

MATERIALIDADE DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO

Solon Sehn*

RESUMO:

O presente estudo tem por objeto o exame da materialidade ou critério material da hipótese de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins, bem como as implicações da interpretação de situações específicas, notadamente da taxatividade das hipóteses de não incidências previstas na legislação, da incidência sobre a reimportação de produtos nacionais exportados, sobre o pagamento de royalties e no *download* e “venda” de *software*.

Palavras-Chave: Contribuição Especial; PIS/Pasep; Cofins; Incidência; Importação de Bens e Serviços; Hipótese de incidência; Critério material; Lei nº 10.865/2004; Taxatividade; Hipóteses de não incidência; Reimportação; Produtos Nacionais Exportados; *Royalties*; *Download*; Venda; *Software*.

ABSTRACT:

The purpose of the presente article is to study the materiality or the hypothesis's material criteria of PIS / Pasep and Cofins, as well as the implications in specific situations, such as the exhaustive nature of the legal hypothesis, the reimportation of exported domestic products, the royalties payment and software downloads.

Keywords: Special Contribution; PIS / Pasep; Cofins; Imports of Goods and Services; Hypothesis of incidence; Material criteria; Law nº 10.865/2004; Reimportation; National Products Exported; Royalties; Download; Sales; Software.

*Advogado. Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor Conferencista do Ibet – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Conselheiro do Carf - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. E-mail: solon@ssadv.com.br

SUMÁRIO

1. Introdução
2. Fundamento constitucional e legislação em vigor
3. Constitucionalidade da Emenda n. 42/2003
4. Materialidade da hipótese de incidência:
 - 4.1 Importação de produtos
 - 4.2 Prestação de serviços
5. Análise de situações específicas:
 - 5.1 Taxatividade das hipóteses de não incidência da Lei n. 10.865/2004
 - 5.2 Incidência sobre a reimportação de produtos nacionais exportados
 - 5.3 Pagamento de royalties
 - 5.4 Download e “venda” de software
6. Conclusões

1. Introdução

A disciplina legal do PIS/Pasep e da Cofins adquiriu considerável complexidade nos últimos anos. Atualmente, sem incluir a substituição tributária e as regras especiais das Leis nº 10.147/2000, 10.485/2002, 10.560/2002 e 10.865/2004, vigoram três regimes básicos de incidência: o da importação de bens e serviços, regulado pela Lei nº 10.865/2004; o regime cumulativo, disciplinado, dentre outros, pela Lei Complementar nº 70/1991, pela Lei nº 9.718/1998 e pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001; e o regime não cumulativo previsto na Lei nº 10.833/2003 e alterações posteriores.¹

O presente estudo, por sua vez, tem por objeto do estudo da materialidade ou critério material da hipótese de incidência² das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre a importação de bens e serviços, bem como das implicações na interpretação da taxatividade das hipóteses de não incidência previstas na Lei n. 10.865/2004, na reimportação de produtos nacionais exportados, no pagamento de *royalties* e no *download* e “venda” de *software*.

2. Fundamento constitucional e legislação em vigor

A competência para a instituição do PIS/Pasep e a Cofins incidente sobre a importação é prevista nos incisos II, § 2º, do art. 149, e IV do art. 195 da Constituição, na redação decorrente da Emenda nº 42/2003:

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:

[...]

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

[...]

¹ Registre-se ainda a existência do PIS/Pasep incidente sobre a folha de salários, devido por entidades não-empresariais (Medidas Provisórias n.º 213/2004 e n.º 2.158-35/2001); e o PIS/Pasep incidente sobre receitas e transferências de pessoas jurídicas de direito público, devido pela União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas respectivas autarquias (Lei n.º 9.715/1998).

² Adota-se, para efeitos do presente estudo e para a elaboração da tese, a teoria da norma jurídica tributária do Prof. Dr. Paulo de Barros Carvalho. Sobre o tema, cf.: CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002; **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 239 e ss.; **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 15 e ss.; **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 527 e ss.; **Teoria de la norma tributaria**. Lima: Ara Editores, 2011.

III - poderão ter alíquotas:

- a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;
- b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

[...]

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Nota-se, assim, que a Constituição prevê a instituição de uma contribuição especial que será cobrada “do importador de *bens* ou serviços” (art. 195, IV), incidente “*também* sobre a importação de *produtos* estrangeiros ou serviços” (art. 149, § 2º, II). Em razão do sentido não excludente do vocábulo “*também*”, entende-se³ que a competência tributária do legislador alcança tanto a importação de *bens* como a de *produtos* (coisas móveis corpóreas).⁴

3. Constitucionalidade da Emenda n. 42/2003

Parte da doutrina entende que a Emenda n. 42/2003 seria contrária ao art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal, que veda a edição de emendas tendentes a abolir direitos ou garantias individuais. Isso porque, ao prever a instituição de uma contribuição especial incidente sobre bens e serviços importados, teria violado o princípio de não discriminação assentado no art. 150, II, da Lei Fundamental.

Este, particularizado no princípio do tratamento nacional, é previsto no Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (Gatt) e veda o tratamento tributário anti-isonômico e o favorecimento dos produtos nacionais em detrimento dos importados. Portanto, teria natureza de direito individual, recepcionado com hierarquia de preceito constitucional, nos termos do § 2º do art. 5º, da Lei Maior:

³ Nesse sentido, cf.: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Cofins-importação e Pis-importação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 396: “[...] não parece que o inciso II do § 2º do art. 149 tenha restringido o campo de incidência mais largo autorizado pelo art. 195, inciso IV, inclusive tendo-se em vista que alocução ‘importação de produtos estrangeiros’, constante daquele, está precedida pela palavra ‘também’, que dá a idéia de não exclusividade”.

⁴ RODRIGUES, Silvio. **Direito civil**: parte geral. 34. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 2003, p. 141; DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 26. ed. Atual. Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1106; VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil**: parte geral. 5. ed. São Paulo: Atlas, v. 1, 2005, p. 328-329. Entre os autores de direito tributário, cf.: VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI**: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993, p. 72 e ss.; FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o comércio exterior**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 115; HILÚ NETO, Miguel. Imposto sobre importações e imposto sobre exportações. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 78 e ss.

