, que envolve normalmente obrigações de fazer e não fazer.

Além disso, ao diferenciar mercadorias de serviços, Jean Gadrey (2000), salienta que a noção de que serviços deveriam ser prestados com ambas as partes envolvidas (tanto o tomador quanto o prestador do serviço) no mesmo local da execução foi vencida com o desenvolvimento das tecnologias de transporte e de informação.

De acordo com dados elaborados pela Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD), no período compreendido entre 2008 e 2013, o comércio transfronteiriço de serviços aumentou em proporção significativamente superior em comparação ao comércio de mercadorias. Da mesma forma, no Brasil, a importância dos serviços vem avançando ao longo do tempo, que, em 2013, representavam cerca de 70% do PIB (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA, 2014b).

No que tange as empresas nacionais e multinacionais estabelecidas no país, a importação de serviços é peça vital para o intercâmbio de informações e conhecimentos tecnológicos e, assim, para o avanço econômico da nação (MACHADO, 2015). Nesse cenário, de acordo com o autor, “o interesse da fiscalização tributária e das demais entidades governamentais é cada vez maior no tocante ao comércio internacional de serviços, o que deve servir como alerta aos empresários do setor para que se preparem e adaptem e revisem a aderência de seus procedimentos internos à legislação tributária de regência” (MACHADO, 2015, p. 21).

À vista disso, em relação à importação de serviços, pode-se considerar que o conceito de importação de produtos definida como “a compra de produtos no exterior, por parte dos países que deles necessitam, e na entrada de mercadorias num país, provenientes do exterior” (UNESP, 2003, p. 4), estende-se para o comércio de serviços. Para tanto, é necessário ter em conta as quatro modalidades que o GATS (Acordo Geral sobre Comércio de Serviços da OMC) estabelece como comércio internacional de serviços, quais sejam: a) comércio transfronteiriço (*cross-border*); b) consumo no exterior (*consumption abroad*); c) presença comercial (*commercial presence*); e d) movimento de pessoas físicas (movement of natural persons).

2.3 CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS E OS TRIBUTOS INCIDENTES

Para compreender a tributação de serviços técnicos, primeiramente, ressalta-se que serviço, para efeitos tributários, pode ser definido como o resultado do esforço humano, prestado em favor de terceiro, em caráter negocial, com fim lucrativo, passível de se constituir como fato gerador do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN (VALADÃO; BUENO, 2011).

De igual forma, o entendimento do Supremo Tribunal Federal de que o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração de obrigação de fazer, mas sim está “relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de

atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador” (BRASIL, 2016, p. 5).

Especificamente, em relação aos serviços técnicos a Instrução Normativa RFB nº 1.455/2014 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2014), ao dispor sobre a incidência do imposto de renda retido na fonte sobre remessas ao exterior, afirma que:

Art. 17 (...)

II - considera-se:

- a) serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e
- b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.

Ainda, com o avanço da era digital e a expansão da internet, alguns fatos econômicos envolvendo novas tecnologias de informação têm trazido para debate questões referentes à definição da tributação de bens e serviços digitais. São exemplos a computação na nuvem e os inúmeros recursos e modelos de negócio a ela relacionados, sendo eles divididos em *Infrastructure as a Service (IaaS)*, *Plataform as a Service (PaaS)* e *Software as a Service (SaaS)*.

Em que pese a definição como bens ou serviços dessas operações não ser objeto do presente estudo, é importante citar o recente entendimento da Receita Federal do Brasil (2017) a respeito do enquadramento da contratação de software na nuvem – conhecida como *Software as a Service (SaaS)*, como uma prestação de serviços técnicos.

2.2.1 Tributação Incidente na Importação de Serviços Técnicos

De acordo com a legislação tributária vigente no Brasil, consideram-se como serviços importados aqueles provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas hipóteses em que a execução do serviço seja efetuada no país, ou ainda com execução no exterior, porém os resultados se verifiquem no país (BRASIL, 2004).

De modo geral, os serviços prestados por não residentes podem sofrer as seguintes incidências tributárias: Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF; CIDE-Remessas; ISSQN; PIS/PASEP-Importação; COFINS-Importação e IOF-Câmbio.

O Imposto de Renda retido na fonte – IRRF incide sobre os rendimentos pagos, entregues, remetidos, empregados ou creditados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, de forma isolada e definitiva (art. 7º da Lei nº 9.779/99 e art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70/01). Dos impostos aos quais está sujeita a importação de serviços técnicos, o IRRF é o mais expressivo, incidindo, em regra, à alíquota de 15% (BRASIL, 2001).

A alíquota aumenta para 25% quando o prestador do serviço for residente ou domiciliado em país considerado “paraíso fiscal”. São considerados pela autoridade fazendária brasileira como paraísos fiscais os países que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20%, e que se encontram relacionados pela Instrução Normativa RFB n. 1.037/2010 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2010). Entre eles estão os Emirados Árabes, Irlanda e Hong Kong.

A base de cálculo para o IRRF é a quantia a ser paga em decorrência da prestação do serviço, e o sujeito passivo é o prestador dos serviços, enquanto o responsável pela retenção na fonte e pelo recolhimento do tributo é o importador. Por esse motivo e pela sua expressividade, é o imposto que mais desperta interesse tanto das autoridades fiscais, quanto das partes envolvidas nas contratações (MACHADO, 2015).

No entanto, de acordo com o artigo 5º da Lei 4.154/1962, quando a fonte pagadora assumir o ônus pelo pagamento do imposto, o valor remetido será considerado o líquido, sendo a base de cálculo do imposto a importância bruta antes da incidência do imposto (BRASIL, 1962). Esses são os casos em que há a cláusula de *gross up* no contrato entre as partes, com a finalidade de que o prestador do serviço não seja afetado pelos tributos do país.

