



Solução de Consulta nº 78 - Cosit

Data 20 de março de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

SIMPLES NACIONAL. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA O EXTERIOR.

No Simples Nacional, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidem sobre as receitas decorrentes da exportação de serviços para o exterior, assim considerada a prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, exceto quanto aos serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique.

Caso seja impossível determinar o local em que se verificam os resultados dos serviços prestados, as receitas correspondentes a eles devem integrar o montante de receitas informadas no campo *Receitas no mercado interno* do PGDAS-D.

Dispositivos Legais: Resolução CGSN nº 140/2018, art. 25, § 4º.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

INEFICÁCIA PARCIAL

São ineficazes os questionamentos, não produzindo efeitos, quando não versarem sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária, mas sobre questões de cunho procedimental e quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, VII e XIV.

Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que exerce atividades enquadradas no código 6319-4/00 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) - *Portais, provedores de conteúdo e outros serviços de informação na internet* - e é optante pelo Simples Nacional.

2. A consulente relata que presta serviços para pessoas domiciliadas no Brasil ou no exterior por meio da ferramenta Google AdSense:

O Serviço prestado pela contribuinte é executado através da ferramenta Google AdSense, onde a mesma divulga anúncios, que por sua vez são banners, videos ou links que direcionam o público em geral para o site de seus clientes. Nesses sites o público em geral efetua compras e/ou contrata serviços, sendo então a XXXXXX identificada, como divulgadora. Em troca, o Google AdSense repassa ao dono do site ou canal, um percentual do valor pago pelo anunciante, realizando, assim a XXXXXX a sua receita.

3. Informa que, para remunerar os serviços por ela prestados, seus clientes domiciliados no exterior expedem ordens de pagamento internacional em moeda estrangeira. No Brasil, as divisas referentes a essas ordens de pagamento são transformadas em moeda nacional mediante contratos de câmbio firmados entre a consulente e instituições do sistema bancário nacional.

4. Esclarece entender que, nesses casos de prestação de serviços para clientes domiciliados no exterior, ocorreria exportação de serviços, e que as respectivas receitas não estariam sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme previsto no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

5. Ressalva que, dada a complexidade de suas operações, *não é possível verificar se as transações oriundas de seu anúncio geraram resultados no exterior ou no Brasil.*

6. Acrescenta que, apesar do entendimento exposto anteriormente, vem calculando os valores devidos no Simples Nacional como se a totalidade de suas receitas estivesse sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, porque o Manual do Simples Nacional não permite a inclusão de *receitas de serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique* no campo *Receitas no mercado externo* do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D).

7. Tece comentários adicionais sobre a matéria e, em síntese, indaga:

a) se as receitas decorrentes da exportação de serviços para o exterior estão sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

b) se basta que os serviços prestados a pessoa residente no exterior sejam remunerados mediante ordem de pagamento internacional para que eles sejam caracterizados como serviços exportados para o exterior; e

c) como informar as receitas referentes à exportação de serviços para o exterior no PGDAS-D (como essas receitas devem ser segregadas das demais receitas e qual valor deve ser informado no campo *Receitas no mercado externo*).

d) se a resposta à consulta tem caráter retroativo, aplicando-se às apurações de exercícios anteriores.

Fundamentos

8. Preliminarmente, convém transcrever o verbete *AdSense* da Wikipedia, que é útil para caracterizar os serviços descritos pela consulente:

AdSense é o serviço de publicidade oferecido pelo Google inc. Os donos de websites podem inscrever-se no programa para exibir anúncios em texto, imagem e, mais recentemente, vídeo. A exibição dos anúncios é administrada pelo Google e gera lucro baseado ou na quantidade de cliques ou de visualizações. Um método baseado nas ações realizadas pelo usuário está em fase de testes.

Visão geral

O Google utiliza a sua tecnologia de busca da Internet para veicular anúncios com base no conteúdo dos sites. Aqueles que quiserem anunciar no Google podem inscrever-se através do Google Adwords, o Adwords é a fonte de toda a renda do AdSense.

Muitas pessoas usam o AdSense para obter lucro com todo o conteúdo do seu site. AdSense tem sido particularmente importante para a entrega das receitas de publicidade a pequenos sites que não têm os recursos para desenvolvimento.

Os anúncios são escolhidos de acordo com o conteúdo do site, a localização geográfica do usuário entre outros fatores e acaba gerando um anúncio menos intrusivo que a maioria dos banners de acordo com o conteúdo da página, o que o tornou um método popular para oferecer anúncios.

Outra característica é, para ser mais eficaz, a utilização de Cookies em cada visitante, levando a cada um, anúncios que lhe são relativos. Exemplo: Se o visitante procura passagens aéreas, é comum ver anúncios de viagens. Se procurar algum produto eletrônico, encontrará anúncios para tais produtos. É individualizado, por conta dessa "inteligência artificial" conseguindo bons resultados, tanto para os administradores dos sites como para a Google.

(...)

(disponível em pt.wikipedia.org)

9. A Constituição Federal dispõe, em seu art. 149:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou

econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

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

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

(...)