Ora, sendo o princípio de não-discriminação típico direito individual, assentado no artigo 150, inciso II, da CF, quando pensado no seu sentido mais genérico, ele se particulariza sob a forma do chamado princípio do tratamento nacional, nos termos dos acordos internacionais mencionados, sendo assim recepcionado, isto é, como modalidade de direito individual, nos estreitos rigores do artigo 5º, § 2º, da CF. Como é alçado, então, ao orbe máximo de princípio que consagra a garantia de direito individual, somos do entendimento que sequer emenda à Constituição pode afastá-lo de sua vigência, enquanto presentes as condições suficientes para o seu emprego. Destarte, mesmo que sejam o PIS/Pasep-Importação e o Cofins-Importação contribuições criadas a partir de Emenda à Constituição, tem-se na espécie vitanda contrariedade ao quanto prescreve a vedação do artigo 60, § 4º, IV, da CF, que não admite esse veículo introdutor de normas nos casos de emendas tendentes a abolir direitos ou garantias individuais.⁵

Não há dúvidas de que o princípio do tratamento nacional tem hierarquia constitucional. Esta, entretanto, não decorre de acordo, de convenção ou de tratado internacional que o Brasil tenha sido signatário, mas da própria da isonomia tributária (CF, art. 5º, I, e 150, II), que veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. O favorecimento de um determinado produto nacional, em detrimento de um estrangeiro, sem causa compatível com o princípio da razoabilidade ou com os demais valores consagrados na Lei Fundamental, viola o texto constitucional, independente de qualquer norma ou princípio de direito internacional.

Contudo, a simples previsão constitucional da instituição de um novo tributo incidente sobre a importação não é suficiente para caracterizar a violação do princípio da isonomia ou do tratamento nacional, porque, por si só, não configura uma quebra de concorrência. Tudo dependerá da disciplina legislativa infraconstitucional,⁶ que pode perfeitamente adotar um regime de incidência compatível com o princípio em exame. Não parece razoável, por outro lado, pressupor a inconstitucionalidade da legislação futura, inclusive porque, sem a análise concreta dos enunciados prescritivos pertinentes, não há como aferir e comparar a carga tributária entre o produto nacional e o estrangeiro. Entende-se, assim, que a Emenda n. 42/2003 é perfeitamente compatível com o texto constitucional.

4. Materialidade da hipótese de incidência

O critério material da hipótese de incidência, segundo ensina Paulo de Barros Carvalho, é formado por um verbo (pessoal e de predicação incompleta)

⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. Base de cálculo do imposto de importação e o acordo de valoração aduaneira. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Comércio internacional e tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 254.

⁶ Isso se aplica não apenas à nova contribuição como aos demais impostos previstos na redação originária do texto constitucional. Também estes, afinal, podem receber uma disciplina legal contrária ao princípio do tratamento nacional.

e um complemento, invariavelmente. Excluem-se os verbos impessoais (p. ex.: haver), os sem sujeito (p. ex.: chover) e os de sentido completo (que se explicam por si mesmos), que tornariam impossível ou bastante difícil a regulação da conduta. Trata-se, portanto, do critério do antecedente da regra-matriz de incidência do tributo que conota o comportamento juridicamente relevante, sem qualquer referência espacial ou temporal.⁷

4.1 Importação de produtos

A materialidade ou critério material do PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a importação de produtos encontra-se prevista no inciso I, art. 3º, da Lei n. 10.865/2004, que assim estabelece:

Art. 3º O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional;

[...]

Nota-se, inicialmente, que a redação empregada pelo legislador difere da adotada pelo texto constitucional, que prevê a instituição de uma contribuição incidente “sobre a importação de produtos estrangeiros”. Tal circunstância influencia decisivamente na construção da materialidade do tributo, porquanto não é sempre que a “entrada de bens estrangeiros no território nacional”, prevista no art. 3º, I, da Lei n. 10.865/2004, substancia um ato de importação em sentido estrito.

A importação, como fenômeno econômico e jurídico de direito internacional, não se confunde com o mero ingresso físico de um bem no território nacional. Embora no passado já tenha tido esse sentido, atualmente, o ato de importar é caracterizado como a introdução de bens provenientes do exterior no mercado nacional, em caráter definitivo, para fins de uso, consumo, venda ou integração no processo produtivo.⁸ Não é considerada importação a entrada de uma mercadoria em trânsito, com destino a outro país, ou a título transitório, como ocorre em relação ao produto enviado para reparo ou para exposição em

⁷ CARVALHO, Jorge. *op. cit.*, p. 125.

⁸ WITKER, Jorge. **Derecho tributario aduanero**. 2. ed. México: UNAM, 1999, p. 79 e ss. O autor critica a proposta teórica que elege o simples ingresso físico como hipótese de incidência do tributo, nos termos a seguir: “Esta teoría es criticada, además, por no especificar la finalidad del ingreso de la mercancía al territorio aduanero. En efecto, sabemos que lo que se grava es la importación, entendiendo por tal la introducción legal de mercancías procedentes del exterior para su uso o consumo definitivo en el país.” (WITKER, **Op. cit.**, p. 80). QUERALT, Juan Martín; SERRANO, Carmelo Lozano; OLLERO, Gabriel Casado; LÓPEZ, José M. Tejerizo. **Curso de derecho financiero y tributario**. 9. ed. Madrid: Tecnos, 1998, p. 725. Tais autores, dentre outros elementos, destacam como essencial à caracterização jurídica do conceito de importação “[...] la vocación de la incorporación permanente de los bienes al mercado interior, esto es, a integrarse a los procesos productivos o a consumirse”. Sobre as diversas teorias sobre o tema, cf.: HERNÁNDEZ, Francisco; CLAVIJO et. al. **Curso de derecho tributario**: parte especial. 19. ed. Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2003, p. 775.

uma feira de negócios. Tampouco configura importação o ingresso de pertences e a bagagem de pessoas físicas em visita ou de passagem no território nacional, inclusive os respectivos meios de locomoção (automóveis, embarcações ou aeronaves).⁹ Em razão disso, para evitar inseguranças e facilitar a prova por parte do interessado, a legislação aduaneira costuma disciplinar situações dessa natureza mediante a previsão de regimes aduaneiros especiais.¹⁰

A finalidade de integração definitiva no mercado nacional, quando não declarada expressamente por aquele que promove o ingresso do bem, deve ser evidenciada objetivamente, a partir das características presentes no caso concreto, como a quantidade e qualidade do produto, a forma do negócio jurídico, o local de entrega, a reiteração da conduta, dentre outras circunstâncias. A fiscalização aduaneira tem o dever de verificar tais dados objetivos e, a partir destes, confirmar ou infirmar o escopo declarado pelo contribuinte.