No que se refere à Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre as remessas ao exterior – CIDE-Remessas, esta foi instituída pela Lei nº. 10.168/2000, com destinação ao financiamento do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação. Entre outros, essa contribuição tem como fato gerador o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração por contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência

administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior (BRASIL, 2000).

A criação dessa contribuição foi bastante criticada por outros autores (MOREIRA; COELHO, 2003; CARRAZZA; BOTTALLO, 2002). Nesses estudos, são apontados fundamentos como a CIDE ser, na verdade, imposto sobre a renda, revestido de contribuição, e o fato de violar o princípio da igualdade ao tributar apenas as empresas que celebrem contratos com residentes no exterior.

Sua base de cálculo é a importância remetida ao prestador do serviço, sujeitando-se à alíquota de 10%, que deverá ser paga até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. No entanto, cabe ressaltar que a composição da base de cálculo é objeto de controvérsia entre a Receita Federal do Brasil e os tribunais administrativos.

Segundo o entendimento da Receita Federal, os impostos incidentes na importação compõem a base de cálculo da contribuição, independentemente de quem assumir o ônus pelo pagamento do imposto. Por outro lado, há diversos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) no sentido de que somente o valor do pagamento feito ao exterior deve sofrer a incidência da CIDE, excluindo o montante referente a imposto de sua base de cálculo (GAMA, 2014).

Também incide sobre a importação de serviços técnicos o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN. Nos termos do parágrafo primeiro do artigo 1º da Lei Complementar nº. 116/2003, o imposto incide sobre o serviço proveniente do exterior do País, ainda que tenha sido iniciado em outro país e sua finalização se dê no Brasil (BRASIL, 2003).

Tendo em vista se tratar de um imposto municipal, sua alíquota varia entre 2 e 5%, de acordo com a legislação vigente no município do tomador do serviço. Também, a sua base de cálculo do imposto é o preço do serviço, antes da dedução do IR.

Da mesma forma como acontece com o IRRF, o ISS é um tributo que se sujeita à retenção na fonte nos casos de importação, sendo de responsabilidade da empresa brasileira a sua retenção e recolhimento, ainda que o sujeito passivo seja o prestador do serviço. Portanto, à similaridade do que acontece com o imposto de renda, também na hipótese de o importador assumir o seu encargo, a base de cálculo deve ser reajustada (*gross up*).

A sujeição da importação de serviços às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP-Importação e para o

Financiamento da Seguridade Social – COFINS-Importação foi instituída pela Lei nº. 10.865/2004. De acordo com o previsto pela legislação brasileira, sujeitam-se a essas contribuições os serviços os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, executados no Brasil ou cujo resultado aqui se verifique (BRASIL, 2004).

As alíquotas são de 1,65% para o PIS/PASEP e de 7,6% para a COFINS, nestas hipóteses, independente de regime cumulativo ou não cumulativo. Ainda, nesse caso, o sujeito passivo é efetivamente o importador do serviço.

No que se refere à base de cálculo, é o montante bruto pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do valor do ISSQN e do valor das próprias contribuições, inclusive nos casos em que houver *gross up*. Sobre esses casos, a Receita Federal já se posicionou em solução de consulta, determinando que o valor a ser considerado para base de cálculo do PIS e da COFINS deve ser reajustado (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2006).

Não obstante, incide ainda nas operações de importação de serviços o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF, em decorrência do contrato de câmbio vinculado à transação. O importador também é aqui o sujeito passivo responsável pelo imposto. Além disso, a alíquota do IOF é de 0,38%, que incidirá sobre o montante, em moeda nacional, correspondente ao valor da operação de câmbio em moeda estrangeira, considerado sua base de cálculo.

Por fim, cabe apenas salientar que, com exceção das empresas optantes pelo Simples Nacional, as transações de compra de serviços de empresas ou pessoas residentes e domiciliadas no exterior, devem ser objeto de registro no Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio – SISCOSEV.

Na falta de registro está prevista a aplicação da multa é em valores que vão de R\$ 100,00 a R\$ 1.500,00 por mês-calendário ou fração nos casos de informação fora dos prazos legais; ou de 1,5% a 3% do valor das transações comerciais nos casos de informação omitida, inexata ou incompleta.

2.2.2 Tributação Incidente na Contratação de Serviços Técnicos Nacionais

Para fins de comparação do ponto de vista dos encargos impostos ao tomador do serviço, neste ponto, são expostos os tributos incidentes sobre contratação de serviços técnicos e assistência técnica entre residentes no país, sob a sistemática de tributação pelo Lucro Presumido. Será analisada também a sujeição à retenção na fonte de alguns tributos, que de alguma forma poderiam onerar o tomador do serviço.

De modo geral, os serviços técnicos prestados por pessoas jurídicas nacionais sofrem a incidência dos seguintes tributos: Imposto de Renda; Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN; Contribuição para o PIS/PASEP; COFINS e Contribuição sobre o Lucro Líquido – CSLL.

No Brasil, são quatro as formas de tributação sobre o lucro previstas na legislação tributária: lucro arbitrado, lucro real, lucro presumido e simples nacional. Observados os critérios específicos de enquadramento, as empresas podem escolher a modalidade que entenderem ser a melhor opção.

No presente estudo, para fins de comparação, será abordado o regime de tributação com base no Lucro Presumido. Tal definição se dá pelo fato de que as empresas com objeto social de serviços dessa natureza é preponderantemente realizada por esse regime de tributação, conforme análise setorial efetuada pela Receita Federal (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015).

Desde que não obrigadas a tributar pelo Lucro Real, podem optar pelo Lucro Presumido as empresas cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78 milhões, ou então, R\$ 6,5 milhões multiplicados pelos números de meses que esteve em atividade quando estes forem inferiores a doze (BRASIL, 2013). Nos termos da Lei nº 12.973/2014, a receita bruta compreende o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços em geral, o resultado em operações em conta alheia e as receitas da atividade ou objeto principal da empresa não compreendidas nos itens anteriores. (BRASIL, 2014).