10. No âmbito do Simples Nacional, a não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas decorrentes da exportação de serviços para o exterior prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é efetivada quando as referidas receitas são segregadas das demais receitas auferidas pelo contribuinte e desconsideradas na aplicação dos percentuais relativos às contribuições em questão, conforme previsto nos arts. 16, 21 e 25-A da Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011, vigentes na data do protocolo da consulta, posteriormente revogada pela Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, atualmente vigente, cujos arts. 16, 22, 23 e 25 assim dispõe:

Art. 16. A base de cálculo para a determinação do valor devido mensalmente pela ME ou pela EPP optante pelo Simples Nacional será a receita bruta total mensal auferida (Regime de Competência) ou recebida (Regime de Caixa), conforme opção feita pelo contribuinte. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 18, caput e § 3º)

(...)

§ 3º Para os efeitos do disposto neste artigo:

(...)

II - consideram-se separadamente, em bases distintas, as receitas brutas auferidas ou recebidas no mercado interno e aquelas decorrentes de exportação para o exterior. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 3º, § 15) (Redação dada pelo(a) Resolução CGSN nº 141, de 06 de julho de 2018)

(...)

Art. 22. O valor devido mensalmente pela ME ou pela EPP optante pelo Simples Nacional será determinado mediante a aplicação das alíquotas efetivas calculadas na forma prevista no art. 21, sobre a receita bruta total mensal, observado o disposto nos arts. 16 a 20, 24 a 26, 33 a 36 e 149. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 3º, § 15, art. 18, caput e §§ 1º e 4º a 5º-I)

(...)

Art. 23. As receitas brutas auferidas no mercado interno e as decorrentes de exportação para o exterior serão consideradas, separadamente, para fins de determinação da alíquota de que trata o art. 22. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 3º, § 15)

(...)

Art. 25. O valor devido mensalmente pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas calculadas na forma prevista nos arts. 21, 22 e 24 sobre a base de cálculo de que tratam os arts. 16 a 19. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 3º, § 15, art. 18)

(...)

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

§ 4º Considera-se exportação de serviços para o exterior a prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, exceto quanto aos serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique. (Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, art. 2º, parágrafo único; Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º, art. 18, § 14)

(grifos não constam do original)

11. Destaque-se que não se consideram exportados para o exterior os serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique, conforme explicitado no art. 25, § 4º, da Resolução CGSN nº 140/2018, transcrito no item anterior.

12. Quanto ao questionamento que trata de como segregar e informar as receitas referentes à exportação de serviços para o exterior no PGDAS-D, aquele deve ser considerado ineficaz, com base no inciso XIV do art. 18 da IN RFB nº 1.396/13, uma vez que se trata de pergunta de cunho predominantemente operacional e de assessoria, vislumbrando a forma de operacionalização da ação vislumbrada pela consulente. Contudo, no âmbito do processo de consulta, as dúvidas devem se relacionar a incertezas atinentes à legislação e não a questões práticas, que se constituem em solicitação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal a esta RFB.

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

XIV - quando tiver por objetivo a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela RFB.

13. Não obstante isso, informa-se à consulente que no campo *Receitas no mercado externo* do PGDAS-D somente devem ser informadas receitas correspondentes a serviços exportados para o exterior, atendidas todas as condições definidas na legislação: houver prestação de serviços para clientes domiciliados no exterior; o pagamento represente

ingresso de divisas ao País; e for possível determinar que o resultado da atividade se verificou fora do País.

14. Ademais, a indagação que trata dos efeitos da consulta também deve ser considerada ineficaz, nos termos do art. 18, inciso VII, da IN RFB nº 1.396/13, uma vez que tal questionamento encontra-se disciplinado nesse mesmo normativo, nos seguintes termos:

Art. 10. A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o 30º (trigésimo) dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.

Parágrafo único. Quando a solução da consulta implicar pagamento, este deverá ser efetuado no prazo referido no caput, ou no prazo normal de recolhimento do tributo, o que for mais favorável ao consulente.

Art. 11. A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte ou autolancado, antes ou depois de sua apresentação, nem para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias.

Art. 12. Os efeitos da consulta que se reportar a situação não ocorrida somente se aperfeiçoarão se o fato concretizado for aquele sobre o qual versara a consulta previamente formulada.

Art. 13. Os efeitos da consulta formulada pela matriz da pessoa jurídica serão estendidos aos demais estabelecimentos.

(...)

Art. 16. Ressalvado o disposto no art. 11, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o 30º (trigésimo) dia subsequente à data da ciência da solução da consulta.

Art. 17. Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem depois da sua publicação na Imprensa Oficial ou depois da ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

(...)

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

VII - quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

Conclusão

15. Com base no exposto, responde-se à consulente que, no Simples Nacional:

a) a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidem sobre as receitas decorrentes da exportação de serviços para o exterior;

b) considera-se exportação de serviços para o exterior a prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, exceto quanto aos serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique;

c) a mera remuneração dos serviços prestados a pessoa residente ou domiciliada no exterior mediante ordem de pagamento internacional que implique em ingresso de divisas no Brasil não preenche todos os requisitos necessários para caracterizar a exportação de serviços para o exterior; e

16. Declaro a ineficácia dos demais questionamentos, não produzindo efeitos, por não versarem sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária, mas sobre questões de cunho procedimental e quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

À consideração do Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06.

Assinado digitalmente
ADEMAR DE CASTRO NETO
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Cotir.

Assinado digitalmente
MARIO HERMES SOARES CAMPOS
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit/SRRF06

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
FABIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB
Coordenador-Geral da Cosit