Deve-se ter cautela, ademais, no que concerne à interpretação do alcance da expressão “entrada de bens” prevista no inciso I do art. 3º da Lei n. 10.865/2004. Embora a Constituição (arts. 149, § 2º, II, e 195, IV) permita a incidência da contribuição nas operações de importação de bens, e não apenas produtos (coisas móveis corpóreas), o legislador não fez uso de toda a amplitude de sua competência constitucional.¹¹

Com efeito, considerando a base de cálculo definida pelo inciso I, art. 7º, da Lei n. 10.865/2004 – que é precisamente o indicador normativo que representa a perspectiva dimensível da materialidade da exação (Geraldo Ataliba) e serve para confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da regramatrix de incidência (Paulo de Barros Carvalho) –, verifica-se que a contribuição,

⁹ Parte da doutrina sustenta que, no direito brasileiro, o texto constitucional não impõe a destinação de uso e consumo como requisito para a instituição do imposto de importação. A União, assim, teria competência para tributar a simples introdução ou remessa de produtos em trânsito no território nacional (HILÚ NETO, *op. cit.*, p. 93.). Prevalece, entretanto, o entendimento que vincula o conceito de importação à noção de incorporação à economia nacional. Nesse sentido, cf.: SOUZA, Hamilton Dias de Souza. **Estrutura do imposto de importação no Código Tributário Nacional**. São Paulo: Resenha Tributária, 1980, p. 20 e ss.; PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 2. ed. Porto Alegre: LAEL, 2006, p. 12 e ss.; XAVIER, Alberto. **Direito tributário e empresarial**: pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 325: “[...] segundo nosso entendimento, o conceito de importação exprime o fenômeno pelo qual um produto estrangeiro entra no território nacional, sendo aí destinado a consumo”. Cabe ressaltar, outrossim, que a tributação de bens pessoais de estrangeiros em trânsito, em viagem de turismo ou em situações de temporárias é uma agressão manifesta ao direito fundamental assegurado no art. 5º, XV, da Constituição: “XV – é livre a locomoção no território nacional em tempo de paz, podendo qualquer pessoa, nos termos da lei, nele entrar, permanecer ou dele sair com seus bens”.

¹⁰ “Art. 14. As normas relativas à suspensão do pagamento do imposto de importação ou do IPI vinculado à importação, relativas aos regimes aduaneiros especiais, aplicam-se também às contribuições de que trata o art. 1º desta Lei.”

¹¹ OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 399. Referido autor, com absoluta pertinência, entende, a partir dos arts. 4º, I, e 7º, que “[...] quando a lei não exija declaração de importação, ou quando não haja valor aduaneiro para incidência do imposto de importação, não se dá a ocorrência do fato gerador das contribuições sobre importação de bens, ainda que a lei pudesse ter disciplinado essas situações dentre da mais ampla competência que lhe foi outorgada pela Constituição”. Acolhem-se tais conclusões. Todavia, há outro importante efeito que decorre do art. 7º, não destacado pelo autor, mas que, sem dúvida, é absolutamente relevante para na delimitação da materialidade da contribuição: a vinculação à incidência do imposto de importação, que, por sua vez, limita a incidência do tributo à importação de mercadorias.

na verdade, incide apenas sobre os fatos jurídicos igualmente tributados pelo imposto de importação:

Art. 7º A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei;

[...]

Ora, se a base de cálculo é o “valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação”, isso significa que a contribuição, por um lado, incide sobre as mesmas operações que são ou deveriam ser tributadas pelo imposto. Logo, os fatos não sujeitos à incidência deste, também não são tributados pela contribuição.

A incidência do imposto de importação, por sua vez, embora a Constituição autorize a tributação da “importação de produtos”, se limita aos bens qualificados juridicamente como mercadorias,¹² nos termos do art. 1º, do Decreto-Lei n. 37/1966.¹³

Art. 1º O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional.¹⁴

É certo que, para parte da doutrina, o termo mercadorias, previsto no art. 1º do Decreto-Lei n. 37/1996, estaria empregado no sentido de produtos, porque, segundo tal interpretação, o art. 13 também prevê a incidência do imposto sobre bagagens, que são bens não destinados ao comércio. O argumento é assim exposto por André Parmo Folloni:

outro argumento convence-nos a abandonar esse primeiro: estão sujeitas à tributação por meio do Imposto de Importação as bagagens que, ainda que

¹² Nessa linha destaca José Eduardo Soares de Melo: “[...] o legislador ordinário restringiu o âmbito da tributação ao estabelecer que ‘o imposto incide sobre mercadoria estrangeira (Dec.-lei 2.472/88, dando nova redação ao Dec.-lei 37/66) [...]’ (MELO, José Eduardo Soares de. **A importação no direito brasileiro**: impostos, taxas, contribuições. São Paulo: RT, 2003, p. 47).

¹³ Esse artigo teve sua redação alterada pelo Decreto-Lei n. 2.472/1988. As alterações, entretanto, afetaram apenas os parágrafos do dispositivo. A redação do caput permaneceu rigorosamente a mesma: “Art 1º O impôsto de importação incide sôbre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no território nacional.”

¹⁴ O art. 19, caput, do Código Tributário Nacional, “o imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional”. Porém, na época, o Código (Lei n. 5.172/1966) ainda não era dotado de eficácia de lei complementar, o que só ocorreu no ano seguinte, em face do disposto no § 1º do art. 19 da Constituição de 1967 (Este que, após a Emenda n. 01/1969, foi renumerado para art. 18, § 1º). Logo, o Decreto-Lei n. 37, de 18 de novembro de 1966, como lei posterior, revogou o art. 16 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Em sentido semelhante, já decidiu o STF no RE 90471/MG. 2ª T. Rel. Min. Moreira Alves. DJ 01-06-1979. Pode-se, no entanto, interpretar o CTN como norma geral que não foi revogada pelo dispositivo especial do Decreto-Lei n. 37/1966. Nesse caso, entretanto, este último também prevalece para efeitos de construção do critério material do tributo, afastando a aplicabilidade do Código.

não mercadorias, isto é, não destinadas a comércio, excedam determinado limite (RA, art. 155, III). O Decreto-Lei 37/66, em seu art. 13, II, faz menção, inclusive, a ‘objetos de qualquer natureza’. São bens, posto não mercadorias, isto é, não destinadas ao comércio, cuja importação está sujeita ao Imposto de Importação. Excedendo os limites, quaisquer bens integrantes da bagagem serão tributados. Assim, o próprio Decreto-Lei n. 37/66, se em um ponto menciona mercadorias, em outro se refere a objetos de qualquer natureza. O que nos autoriza, na companhia de Osíris de Azevedo Lopes Filho, Liziane Angelotti Meira e Miguel Hilú Neto, a entender possível a tributação de qualquer bem via Imposto de Importação, não somente aqueles destinados ao comércio. Logo, o complemento do verbo constante no critério material de sua hipótese de incidência.¹⁵