No lucro presumido, a base de cálculo do imposto de renda será determinada mediante aplicação de percentuais fixados no art. 15 da Lei nº 9.249/1995, de acordo com a atividade da pessoa jurídica, sobre a receita bruta auferida no trimestre, sendo o resultado acrescido de outras receitas, rendimentos e ganhos de capital (HIGUCHI, 2017). Para as empresas de prestação de serviços, de modo geral, o percentual de presunção a aplicado sobre a receita bruta é de 32% (BRASIL, 1995).

Conforme o art. 228 do Decreto nº 3.000/1999, a alíquota do IRPJ que incidirá sobre essa base de cálculo será de 15%. Sobre o valor que exceder R\$ 60.000,00 por trimestre, incidirá também o adicional de 10% (BRASIL, 1999).

Sobre a retenção na fonte do Imposto de Renda, estão sujeitas as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional listadas no artigo 647 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR). A Alíquota da referida retenção é de 1,5%, sendo este valor descontado considerado como antecipação do valor devido de Imposto de Renda.

Salienta-se que o IRRF é dispensado quando o valor da retenção for igual ou inferior a R\$ 10,00 (dez reais). Ou seja, se o preço do serviço for igual ou inferior a R\$ 666,67, a operação prescinde de retenção na fonte do imposto de renda.

Na mesma lógica, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, sob o regime do lucro presumido, também incidirá sobre a base de cálculo presumida no percentual de 32% sobre a receita bruta para as atividades de prestação de serviços em geral, de acordo com o art. 20 da Lei nº 9.249/1995 (BRASIL, 1995). E, conforme o artigo 3º da Lei nº 7.689/1988, a alíquota da CSLL que incidirá sobre essa base de cálculo será de 9% (BRASIL, 1988).

No que tange às contribuições PIS/PASEP e COFINS, segundo o art. 10 da Lei nº 10.833/2003, as empresas optantes pelo Lucro Presumido sujeitam-se ao regime cumulativo de apuração (BRASIL, 2003). Nesse regime, as alíquotas incidentes são de 0,65% e 3%, respectivamente, sendo a base de cálculo o valor da receita bruta, ajustada por algumas exclusões permitidas na legislação, tais como vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos (BRASIL, 1998).

Ainda, a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da COFINS e da contribuição para o PIS/Pasep foi instituída pela Lei nº 10.833/2003. Nos termos da legislação, estão sujeitos à retenção os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado relativos a, entre outros, serviços profissionais nos percentuais de 0,65% de PIS, 3% de COFINS e 1% referente à CSLL.

Em relação ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, a possibilidade de os municípios ou o Distrito Federal determinarem a obrigatoriedade de retenção na fonte está prevista no artigo 6º da Lei Complementar nº. 116/2003, que deverá estar expressa na legislação municipal. Portanto, da mesma forma que para a verificação da alíquota vigente – de 2 a 5% sobre

o preço do serviço, é necessário verificar a legislação municipal vigente nos municípios envolvidos no que se refere à obrigatoriedade de retenção na fonte do ISSQN nos casos de serviços técnicos.

Por fim, importante salientar que não é prática comum nos negócios entre empresas nacionais a utilização do *gross up*. No entanto, as empresas, em sua grande maioria, já embutem no preço de venda os seus gastos com impostos, por meio da fixação do *mark-up* (SANTOS, 2008).

2.3 ESTUDOS RELACIONADOS

Os aspectos tributários na contratação internacional de serviços já foram investigados de outras maneiras, tal como Machado (2015), que esmiuçou os aspectos da regra-matriz de incidência de todos os tributos incidentes sobre a prestação de serviços no Brasil por pessoas jurídicas não residentes. Por meio de pesquisa bibliográfica e a partir do enfoque jurídico, este estudo analisou e interpretou os aspectos tributários das citadas transações, com respaldo na doutrina e na jurisprudência.

Também sob enfoque jurídico, Valadão e Bueno (2011), abordam a tributação sobre a importação de serviços, ao estudarem, em pesquisa bibliográfica, a tributação da renda nessas operações pela via indireta do ISSQN, PIS e COFINS-Importação e CIDE.

Almeida e Theóphilo (2012) realizaram um estudo sobre análise da carga tributária incidente na contratação de serviços de informática de pessoas jurídicas ou físicas domiciliadas no exterior. Como resultado, em comparação com os tributos retidos nas operações entre os residentes no país, foi apontada uma diferença de 300% entre o serviço importado e o serviço nacional, o que evidencia como são oneradas as empresas que importam serviços do exterior.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos: (a) pela forma de abordagem do problema, (b) de acordo com seus objetivos e (c) com base nos procedimentos técnicos utilizados.

No que se refere à abordagem do problema de pesquisa, este estudo é classificado como qualitativa e quantitativa. Oliveira destaca que “esses métodos de pesquisa qualitativo e quantitativo são diferentes, mas não excludentes. Podem ser usados em conjunto e de forma complementar em uma mesma pesquisa” (OLIVEIRA, 2011, p. 80). No presente estudo, a partir da coleta de dados, os mesmos foram classificados, interpretados e aplicados de forma a mensurá-los de forma comparativa.

De acordo com os objetivos, esta pesquisa será caracterizada como descritiva, tendo em vista que as informações foram coletadas e analisadas como variáveis do estudo, a fim de analisar a carga tributária incidente na contratação de serviços técnicos especializados. Tal ideia é corroborada por Cervo e Bervian (1996, p. 49), para os quais “a pesquisa descritiva procura descobrir, com a precisão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão, com os outros, sua natureza e características, correlacionando fatos ou fenômenos sem manipulá-los”.