Todavia, a análise do art. 13, do Decreto n. 37/1996 indica exatamente o contrário. Na verdade, o que se verifica, no tocante à bagagem, é que a incidência do imposto constitui uma exceção, cabível apenas quando a quantidade e o valor dos objetos revelem a natureza comercial da operação. Tanto é assim que, para efeitos de aplicação da isenção prevista no inciso II, do art. 13, do Decreto-Lei n. 37/1966, o art. 155, I, do Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 6.759/2009), define o conceito de bagagem isenta como

os bens novos ou usados que um viajante, em compatibilidade com as circunstâncias de sua viagem, puder destinar para seu uso ou consumo pessoal, bem como para presentear, sempre que, pela sua quantidade, natureza ou variedade, não permitirem presumir importação com fins comerciais ou industriais.¹⁶

A tributação da bagagem, assim, é afastada apenas diante da presença de elementos que indiquem se tratar de mercadorias e não bens de uso pessoal. Isso ocorre justamente porque o imposto não incide sobre a importação de produtos de qualquer natureza, mas apenas sobre aqueles adquiridos para fins de revenda (mercadorias). Não parece adequado, por outro lado, generalizar a exceção, transformando-a em regra geral, de sorte que, com a devida vênia, não é convincente a interpretação que amplia a materialidade do imposto para a importação de todo e qualquer produto. A incidência é claramente vinculada, tanto no art. 1º como nos dispositivos que permitem a tributação da bagagem, à natureza mercantil da operação.

A 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, em acórdão da lavra do eminente Ministro Humberto Martins, já reconheceu a inviabilidade de incidência do imposto em operações de importação de bens que não se encontram no conceito de mercadoria:

TRIBUTÁRIO – IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO – FUNÇÃO

¹⁵ FOLLONI, op. cit., p. 115.

¹⁶ Decreto-Lei n. 2.120/1984, art. 1º, § 1º: “§ 1º Considera-se bagagem, para efeitos fiscais, o conjunto de bens de viajantes que, pela quantidade ou qualidade, não revela destinação comercial”.

EXTRAFISCAL – QUADROS NACIONAIS QUE RETORNARAM AO BRASIL SEM FINS COMERCIAIS – ART. 19 DO CTN – ART. 1º DO DECRETO-LEI N. 37/66 – AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO – NÃO SE TRATA DE MERCADORIA COMERCÍAVEL – NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.

1. Interpretam-se as normas referentes ao Imposto de Importação no contexto da atual função extrafiscal desta exação, tida como instrumento de regulação do comércio exterior.

2. O termo mercadoria – constante do artigo 1º do Decreto n. 37/66 – deve ser entendido no seguinte sentido: “Aquilo que é objeto de comércio; bem econômico destinado à venda; mercancia”, conforme anotado no Novo Dicionário Eletrônico Aurélio, versão 5.11a.

3. In casu, os quadros saíram e voltaram, com o registro pertinente, com a destinação “enfeite de residência particular”, sem finalidade de comércio, não se tratando, portanto, de mercadoria e não incidindo na espécie o imposto de importação.

Recurso especial improvido.¹⁷

Portanto, devido à vinculação – decorrente da base de cálculo da exação – existente entre o imposto de importação e a contribuição, bem como os demais elementos que decorrem da interpretação sistemática do texto constitucional e da Lei n. 10.865/2004, o critério material da hipótese de incidência pode ser enunciado como a conduta de “importar” (verbo) “mercadorias” (complemento).¹⁸ Mostra-se desnecessária a referência expressa ao complemento “estrangeiro”, que representa um pleonasmo vicioso, já que a noção de importação pressupõe a procedência de outro país.

4.2 Prestação de serviços

Na importação de serviços, por sua vez, o critério material pode ser construído a partir do inciso II, art. 3º, da Lei n. 10.865/2004, que dispõe nos seguintes termos:

Art. 3º O fato gerador será:

[...]

II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

A disciplina de uma contribuição sobre a importação de serviços implica uma série de dificuldades.¹⁹ No âmbito do direito internacional, após

¹⁷ STJ. 2º T. REsp 601022/RJ. Rel. Min. Humberto Martins. DJe 16/12/2009.

¹⁸ Sobre o conceito de mercadorias, ver cap. II de SEHN, Solon. **PIS-Cofins: não cumulatividade e regimes de incidência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

¹⁹ No direito comunitário europeu, por exemplo, não opera com a categoria de exportação e importação de serviços. A disciplina do comércio comunitário restringe-se aos bens NOVOA, César García. El IVA y el comercio internacional. Especial referencia a la problemática de la Unión Europea. In: TÓRRES, Heleno

uma série de divergências, em 1994, foi firmado o Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (Gats), que prevê algumas modalidades de “comércio de serviços”. O Gats, no entanto, mistura situações distintas, considerando como tal os serviços executados e consumidos exclusivamente no exterior, como os de hotelaria prestados em território estrangeiro em benefício de nacionais de outros países (consumo no exterior, “mode 2 – consumption abroad”); os serviços prestados em território estrangeiro, mediante constituição de filiais locais (presença comercial, “mode 3 – commercial presence”) ou viagens a trabalho de pessoas físicas (movimento temporário de pessoas físicas, “mode 4 – movement of natural person”); e os serviços cuja prestação ultrapassa as fronteiras territoriais (prestação transfronteira, “mode 1 – cross border”), tais como os de telecomunicação, de correio e de consultoria.²⁰

Os serviços prestados e consumidos no exterior, assim como aqueles executados no exterior mediante constituição de filiais, claramente, configuram verdadeiros serviços locais, não havendo razão para qualificá-los como importação e discipliná-los de forma distinta. Os serviços *cross border*, por sua vez, nem sempre ultrapassam as fronteiras territoriais. Isso porque, em muitas situações, envolve mais de um prestador, cada qual atuando no âmbito de seus respectivos territórios. É o caso dos serviços de telecomunicação, normalmente invocados como exemplo dos serviços de prestação transfronteira. Nestes o consumidor do país de origem, ao realizar uma ligação telefônica, estabelece vínculo negocial exclusivo com a prestadora de telefonia local, que, por sua vez, mantém uma segunda relação contratual de interconexão com a operadora do país de destino da chamada telefônica. Esta se limita a disponibilizar os meios de rede necessários à operação de telecomunicação, de sorte que, a rigor, a atuação de cada operadora é restrita ao domínio de seus respectivos países.