Quanto aos procedimentos técnicos utilizados, o estudo poderá ser classificado como pesquisa documental. Primeiramente, a coleta dos dados foi realizada mediante a análise de legislações, a partir do que foram especificados e analisados todos os impostos incidentes na importação de serviços e nos serviços prestados por empresas residentes no país. Em seguida, são apresentados os cálculos, para que possam comparados os tributos em ambas as operações. Para tanto, são utilizados dados fictícios para as operações.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

De encontro aos objetivos do presente estudo, será analisado neste capítulo o total dos tributos incidentes, em termos percentuais, sobre as operações de importação de serviços técnicos especializados, a fim de compará-lo com o total tributado nas transações similares entre empresas nacionais. Importante ressaltar que a análise será efetuada do ponto de vista do tomador do serviço, principalmente, para fins de tomada de decisão no momento da contratação do serviço para a sua empresa. Ademais, não se apresentará a sujeição da operação de importação a eventuais tributos incidentes do país de origem do prestador do serviço.

4.1 IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS

A Tabela 1 a seguir apresenta os dados referentes aos valores da contratação de serviço técnico. Como se pode se pode ver, o cálculo é efetuado sobre o valor principal simulado em dólar americano de US\$ 10.000,00. Ainda, para apuração dos tributos a serem pagos, o montante deve ser convertido para a moeda nacional, sendo utilizada a taxa de câmbio contratual de 3,294.

Tabela 1 - Valores da transação

Especificações	
Valor Contratual em Moeda Estrangeira	US\$ 10.000,00
Taxa de Câmbio	3,294
Valor Contratual convertido em R\$	R\$ 32.940,00

Fonte: Elaborada pela Autora (2017).

Na Tabela 2 abaixo, é apresentada a tributação tocante a uma transação de importação de serviços técnicos, compreendendo o cálculo dos tributos devidos sem o reajustamento contratual do preço do serviço (*gross up*).

Tabela 2 - Importação de serviço sem *gross up*

Tributo	Alíquota (%)	Base de Cálculo (R\$)	Tributo em R\$	Alíquota Efetiva (%)
IRRF	15%	R\$ 32.940,00	R\$ 4.941,00	15,00%
CIDE-Remessas	10%	R\$ 32.940,00	R\$ 3.294,00	10,00%
ISSQN-Importação	5%	R\$ 32.940,00	R\$ 1.647,00	5,00%
PIS/PASEP-Importação	1,65%	R\$ 38.112,40	R\$ 628,85	1,91%
COFINS-Importação	7,60%	R\$ 38.112,40	R\$ 2.896,54	8,79%
IOF-Câmbio	0,38%	R\$ 26.352,00	R\$ 100,14	0,30%
Total	39,63%		R\$ 13.507,53	41,01%

Fonte: Elaborada a partir de dados da pesquisa (2017).

Tendo em vista a não utilização da prática de mercado de *gross up*, as bases de cálculo do IRRF, da CIDE-Remessas e do ISSQN são o próprio valor contratual. Nesse caso, considerando-se que o IRRF e o ISSQN são retenções, o valor líquido remetido ao prestador de serviços é de apenas R\$ 26.352,00, que, por sua vez, é a base de cálculo para o IOF-Câmbio.

Aqui, merecem atenção especial os cálculos do PIS e da COFINS, tendo em conta a Instrução Normativa RFB n. 1.401/2013, segundo a qual os valores pagos referentes a essas contribuições serão obtidos pela aplicação das seguintes fórmulas (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2013):

$$\text{Cofins-Importação} = d \times V \times Z$$

$$\text{PIS/Pasep-Importação} = c \times V \times Z$$

Onde,

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

e

V = o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda;

c = alíquota da Contribuição para o Pis/Pasep-Importação;

d = alíquota da Cofins-Importação;

f = alíquota do ISSQN.

Na Tabela 3 abaixo, demonstra-se a apuração das contribuições.

Tabela 3 - Demonstração do cálculo PIS/COFINS-Importação	
Valor pago antes da retenção do imposto de renda	R\$ 32.940,00
Alíquota PIS/PASEP-Importação	1,65%
Alíquota COFINS-Importação	7,60%
Alíquota ISSQN	5%
Demonstração do cálculo de Z	$Z = (1 + 5\%)/(1 - 1,65\% - 7,60\%)$ $Z = (1 + 0,05)/(1 - 0,0165 - 0,076)$ $Z = 1,05/0,9075$ $Z = 1,157025$
Demonstração do cálculo do PIS	$\text{PIS} = 1,65\% \times \text{R\$ } 32.940,00 \times 1,157025$ $\text{PIS} = 0,0165 \times \text{R\$ } 32.940,00 \times 1,157025$
PIS/PASEP-Importação	R\$ 628,85
Demonstração do cálculo da COFINS	$\text{COFINS} = 7,60\% \times \text{R\$ } 32.940,00 \times 1,157025$ $\text{COFINS} = 0,0760 \times \text{R\$ } 32.940,00 \times 1,157025$
COFINS-Importação	R\$ 2.896,54
Total	R\$ 3.525,39

Fonte: Elaborada a partir de dados da pesquisa (2017)

Ao final dos cálculos efetuados em relação aos tributos nacionais incidentes na operação, a tributação da transação atingiu o percentual de 41,01%, equivalente à quantia de R\$ 13.507,53.

De outro lado, a seguir é evidenciado o demonstrativo de cálculo da incidência de tributos na contratação de serviços técnicos do exterior quando, de acordo com o contrato entre as partes, há o reajustamento da base de cálculo, para fins de que o valor líquido remetido ao prestador seja

o valor efetivamente contratado. Ou seja, o valor dos tributos é suportado exclusivamente pelo tomador do serviço, conforme Tabela 4 a seguir.