É problemático, destarte, operar com a noção de importação no âmbito dos serviços. O sentido tradicional atribuído ao ato de importar, afinal, pressupõe o ingresso físico de bens provenientes do exterior no mercado nacional²¹. No caso dos serviços, que têm natureza jurídica de obrigação de fazer, esse ingresso não ocorre porque, normalmente, a objeto do contrato configura uma utilidade imaterial prestada em favor do contratante. Além disso, nos casos em que implica a entrega de uma utilidade material – como, por exemplo, de um projeto de engenharia – a sua entrada no território, quando e, se ocorrido, se dá através de um suporte físico (uma mídia eletrônica no qual o arquivo está gravado ou o papel em que é impresso) destituído de autonomia negocial, representando apenas uma consequência da obrigação de fazer executada no exterior. Em tais situações, ainda que prevista a extraterritorialidade da legislação brasileira, a cobrança seria ineficaz perante cidadãos estrangeiros em seus territórios soberanos.

Taveira (Coord.) **Comércio internacional e tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 168.

²⁰ Sobre as diferentes modalidades, ver: AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. A organização mundial do comércio – OMC e o acordo geral sobre o comércio de serviços. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.) **Comércio internacional e tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 130-131.

²¹ O ingresso físico é condição necessária para a operação de importação, mas não suficiente, porque esta, como se viu, pressupõe a introdução de bens provenientes do exterior no mercado nacional, em caráter definitivo, para fins de uso, consumo, venda ou integração no processo produtivo.

Em meio a essas dificuldades, a Lei n. 10.865/2004 optou por tributar o pagamento do serviço pelo contratante brasileiro. O fez, entretanto, de forma absolutamente confusa, definindo o “fato gerador” como sendo o *pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores como contraprestação por serviço prestado*. O legislador, certamente, procurou gravar apenas o ato de adimplemento da prestação, o que representa um avanço. Em função da redação adotada, fica sumariamente afastada qualquer pretensão de exigência do tributo diante da simples assinatura do contrato ou da prestação do serviço sem o recebimento do pagamento correspondente ou antes dele. Bastaria, entretanto, a referência a *pagamento*, que já abrange as demais formas previstas no art. 3º, II. Afinal, o pagamento ou adimplemento constitui a modalidade normal de extinção da obrigação. Ocorre através da transferência, do tomador em favor do prestador, da remuneração ou retribuição prevista no contrato (CC, art. 594). Esta, embora normalmente em dinheiro, também pode ser pactuada em outros bens, inclusive direitos de crédito ou utilidades. Nesse sentido, *entrega, crédito, emprego* – que tem o sentido de aplicação ou de utilização – e *remessa* nada mais são do que algumas das formas pelas quais a transferência da remuneração pode ocorrer no plano pragmático.

A referência a *valores*, por sua vez, restringe a materialidade da contribuição à satisfação pecuniária da obrigação, afastando as demais modalidades extintivas, como a compensação, a confusão, a novação, a consignação, a remissão, a sub-rogação, a dação em pagamento e a prescrição. Estas, embora tenham efeito de adimplemento, não implicam a transferência de valores.

É necessário ainda que o pagamento se dê título de contraprestação por serviço prestado. Assim, deve-se ter presente que *serviço*, no sentido jurídico, consiste na prestação de utilidade um material ou imaterial em benefício alheio, mediante remuneração, sob regime de direito privado e sem vínculo empregatício. Tem natureza jurídica de obrigação de fazer e sempre resulta de um contrato bilateral, o que pressupõe a presença de um prestador ou contratado e de um tomador ou contratante.²² Excluem-se do conceito o trabalho prestado com vínculo empregatício e as obrigações de dar, como a locação, da cessão de direitos e a compra de bens e ativos.²³

²² Como ressalta Marçal Justen Filho, “ainda que se tome a expressão prestação de serviço em acepção ampla, opõe-se a ela à prestação de trabalho debaixo de vínculo empregatício. Essa é a lição, uma vez mais invocada, de Pontes de Miranda. [...] Ou seja, juridicamente a alusão a serviço não abrange emprego.” Além disso, “[...] a atividade do empregado é atividade do empregador, exatamente porque desempenhada com carência de autonomia e sob império daquele” (**O imposto sobre serviços na Constituição**. São Paulo: RT, 1985, p. 81). No mesmo sentido, cf.: BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. São Paulo: Dialética, 2003, p. 62-63; MELO, José Eduardo Soares de. **Aspectos teóricos e práticos do ISS**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 29 e ss..

²³ Nesse sentido, cumpre destacar que, nos termos da Solução de Consulta Disit/8ª RF n. 65, de 10 de fevereiro de 2010: “INCIDÊNCIA. O fato gerador da Cofins (Importação) é a entrada no território nacional de bens estrangeiros ou o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviços executados no País; ou executados no exterior, cujo resultado se verifique no País. Não constitui, portanto, fato gerador da referida contribuição, os valores remetidos pela Filial (localizada no Brasil) à Matriz (com sede no exterior) a título de reembolso pela compra de bens (veículo automotivo), adquiridos no Brasil.”

Para definir a materialidade da exação, também é dispensável a menção dupla ao domicílio e à residência, prevista no inciso II, art. 3º, da Lei n. 10.865/2004. Domicílio constitui o espaço geográfico que serve como centro principal das atividades e dos negócios jurídicos de determinado sujeito de direitos. No direito brasileiro, consiste no local onde a pessoa física estabelece sua residência com ânimo definitivo (CC, art. 70). Para efeitos profissionais, por sua vez, é o local em que a profissão é exercida (CC, art. 72). A noção de residência ou local de moradia, por outro lado, não se aplica às pessoas jurídicas. Estas têm apenas domicílio, que é definido pelos respectivos atos constitutivos ou, na falta deste, coincide com o local de funcionamento das respectivas administrações ou diretorias (CC, art. 75, IV).²⁴ Portanto, a referência a domicílio já é suficiente para a descrição completa do critério material da contribuição.

Além disso, importa considerar ainda o disposto no art. 1º, *caput*, § 1º, I e II, da Lei n. 10.865/2004, que assim estabelece:

Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:

I - executados no País; ou

II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.

O dispositivo restringe a incidência da exação aos serviços executados no país por prestador domiciliado no exterior, bem como aos executados no exterior, mas com resultado verificado no território nacional. Nesse último caso, deve-se entender por resultado a utilidade ou proveito material ou imaterial que normalmente decorre da prestação do serviço, em função de sua própria natureza. É preciso diferenciar, assim, o proveito geral – ganho mediato ou potencial da empresa que decorre de todo e qualquer serviço – e o proveito específico, objeto da prestação contratada. Apenas este último, quando ocorrido no Brasil, dá ensejo à incidência da contribuição, inclusive porque o proveito geral, no momento do pagamento, é apenas potencial e depende de um período de tempo para ser verificado.

Tome-se o exemplo de um serviço de publicidade de produtos brasileiros no exterior. A utilidade ou proveito específico que decorre da prestação é a divulgação das mercadorias no território alienígena. Este ocorre integralmente

²⁴ GOMES, Orlando. *Introdução ao estudo do direito civil*. 13 ed. Rio de Janeiro, Forense, 1996, p. 177 e ss.

na exterior e o seu pagamento não está sujeito à incidência da contribuição²⁵.

A empresa, entretanto, pode ter auferido um ganho mediato no Brasil, em decorrência do aumento de vendas para o exterior ou da consolidação da marca no mercado internacional. No momento da prestação do serviço, entretanto, esse proveito é apenas potencial e, conforme o caso, embora assim não se espere, sequer pode vir a se concretizar. É por isso que, a rigor, o resultado a que se refere o art. 1º, caput, § 1º, I e II, da Lei n. 10.865/2004, deve ser interpretado no sentido de utilidade ou proveito específico.

Desse modo, nota-se que, diferentemente dos demais regimes de incidência da contribuição, o tributo grava o ato individual de pagamento por parte do tomador. O prestador, que não é contribuinte nem responsável à luz da legislação, quando muito, é afetado apenas no que concerne ao aumento no preço de sua contratação. A contribuição, assim, nos moldes em que se encontra disciplinada, apresenta hipótese de incidência próxima a da contribuição social do empregador incidente sobre o pagamento de remuneração a autônomos e empregados avulsos (art. 195, I, “a”).

Logo, a conduta juridicamente relevante para fins de incidência do tributo, abstraindo-se os fatores de natureza espacial e temporal, consiste em “pagar” (verbo) “remuneração pecuniária a domiciliado no exterior a título de contraprestação por serviço prestado no Brasil ou com resultado verificado no território nacional” (complemento).

5. Análise de situações específicas

5.1 Taxatividade das hipóteses de não incidência da Lei n. 10.865/2004

Dentre as situações descritas nos incisos do art. 2º da Lei n. 10.865/2004, algumas compreendem hipóteses de isenção (inciso VII) e de exclusão de base de cálculo visando evitar a dupla incidência do gravame (inciso X). A maioria, entretanto, se refere a casos de mero ingresso físico da mercadoria, em que não se tem devidamente caracterizada uma operação de importação, dentre as quais cabe destacar:

- (a) os bens estrangeiros que, embora corretamente descritos nos documentos de transporte, chegarem ao território nacional por erro inequívoco ou comprovado de expedição, desde que redestinados ou devolvidos para o exterior (inciso I);

²⁵ Nesse sentido, já decidiu a Receita Federal que “a incidência da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS- Importação, não abrange a remessa ao exterior pela prestação de serviços de divulgação e promoção de destinos turísticos brasileiros, quando estes forem realizados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, desde que a execução e o resultado dos serviços se perfaçam no exterior. Entende-se que o resultado verifica-se no exterior quando a divulgação e a promoção realizam-se no exterior e atingem público-alvo localizado no exterior” (Solução de Consulta Disit/4ª RF n. 40, de 14 de agosto de 2008).

(b) os produtos idênticos, em igual quantidade e valor, destinados à reposição de outros anteriormente importados que se tenham revelado, após o desembaraço aduaneiro, defeituosos ou impréstáveis para o fim a que se destinavam, observada a regulamentação do Ministério da Fazenda (inciso II);

(c) os bens estrangeiros devolvidos para o exterior antes do registro da declaração de importação, observada a regulamentação do Ministério da Fazenda (inciso III);

(d) o pescado capturado fora das águas territoriais do País por empresa localizada no seu território, desde que satisfeitas às exigências que regulam a atividade pesqueira (inciso V);

(e) os bens em trânsito aduaneiro de passagem, acidentalmente destruídos (inciso VIII).

Na verdade, tais dispositivos têm caráter puramente exemplificativo, configurando hipóteses de não incidência da contribuição. Entretanto, há inúmeras outras situações concretas de ingresso físico, sem incorporação definitiva no mercado nacional, que não estão relacionadas na legislação. Porém, ainda assim, por não configurarem importação no sentido jurídico, estão fora do âmbito de incidência do gravame aduaneiro.

É preciso ter presente, conforme destacado anteriormente, que a importação pressupõe o ingresso material de um bem no território nacional, mas com este não se confunde. Em outras palavras, a entrada física é condição necessária, porém não suficiente para a configuração da importação. O sentido jurídico do conceito pressupõe a introdução de bens no mercado nacional em caráter definitivo, para efeitos de uso, consumo, venda ou integração no processo produtivo.

A legislação, ao descrever hipóteses de não incidência do tributo, procurou excluir do alcance do suposto normativo o maior número possível de situações envolvendo o simples ingresso físico, notadamente nos casos envolvendo a entrada de uma mercadoria em trânsito ou a título transitório no território nacional. A realidade, entretanto, é infinitamente mais complexa que a capacidade descritiva da norma, de sorte que seria um grave equívoco atribuir o caráter taxativo aos incisos do art. 2º, da Lei n. 10.865/2004.

5.2 Incidência sobre a reimportação de produtos nacionais exportados

Não parece adequada, *data maxima venia*, a interpretação – bastante difundida entre prestigiosa doutrina²⁶ e já acolhida pelo Supremo Tribunal Federal (RE n. 104.306-7/SP) – que defende a inconstitucionalidade da incidência do tributo na reimportação de bens de origem nacional, anteriormente exportados. Tais autores entendem que os bens em questão, mesmo quando

²⁶ VIEIRA, José Roberto. *A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993, p. 97 e ss.; FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o comércio exterior*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 147 e ss.; PAULSEN; MELO, Op. cit., p. 15.

exportados, conservariam a origem nacional, de sorte que sua reintrodução no mercado nacional não poderia ser tributada. Isso porque, de acordo com os arts. 149, § 2º, II, 153, I, da Constituição Federal, apenas a “importação de produtos estrangeiros” poderia ser tributada.

Trata-se de exegese que, a partir da literalidade de um único enunciado constitucional, conduz a um resultado hermenêutico contrário ao princípio da isonomia tributária, permitindo a desoneração de uma operação absolutamente atípica como é a reimportação de produto exportado. Haveria um nítido tratamento fiscal desfavorável aos comerciantes locais, porque, em regra, a exportação também não é tributada, ao passo que a aquisição para revenda no âmbito nacional está sujeita ao PIS/Pasep e à Cofins, ao IPI e ao Icms.