Tabela 4 - Importação de serviço com *gross up*

Tributo	Alíquota (%)	Base de Cálculo (R\$)	Tributo em R\$	Alíquota Efetiva (%)
IRRF	15%	R\$ 41.175,00	R\$ 6.176,25	18,75%
CIDE	10%	R\$ 41.175,00	R\$ 4.117,50	12,50%
ISSQN-Importação	5%	R\$ 41.175,00	R\$ 2.058,75	6,25%
PIS/PASEP-Importação	1,65%	R\$ 47.640,50	R\$ 786,07	2,39%
COFINS-Importação	7,60%	R\$ 47.640,50	R\$ 3.620,68	10,99%
IOF-Câmbio	0,38%	R\$ 32.940,00	R\$ 125,17	0,38%
Total	39,63%		R\$ 16.884,42	51,26%

Fonte: Elaborada a partir de dados da pesquisa (2017).

De acordo com a Tabela 4 acima, o percentual da tributação nos casos em que aplicado o *gross up* chega a 51,26% em relação ao valor do serviço originalmente contratado. Isso porque o reajustamento da base de cálculo para o IRRF implica no aumento das bases de cálculo de todos os demais tributos.

Para que o valor líquido a ser recebido pelo prestador do serviço não residente no país seja o valor por ele indicado, ou seja, o montante original de R\$ 32.940,00, o valor da transação é reajustado para R\$ 41.175,00, conforme demonstração abaixo.

Tabela 5 – Reajustamento da base de cálculo

Valor líquido a ser enviado	R\$ 32.940,00
Alíquota IRRF	15%
Alíquota ISSQN	5%
Total	20%
Fórmula do <i>Gross Up</i>	$BC = VL / (1 - 20\%)$
Demonstração	$R\$ 32.940,00 / (1 - 0,20)$
	$R\$ 32.940,00 / 0,80$
Fator de <i>Gross Up</i>	0,80
Base de Cálculo Reajustada	R\$ 41.175,00

Fonte: Elaborada a partir de dados da pesquisa (2017).

Dessa forma, após a incidência dos impostos retidos sob o ônus do tomador (IR e ISSQN), a quantia volta para o valor de R\$ 32.940,00.

Da mesma forma, há o aumento das bases de cálculo do PIS e da Cofins-Importação, tendo em vista que, em conformidade com a fórmula estipulada pela Receita Federal indicada acima, o valor de V passa a ser R\$ 41.175,00. Considerando que o valor de Z não é modificado, demonstra-se uma vez mais o cálculo de apuração:

Valor pago antes da retenção do imposto de renda	
	R\$ 41.175,00
Demonstração do cálculo do PIS	PIS = 1,65% x R\$ 41.175,00 x 1,157025 PIS = 0,0165 x R\$ 41.175,00 x 1,157025
PIS/PASEP-Importação	R\$ 786,07
Demonstração do cálculo da COFINS	COFINS = 7,60% x R\$ 41.175,00 x 1,157025 COFINS = 0,0760 x R\$ 41.175,00 x 1,157025
COFINS-Importação	R\$ 3.620,68
Total	R\$ 4.406,75

Fonte: Elaborada a partir de dados da pesquisa (2017).

Portanto, as alíquotas efetivas dessas contribuições passam a ser, respectivamente, 2,39% e 10,99%, atingindo o somatório de 13,38%.

Não obstante, é necessário também observar a composição controversa da base de cálculo da CIDE-Remessas ao Exterior. Segundo o entendimento da Receita Federal, os impostos incidentes na importação compõem a base de cálculo da contribuição, independentemente de quem assumir o ônus pelo pagamento do imposto.

No entanto, conforme exposto acima, há diversas manifestações do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) no sentido contrário. De acordo com as respectivas decisões, somente o valor do pagamento feito ao exterior deve sofrer a incidência da CIDE, excluindo o montante referente a imposto de sua base de cálculo.

Dessa forma, demonstra-se nas tabelas 7 e 8 abaixo os cálculos demonstrativos da tributação devida nas transações de prestação de serviço por partes estrangeiras, com e sem *gross up*, com a exclusão do IRRF e do ISSQN da composição da base de cálculo da CIDE-Remessas.

Tributo	Alíquota (%)	Base de Cálculo (R\$)	Tributo em R\$	Alíquota Efetiva (%)
IRRF	15%	R\$ 32.940,00	R\$ 4.941,00	15,00%

CIDE	10%	R\$ 26.352,00	R\$ 2.635,20	8,00%
ISSQN-Importação	5%	R\$ 32.940,00	R\$ 1.647,00	5,00%
PIS/PASEP-Importação	1,65%	R\$ 38.112,40	R\$ 628,85	1,91%
COFINS-Importação	7,60%	R\$ 38.112,40	R\$ 2.896,54	8,79%
IOF-Câmbio	0,38%	R\$ 26.352,00	R\$ 100,14	0,30%
Total	39,63%		R\$ 12.848,73	39,01%

Fonte: Elaborada a partir de dados da pesquisa (2017)

Tabela 8 – Importação com *gross up* e base de cálculo da CIDE sem IRRF e ISSQN

Tributo	Alíquota (%)	Base de Cálculo (R\$)	Tributo em R\$	Alíquota Efetiva (%)
IRRF	15%	R\$ 41.175,00	R\$ 6.176,25	18,75%
CIDE	10%	R\$ 32.940,00	R\$ 3.294,00	10,00%
ISSQN-Importação	5%	R\$ 41.175,00	R\$ 2.058,75	6,25%
PIS/PASEP-Importação	1,65%	R\$ 47.640,50	R\$ 786,07	2,39%
COFINS-Importação	7,60%	R\$ 47.640,50	R\$ 3.620,68	10,99%
IOF-Câmbio	0,38%	R\$ 32.940,00	R\$ 125,17	0,38%
Total	39,63%		R\$ 16.060,92	48,76%

Fonte: Elaborada a partir de dados da pesquisa (2017)

Como se pode verificar, os percentuais diminuem para 39,01% nas operações sem *gross up* e para 48,76% nas operações com *gross up*. Portanto, ainda assim se está diante de um percentual bastante oneroso para o contribuinte.