Na verdade, a referência a “produtos estrangeiros” na Constituição (arts. 149, § 2º, II, 153, I), que repete textos constitucionais pretéritos (EC n. 01/1969, art. 21, I; CF/1967, art. 22, I), tem o sentido de “procedência estrangeira” (expressão já empregada nas Constituições de 1946, art. 15, I, de 1937, art. 20, I, “a”; de 1934, art. 6º, I, “a”), que, a rigor, também é pleonástica. Sua previsão deve-se unicamente à preocupação histórica de afastar a caracterização de operações de importação e exportação no âmbito interestadual, dentro do próprio território nacional. Vale lembrar que, ao tempo da Constituição de 1891, a partir da regra que permitia a instituição de impostos “sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção” (art. 9º, 1º), os Estados, ainda que com a censura de juristas como Rui Barbosa, já chegaram a cobrar tributos sobre a “exportação” de mercadorias para outras unidades federadas²⁷. Os tempos, entretanto, eram outros. Hoje, a referência representa nada mais que um pleonismo vicioso, já que, a exemplo do que se entendia em 1891, exportação e importação configuram negócios jurídicos de comércio exterior. A expressão é mantida no texto constitucional talvez apenas para evitar que, com a sua supressão, volte à tona essa exegese do passado.

Deve-se ter presente que a exportação – que nada mais é do que uma importação sob a perspectiva do país de destino – implica a integração do bem em caráter definitivo ao mercado local. A partir do momento em que isso ocorre, o produto torna-se nacionalizado²⁸, de sorte que sua alienação subsequente no comércio exterior será considerada uma exportação para o país que vende e uma importação, sob a ótica de quem compra. Isso, por sua vez, independe do local de extração ou de fabricação do bem. Um produto fabricado na Alemanha, exportado para os Estados Unidos da América do Norte e, já no território deste, adquirido por uma empresa brasileira, que pretende promover o seu ingresso definitivo no Brasil, não é considerada uma exportação alemã. O mesmo ocorre

²⁷ HILÚ NETO, *Op. cit.*, p. 87.

²⁸ Nessa mesma linha, cf.: ALMEIDA, Roberto Campos. Do imposto sobre produtos industrializados vinculado às importações. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 287; HILÚ NETO, *Op. cit.*, p. 84-85: “[...] se um produto nacional é enviado ao exterior e desincorporado do mercado brasileiro, ele é desnacionalizado; perde, assim, a qualidade de nacional, o que implica a possibilidade de a União tributar a atividade de importá-lo”.

em relação aos produtos brasileiros importados por outros países e, a partir de seus territórios, exportados para outras nações.

Entende-se, portanto, que o produto de origem brasileira exportado, a partir do momento que integra em caráter definitivo a economia do país de destino, perde a condição jurídica de nacional, de sorte que, se reexportado ao Brasil, ficará sujeito ao recolhimento da contribuição incidente sobre a importação.

Entretanto, não se pode confundir a reimportação com o simples retorno de bens remetidos em caráter transitório ao exterior ou com obrigação de devolução, porque, em tais hipóteses, como o produto não chega a se incorporar definitivamente ao mercado do país de destino, não se tem propriamente uma exportação. É o que ocorre nas situações previstas no art. 1º, § 2º, I, da Lei n. 10.865/2004, que exclui a incidência da contribuição nos casos de retorno de bens exportados enviados em consignação e não vendidos no prazo autorizado; devolvidos por motivo de defeito técnico para reparo ou para substituição, de modificações na sistemática de importação por parte do país importador, de guerra ou de calamidade pública, entre outros fatores alheios à vontade do exportador.

5.3 Pagamento de royalties

O pagamento de *royalties* pelo licenciamento de uso de marca ou patente, título de estabelecimento ou nome empresarial não está sujeita à incidência da contribuição, porque não tem natureza de importação de bens nem de contraprestação por serviços prestados. Trata-se, na verdade, de contraprestação por obrigação de dar (cessão de uso), que se opõe aos serviços (obrigação de fazer).

Há diversas soluções de consultas na Receita Federal reconhecendo essa interpretação, dentre as quais se destaca a seguinte:

LICENÇA DE USO DE MARCA OU PATENTE, PAGA A EMPRESA DOMICILIADA NO EXTERIOR. O pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, por simples licença de uso de marca ou patente, a título de royalties, sem qualquer serviço vinculado a essa cessão, não caracterizam contrapartida de serviços provenientes do exterior, prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, executados no País, ou executados no exterior, cujo resultado se verifique no País, não cabendo a incidência da Cofins - Importação. Dispositivo Legal: Lei no 10.865, de 2004, arts. 1o. 7o, inciso II. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep LICENÇA DE USO DE MARCA OU PATENTE, PAGA A EMPRESA DOMICILIADA NO EXTERIOR. O pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, por simples licença de uso de marca ou patente, a título de royalties, sem qualquer serviço vinculado a essa cessão, não caracterizam contrapartida de serviços provenientes do exterior, prestados por pessoa

física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, executados no País, ou executados no exterior, cujo resultado se verifique no País, não cabendo a incidência do PIS/Pasep – Importação.²⁹

Tratando-se, assim, de pagamento de *royalties*, desde que não associado à prestação de serviços, não há incidência da contribuição, porque não se trata de prestação de serviços nem tampouco de importação de produtos.

5.4 Download e “venda” de *software*

O programa de computador, como objeto de propriedade intelectual, encontra-se disciplinado na legislação brasileira com um direito autoral, nos mesmos moldes das obras literárias (Lei n. 9.609/1998, art. 2º). O usuário, a rigor, não compra o *software*, mas apenas contrata a licença de uso do programa (Lei n. 9.609/1998, art. 9º).

A única hipótese que poderia ser tributada pelo PIS/Pasep e pela Cofins é o desenvolvimento de *software* sob encomenda amparado por um contrato civil de prestação de serviços (Lei n. 9.609/1998, art. 4º, *caput* e § 1º). Nesse caso, desde que não se trata de vínculo estatutário ou empregatício, a remuneração paga pelo contratante tem a natureza jurídica de contra-prestação pelo serviço prestado. Para as demais situações, entretanto, não há como haver incidência, porque o licenciamento não configura prestação de serviço (obrigação de fazer) nem de importação de produto, até porque o *software*, enquanto bem incorpóreo, jamais poderia ser considerado como tal.

Prevalece na jurisprudência, porém, a interpretação assentada no precedente do Supremo Tribunal Federal no RE 176.626/SP. Este fixou o entendimento de que o chamado “*software* de prateleira” tem natureza de mercadoria, ao passo que o desenvolvimento do programa personalizado configuraria prestação de serviços. Essa orientação, aplicada ao tributo em análise, talvez implique o reconhecimento de que, em ambas as situações, haveria incidência da contribuição.