4.2 CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS NACIONAIS

Passe-se a seguir à demonstração da sistemática do cálculo dos tributos incidentes nas operações de contratação de serviços técnicos realizadas em âmbito nacional. Para tanto, a simulação foi efetuada com os mesmo valores simulados para a transação de importação, como apontado na tabela 1 acima, ou seja, estipulado o montante em moeda brasileira no valor de R\$ 32.940,00.

Na Tabela 9 abaixo, é apresentada a tributação tocante a uma transação de contratação de serviços técnicos de pessoa jurídica residente no Brasil, compreendendo o cálculo dos tributos devidos sem qualquer reajustamento de base de cálculo.

Tabela 9 – Contratação de serviço nacional sem *gross up*

Tributo	Alíquota (%)	Base de Cálculo (R\$)	Tributo em R\$	Alíquota Efetiva (%)
----------------	---------------------	------------------------------	-----------------------	-----------------------------

IRRF	15%	R\$ 10.540,80	R\$ 1.581,12	4,80%
CSSL	9%	R\$ 10.540,80	R\$ 948,67	2,88%
ISSQN	5%	R\$ 32.940,00	R\$ 1.647,00	5,00%
PIS/PASEP	0,65%	R\$ 32.940,00	R\$ 214,11	0,65%
COFINS	3,00%	R\$ 32.940,00	R\$ 988,20	3,00%
Total	32,65%		R\$ 5.379,10	16,33%

Fonte: Elaborada a partir de dados da pesquisa (2017).

Reitera-se que não é objeto do estudo o esgotamento da tributação da operação como um todo, mas sim somente aquela que de alguma forma afeta o tomador do serviço. No entanto, ainda que não seja uma prática comercial realizada no mercado nacional, apresenta-se abaixo o cálculo com o reajustamento da base de cálculo para fins de pagamento líquido ao credor nacional.

Tabela 10 – Contratação de Serviço Nacional com *gross up*

Tributo	Alíquota (%)	Base de Cálculo (R\$)	Tributo em R\$	Alíquota Efetiva (%)
IRRF	15%	R\$ 12.598,06	R\$ 1.889,71	5,74%
CSSL	9%	R\$ 12.598,06	R\$ 1.133,83	3,44%
ISSQN	5%	R\$ 39.368,95	R\$ 1.968,45	5,98%
PIS/PASEP	0,65%	R\$ 39.368,95	R\$ 255,90	0,78%
COFINS	3,00%	R\$ 39.368,95	R\$ 1.181,07	3,59%
Total	32,65%		R\$ 6.428,95	19,52%

Fonte: Elaborada a partir de dados da pesquisa (2017).

Como pode ser verificado, com o reajustamento da base de cálculo para R\$ 39.368,95, a alíquota efetiva dos tributos aumenta 3,19 pontos percentuais. Ou seja, pouco aumenta em comparação ao *gross up* aplicado na simulação de importação.

4.2 ANÁLISE DOS RESULTADOS OBTIDOS

Conforme já mencionado acima, as principais formatações utilizados comumente no mercado são as operações de importação com *gross up* da base de cálculo e, de outro lado, as operações de contratação de serviços de residentes no país, sem o referido reajustamento da base. No entanto, para fins ilustrativos, acrescentou-se na tabela 11 abaixo também os valores referentes às importações em o *gross up* e às contratações nacionais com o *gross up*.

Tabela 11 – Tabela Comparativa

	Importação sem <i>Gross Up</i>		Importação com <i>Gross Up</i>		Serviço Nacional sem <i>Gross Up</i>		Serviço Nacional com <i>Gross Up</i>	
	Em R\$	Alíquota Efetiva	Em R\$	Alíquota efetiva	Em R\$	Alíquota efetiva	Em R\$	Alíquota efetiva
IRRF	R\$ 4.941,00	15,00%	R\$ 6.176,25	18,75%	R\$ 1.581,12	4,80%	R\$ 1.889,71	5,74%
CIDE	R\$ 3.294,00	10,00%	R\$ 4.117,50	12,50%	-	0%	-	0%
CSLL	-	0%	-	0%	R\$ 948,67	2,88%	R\$ 1.133,83	3,44%
ISSQN	R\$ 1.647,00	5,00%	R\$ 2.058,75	6,25%	R\$ 1.647,00	5,00%	R\$ 1.968,45	5,98%
PIS	R\$ 628,85	1,91%	R\$ 786,07	2,39%	R\$ 214,11	0,65%	R\$ 255,90	0,78%
COFINS	R\$ 2.896,54	8,79%	R\$ 3.620,68	10,99%	R\$ 988,20	3,00%	R\$ 1.181,07	3,59%
IOF	R\$ 100,14	0,30%	R\$ 125,17	0,38%	-	0%	-	0%
Total	R\$ 13.507,53	41,01%	R\$ 16.884,42	51,26%	R\$ 5.379,10	16,33%	R\$ 6.428,95	19,52%

Fonte: Elaborada a partir de dados da pesquisa (2017).

Na tabela 12 a seguir, são apresentados os valores totais desembolsados pelo tomador do serviço ao final das arrecadações efetuadas, isto é, a quantia afetada em seu caixa referente às respectivas operações.

Tabela 12 – Valores Efetivamente Desembolsados

	Valor Total Desembolsado	%
Importação com <i>Gross Up</i>	R\$ 49.824,42	151,26%
Importação sem <i>Gross Up</i>	R\$ 39.859,53	121,01%
Serviço Nacional com <i>Gross Up</i>	R\$ 39.368,96	119,52%
Serviço Nacional sem <i>Gross Up</i>	R\$ 32.940,00	100,00%

Fonte: Elaborada a partir de dados da pesquisa (2017).

Tendo em consideração as duas práticas de mercado mais utilizadas, quais sejam a importação com *gross up* e o serviço nacional sem *gross up*, ambas nas extremidades da tabela 12 acima, é possível verificar a diferença entre o percentual do ônus assumido pelo consumidor do serviço. Enquanto na contratação de pessoa jurídica residente no país, o valor desembolsado é igual ao valor inicialmente cobrado pelo prestador do serviço (no caso, R\$ 32.940,00), nas importações dos mesmos serviços, o valor dispendido (R\$ 49.824,42) é 51,26% superior ao valor contratado.

Importante salientar ainda que apesar de não haver desembolso extra do tomador do serviço além do preço estipulado, no caso do serviço nacional, os custos dos tributos já estão

embutidos no preço final. Assim, infere-se que os 16,33% apresentados na tabela 9, já estão de alguma forma integrados ao serviço oferecido pelo prestador.

Diante disso, é possível aferir que, sob o aspecto tributário, a operação mais vantajosa para a empresa que precisar necessitar de serviços técnicos de terceiros é a contratação de empresa residente no país. Além disso, dependendo da situação financeira e do seu poder econômico, o ônus a ser arcado na importação do serviço é passível de inviabilizar a operação como um todo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo desenvolvido neste trabalho teve como finalidade geral levantar o custo total dos tributos incidentes na contratação de serviços técnicos de empresas qualificadas provenientes do exterior, numa análise comparativa com as operações no âmbito doméstico.

A partir da apuração dos valores totais pagos em tributos, foi desenvolvida a análise na tributação incidente nas contratações de serviços técnicos, sendo que esses dados demonstram que o valor total dos impostos recolhidos na importação atingiu o percentual de 51,26% em relação ao valor contratado, sendo todo ele de encargo do tomador de serviço. Já nas contratações de serviços técnicos nacionais, estipulando a prestadora de serviço nacional como sujeita ao regime de tributação pelo lucro presumido, o percentual foi de 16,33% (11,33% de alíquota efetiva de tributos federais e 5% de ISS).

Ressalta-se, também, ainda que o ônus do pagamento seja suportado pelo prestador do serviço, tais tributos, mesmo na parcela não retida pela tomadora, acabam integrando o preço do serviço. Em outras palavras, no caso do serviço importado, os tributos são acrescidos ao preço. No caso dos serviços nacionais, estão dentro deste. Para o tomador, todavia, o que acaba sendo relevante é o preço final.

Diante do exposto, para fins de tomada de decisão, sugere-se que as empresas levem em consideração a excessiva tributação incidente sobre as importações de serviços técnicos, sem, no entanto excluí-las em todos os casos. Em especial quando tais serviços representam importação de conhecimentos e inovações para o país, podendo impactar na produtividade do negócio. Entende-se que a economia proporcionada pela melhor escolha de tributação, é apenas um dos fatores a serem levados em conta pelas empresas nas contratações de serviços técnicos.

Igualmente, independentemente da escolha da empresa tomadora do serviço, é sempre importante efetuar o cálculo do custo tributário, principalmente em operações com tributação tão específica, tendo em vista os impactos diretos que implicam sobre a saúde financeira de uma empresa, especialmente sobre o fluxo de caixa.

De outra perspectiva, no atual cenário tributário – principalmente com o crescimento constante do papel dos serviços e dos avanços tecnológicos, para além de buscar um mecanismo de redução de custos com impostos, de igual importância é o domínio das particularidades dos impostos e contribuições incidentes nas transações efetuadas. As consequências de um entendimento errôneo acerca da regulamentação tributária também pode causar impacto financeiro significativo no caixa das organizações.

Por fim, este estudo não tem por finalidade esgotar um tema nessa relevância, por conseguinte, para pesquisas futuras recomenda-se a elaboração de estudo de caso, de modo a verificar a globalidade dos tributos que incide na operação, do ponto de vista tanto do tomador, quanto do prestador do serviço, ou ainda um diagnóstico comparativo entre os tributos incidentes sobre a importação de serviços em outros países em comparação com o Brasil.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Janaína Ferreira de; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Serviços Contratados de Pessoas Jurídicas ou Físicas Domiciliadas no Exterior**: análise da carga tributária incidente em comparação com serviços contratados no país. 9º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo. 26-27 jul 2012. Disponível em: <www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos122012/593.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2017.

BRASIL. Presidência da República. **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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 01 dez. 2017.

_____. Presidência da República. **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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm> Acesso em: 04 jun. 2017.

_____. Presidência da República. **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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10168.htm>. Acesso em: 04 jun. 2017.

_____. Presidência da República. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 16 jan. 2017.

_____. Presidência da República. **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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm>. Acesso em: 04 jun. 2017.

_____. Presidência da República. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.** Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm>. Acesso em: 16 dez. 2017.

_____. Presidência da República. **Lei nº 4.154, de 28 de novembro de 1962.** Dispõe sobre a legislação de rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4154.htm>. Acesso em: 01 dez. 2017.

_____. Presidência da República. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.** Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/Leis/L7689.htm>. Acesso em: 16 dez. 2017.

_____. Presidência da República. **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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8894.htm> Acesso em: 04 jun. 2017.

_____. Presidência da República. **Lei nº 9.249, de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 16 dez. 2017.

_____. Presidência da República. **Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999**. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda, relativamente à tributação dos Fundos de Investimento Imobiliário e dos rendimentos auferidos em aplicação ou operação financeira de renda fixa ou variável, ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, à incidência sobre rendimentos de beneficiários no exterior, bem assim a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, relativamente ao aproveitamento de créditos e à equiparação de atacadista a estabelecimento industrial, do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários - IOF, relativamente às operações de mútuo, e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, relativamente às despesas financeiras, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9779.htm>. Acesso em: 04 jun. 2017.