No âmbito administrativo, a Receita Federal tem entendido que, em qualquer caso, o pagamento de contraprestação pelo licenciamento de uso de *software* configura importação de serviço, o que não deixa de ser uma contradição se comparada à interpretação fixada em relação aos *royalties*:

PROGRAMAS DE COMPUTADOR. LICENÇA DE USO. IMPORTAÇÃO DE SOFTWARE. IMPORTAÇÃO DE SERVIÇO. O contrato de licenciamento de uso de software contratado à empresa situada e domiciliada no exterior trata-se de importação de serviço e, como tal, se submete, inequivocamente, à incidência dessa Contribuição Social. Fundamentação Legal: Art. 1º da Lei n. 10.865, de 2004.³⁰

²⁹ Solução de Consulta Disit/8ª RF n. 64, de 10 de fevereiro de 2010. No mesmo sentido, cf.: Solução de Consulta Disit/8ª RF n. 412 de 23 de Agosto de 2007; Solução de Consulta Disit/6ª RF n. 159 de 19 de setembro de 2008; Solução de Consulta Disit/8ª RF n. 357 de 23 de julho de 2007.

³⁰ Solução de Consulta Disit/7ª RF n. 76, de 29 de agosto de 2008. No mesmo sentido: Solução de Consulta

IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS (Programas de Computador) – Licença de Uso. FATO GERADOR As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração mensal pelo direito de uso dos programas de computador - software, constituem fato gerador da Cofins, por se tratar de serviço executado no exterior, cujo resultado se verifica no país. BASE DE CÁLCULO Constitui base de cálculo da Cofins, o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições.³¹

Referida exegese implica a incidência sobre o *download* de programas de computador, uma vez que, em qualquer caso, a operação é interpretada como prestação de serviço. Prevalendo, porém, o precedente do Supremo Tribunal Federal o *download* de *software* não customizado (“de prateleira”) não poderia ser tributado porque, em tal hipótese, a operação teria natureza jurídica de venda (obrigação de dar), e não de serviço. Por outro lado, não haveria como se cogitar a caracterização de uma importação de produtos, porque, diante da falta do suporte físico (CD, DVD ou equivalente no qual o programa se encontra gravado), o *software* objeto do *download* não se enquadraria no conceito de produto, uma vez que este pressupõe um bem corpóreo.³²

Em procedimentos de consulta fiscal envolvendo o imposto de importação e a retenção da fonte da contribuição, a Receita Federal, em manifestação ainda não consolidada, tem acolhido essa interpretação, como se depreende das emendas a seguir:

SOFTWARE DE PRATELEIRA. TRANSFERÊNCIA POR MEIO ELETRÔNICO (DOWNLOAD). Não há base legal para a incidência do imposto de importação bem como da Cofins/Importação e do PIS/Importação na aquisição de software de prateleira, se transferido ao adquirente por meio eletrônico, ou seja, sem o uso de suporte físico.³³

A importação de cópias do programa, normalmente comercializadas no varejo, em cópias múltiplas (*software* de prateleira), está sujeita à incidência do Imposto de Importação³⁴.

RETENÇÃO NA FONTE. LICENÇA PARA USO DE *SOFTWARE*. MANUTENÇÃO. PROGRAMAÇÃO. SUPORTE TÉCNICO. A simples remuneração pelo licenciamento de uso de programas desenvolvidos de forma genérica e utilizados por qualquer usuário (“*software* de prateleira”), assim como a mera atualização dessa espécie de programa, sem a

Disit/7ª RF n. 236 de 13 de Agosto de 2007.

³¹ Solução de Consulta Disit/8ª RF n.46, de 16 de fevereiro de 2007.

³² Sobre o tema, cf.: GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. **A tributação do software no Brasil**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 52 e ss., bem como os estudos de Hugo de Brito Machado (p. 92-93) e de José Eduardo Soares de Melo (p. 250), ambos publicados em MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tributação na internet*. São Paulo: RT-CEU, 2001. Ver ainda, em relação à Cofins: BARROS, Mauricio. In: BERGAMINI; PEIXOTO, **Op. cit.**, p. 696-697.

³³ Solução de Consulta Disit/7ª RF n. 43, de 03 de Junho de 2009.

³⁴ Solução de Consulta Disit/7ª RF n. 183, de 01 de Julho de 2003.

prestação de nenhum serviço específico ao cliente, não configura hipótese de retenção da Cofins. Caso o contrato de licença de uso de programa de computador (*software*) compreenda o desenvolvimento individualizado (programação), atualizações ou alterações do programa (manutenção envolvendo programação), suporte técnico (assessoria técnica) e outros serviços correlatos, inclusive treinamentos, enquadrar-se-á nas situações previstas na legislação como de incidência na fonte da Cofins, à alíquota de 3%. Se o contrato englobar atividade sujeita e atividade não sujeita à retenção na fonte das contribuições sociais, a efetiva retenção somente será exigida caso seja possível determinar a remuneração específica de cada uma das atividades, a ser destacada na nota fiscal respectiva³⁵.

Espera-se, portanto, não sendo o caso de afastamento integral da contribuição, ao menos, por questão de coerência e na linha do entendimento do Supremo Tribunal Federal, o reconhecimento administrativo da não incidência na *download* de programas de computador de “prateleira”.

6. Conclusões

O critério material do PIS/Pasep e da Cofins incidente sobre a importação de bens pode ser enunciado como a conduta de “importar” (verbo) “mercadorias” (complemento). Mostra-se desnecessária a referência expressa ao complemento “estrangeiro”, que representa um pleonismo vicioso, já que a noção de importação pressupõe a procedência de outro país. Na importação de serviços, por outro lado, nota-se que, diferentemente dos demais regimes de incidência da contribuição, o tributo grava o ato individual de pagamento por parte do tomador. A materialidade da contribuição, assim, consiste em “pagar” (verbo) “remuneração pecuniária a domiciliado no exterior a título de contraprestação por serviço prestado no Brasil ou com resultado verificado no território nacional” (complemento).

A não incidência do tributo decorre da não subsunção do evento ao enunciado conotativo do antecedente da regra-matriz de incidência. As hipóteses de não incidência previstas expressamente nos incisos do art. 2º da Lei nº 10.865/2004 não são taxativas.

O produto de origem brasileira exportado, a partir do momento que integra em caráter definitivo a economia do país de destino, perde a condição jurídica de nacional, de sorte que, se reexportado ao Brasil, ficará sujeito ao recolhimento da contribuição incidente sobre a importação. Não há incidência da contribuição no pagamento de *royalties*, desde que não associado à prestação de serviços, porque não se trata de prestação de serviços nem tampouco de importação de produtos, mas de obrigação de dar (cessão de uso). O mesmo se aplica ao *download* e a “venda” de *software*, salvo em se tratando de desenvolvimento sob encomenda amparado por um contrato civil de prestação de serviços (Lei n. 9.609/1998, art. 4º, *caput* e § 1º).

³⁵ Solução de Consulta Disit/8ª RF n. 481, de 05 de dezembro de 2006.