_____. Presidência da República. **Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001**. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2159-70.htm>. Acesso em: 01 dez. 2017.

_____. Supremo Tribunal de Justiça. Recurso Extraordinário nº 651.703. Hospital Marechal Cândido Rondon Ltda.. Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon - PR. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, 29 de setembro de 2016. **Diário da Justiça Eletrônico**. Brasília, 25 abr. 2017. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>. Acesso em: 11 dez. 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo D. **As Inconstitucionalidades da Contribuição Instituída pela Lei Nº 10.336/01**. Migalhas, 2002. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI797,51045-As+Inconstitucionalidades+da+Contribuicao+Instituida+pela+Lei+N>>. Acesso em 15 nov. 2017.

CELLI JUNIOR, Umberto. Negociações Relativas ao Comércio de Serviços na Rodada Uruguai do GATT: semelhanças com a Rodada Doha. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 102, p. 505-523, 2007. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/67767-89197-1-pb.pdf>>. Acesso em: 02 jun. 2017.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica: para uso de estudantes universitários**. 4. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 1996.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Tributação sobre importação de serviços: impactos, casos e recomendações de políticas**. Brasília: CNI, 2013. Disponível em: http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo_18/2013/06/14/4197/20130614182313348110i.pdf Acesso em: 02 jun. 2017.

_____. **Serviços e Competividade Industrial no Brasil**. Brasília: CNI, 2014b. Disponível em: <http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo_24/2014/12/09/517/ServioseCompetitividadeIndustrialnoBrasil.pdf>. Acesso em: 03 jun. 2017.

_____. **Serviços e indústria: o elo perdido da competitividade.** Brasília: CNI, 2014a.

Disponível em:

<<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A14939ECF401497AFFAE2603E6>>. Acesso em: 03 jun 2017.

FRANCOIS, Joseph; WOERZ, Julia. Producer services, manufacturing linkages, and trade.

Journal of Industry, Competition and Trade. v. 8, n. 3-4, p. 199-229, out, 2008. Disponível em: <http://www.apec.org.au/docs/2011-11_training/francois2007.pdf>. Acesso em: 05 dez. 2017.

GADREY, Jean. The characterization of goods and services: an alternative approach. **Review of Income and Wealth**, v. 46, n. 3 p. 369–387, set. 2000. Disponível em:

<<http://www.roiw.org/2000/369.pdf>>. Acesso em: 02 jun. 2017.

GAMA, Tácio Lacerda. **A tributação das operações internacionais de telecomunicações: aspectos polêmicos da CIDE-Royalties.** Disponível em:

<<http://www.abdf.com.br/arquivos/documentos/palestras/TacioLacerdaGama27m14.pdf>>.

Acesso em: 15 nov. 2017.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática.** São Paulo: IR Publicações, 2017. Disponível em:

<<http://www.ibdt.org.br/material/arquivos/Biblioteca/IR2017.pdf>>. Acesso em: 15 dez. 2017.

MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Aspectos tributários da importação de serviços.** São Paulo: Almedina, 2015.

MOREIRA, André Mendes, COELHO, Sacha Calmon Navarro. Inconstitucionalidades da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Incidente sobre Remessas ao Exterior – CIDE Royalties. **Revista Dialética de Direito Tributário.** São Paulo: Dialética, n. 89, p. 71-84, fev. 2003. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/2010/10/Inconstitucionalidades-da-Contribuicao-de-Intervencao-no-Dominio-Economico-Incidente-sobre-Remessas-ao-Exterior-CIDE-Royalties.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2017.

MOREIRA, Rafael de Farias Costa. **Descentralização da produção e produtividade no Brasil.** Mar. 2015. 103f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em: <<https://economydeservicos.com/wp-content/uploads/2015/04/dissertacca7acc83o-rafael-moreira-final.pdf>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Métodos da Pesquisa Contábil.** São Paulo: Atlas, 2011.

ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMERCIO. **Trade in Services Division.** 31 jan. 2003.

Disponível em: <https://www.wto.org/english/tratop_e/serv_e/gsintr_e.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2017.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Dados Setoriais 2009/2013**. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2015. Disponível em:
<<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/dados-setoriais-2009-2013.pdf/@@download/file/Dados%20Setoriais%202009-2013.pdf>>. Acesso em: 18 dez. 2017.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 04 de junho de 2010**. Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Disponível em:
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=16002>>
Acesso em: 01 dez. 2017.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 1455, de 06 de março de 2014**. Dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior nas hipóteses que menciona. Disponível em:
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=43386>>. Acesso em: 02 jun. 2017.

_____. **Solução de Consulta COSIT nº 191, de 23 de março de 2017**. Disponível em:
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 02 jun. 2017.

_____. **Solução de Consulta n. 37, de 03 de março de 2006**. Disponível em:
<<https://novodecisoes.receita.fazenda.gov.br/consultaweb/index.jsf>>. Acesso em: 10 dez. 2017.

SANTOS, Joel José dos. **Fundamentos de custos para formação do preço e do lucro**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

UNESP - UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA JÚLIO DE MESQUITA FILHO. **Manual de Importação da UNESP**. 2003. Disponível em
<<http://www.unesp.br/prad/importacao/manual-importacao.pdf>>. Acesso em: 03 jun. 2017.

VALADÃO, Marco Aurélio Pereira; BUENO, Rudson Domingos. A Tributação Indireta da Renda na Importação de Serviços por meio do ISS, PIS/COFINS e CIDE-ROYALTIES. **Revista Internacional de Direito Econômico e Tributário**, v.6, n. 2, p. 233-258, jul-dez, 2011. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/4539/2850>>. Acesso em: 10 dez. 2017.