

A TRIBUTAÇÃO INDIRETA DA RENDA NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS POR MEIO DO ISS, PIS/COFINS e CIDE-ROYALTIES

Marcos Aurélio Pereira Valadão*

Rudson Domingos Bueno**

RESUMO: O presente artigo aborda a tributação da renda por via indireta na importação de serviços. Buscou-se, inicialmente, apresentar conceitos e distinções de renda, serviços e importação. Em seguida, alguns tributos do sistema tributário brasileiro que incidem sobre a importação de serviços são verificados: ISS – Imposto Sobre Serviços, a PIS/COFINS - Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social e a CIDE-Tecnologia, os quais foram analisados individualmente sob os aspectos da regra matriz de incidência tributária, bem como outras questões controversas tratadas na doutrina.

Palavras-chave: Tributação indireta. Importação de serviços. ISS. PIS/COFINS. CIDE-Tecnologia.

ABSTRACT: This article addresses the taxation of income by indirect import of services. It initially presents the concepts and distinctions of income, services and imports. Some of the Brazilian taxes levied on imports of services are verified: ISS – Service Tax, PIS /COFINS - Contribution for Social Integration and Contribution to Social Security Financing and CIDE-Technology. They are individually analyzed under the aspects of tax incidence rule, as well as other controversial issues addressed in the doctrine.

Keywords: Indirect taxation. Imports of services. ISS. PIS/COFINS. CIDE-Tecnologia.

* Doutor em Direito (SMU - EUA, 2005), Mestre em Direito Público (UnB, 1999), Mestre em Direito Internacional e Comparado (SMU, 2003); Especialista em Administração Tributária (UCG, 1992); MBA em Administração Financeira (IBMEC - DF, 1996); Professor e Pesquisador do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB) - Graduação, Especialização e Mestrado, Membro brasileiro do Comitê de Peritos em Cooperação tributária da ONU.

** Auditor Fiscal da Receita da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal, Bacharel em Economia (AEUDF); Especialista em Política e Administração Tributária (FGV, 1998) e Finanças Públicas (University of Bath - Reino Unido, 2000); Mestrando pelo Programa de Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB).

1. Introdução
2. Conceitos e distinções
 - 2.1. Tributação direta e indireta
 - 2.2. Conceito de serviços e renda
 - 2.3. Conceito de importação
 - 2.3.1. Importação de serviços
3. O ISS na importação
4. O PIS/COFINS na importação
- 5 A CIDE-Tecnologia (CIDE-Royalties)
6. Algumas distinções entre o ISS o PIS-COFINS na importação e a CIDE-Tecnologia
7. Conclusões
8. Referências

1. Introdução

O presente artigo analisa as formas de tributação indireta com foco na tributação da renda por via indireta na importação de serviços. Pretende-se demonstrar que ocorre a tributação pela renda mesmo por via indireta nos impostos sobre o consumo, uma vez que ao partirmos do conceito econômico de renda que vem a ser a soma do consumo mais poupança, temos que aquela parte da renda que não foi poupada foi consumida, sendo tributada diretamente pelo imposto de renda ou indiretamente pelos tributos sobre o consumo, por exemplo: ICMS, ISS, PIS/COFINS, CIDE.

Este estudo traz, primeiramente, os conceitos de serviço, renda e de importação, úteis para se entender sobre no que se baseia esta tributação indireta.

Em seguida são analisados os tributos incidentes sobre a importação de serviços, com destaque para o ISS - Imposto sobre Serviços, as contribuições PIS e COFINS e a CIDE-royalties.

Não será analisado o Imposto de Renda incidente na importação de serviços, sob a forma de tributação direta, portanto fora do escopo pretendido, tampouco será analisado o ICMS, que tem incidência restrita aos serviços de comunicação e transporte.

2 Conceitos e distinções

2.1 Tributação direta e indireta

A distinção entre tributos diretos e indiretos tem fundamento econômico e amplamente discutida na doutrina. Na tributação direta uma só pessoa assume as características de contribuinte. Tem-se assim, a figura do contribuinte de fato confundindo-se com o de direito. Na tributação indireta o contribuinte de direito é aquele que recolhe o tributo em nome do contribuinte de fato (que arca como ônus econômico). Como exemplos de tributos diretos temos os impostos sobre o patrimônio e a renda. Sobre a renda incide o Imposto de Renda-IR, cuja competência é da União. Sobre o patrimônio, como exemplo, podemos citar o Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana-IPTU, de competência dos municípios e do Distrito Federal e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores-IPVA, de competência dos Estados e do Distrito Federal.

Por outro lado temos a incidência dos chamados tributos indiretos, ou sobre o consumo, isto é, aqueles em que o contribuinte de direito é um e o de fato é outro. Exemplos típicos de tributos indiretos são o ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação e o IPI – Imposto sobre produtos industrializados. O primeiro de competência dos Estados e do Distrito Federal e o segundo de competência da União. Nestes dois exemplos o contribuinte de direito é o fornecedor de mercadoria ou prestador dos serviços citados, e o contribuinte de fato é o adquirente da mercadoria e o tomador do serviço, seja ele pessoa física ou jurídica, estando o valor do imposto embutido no preço desta mercadoria ou serviço, que vem a ser a base de cálculo.

O conceito e a distinção são relevantes e tem impacto jurídico. Os tributos indiretos importam repercussão econômica, i.e., comportam a transferência do respectivo encargo financeiro em que se constitui o tributo. Neste sentido o Código Tributário Nacional (CTN) trata de maneira distinta tais tributos no que diz respeito à restituição, prevendo em seu art. 166, que a restituição de tributos que comportem transferência do respectivo encargo financeiro “somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.” O Acordo Geral de Comércio e Tarifas (GATT) cujos tratados foram incorporados à ordem da Organização Mundial do Comércio (OMC), trazem normas específicas de vedação de incentivos fiscais com tributos diretos (Acordo Sobre Subsídios e Medidas Compensatórias), dentre outras normas que utilizam tal classificação, sendo a nota de rodapé explicativa n. 58 (da Lista Ilustrativa de Subsídios a Exportação) tem a seguinte redação:

58. Para as finalidades do presente Acordo:

O termo “impostos diretos” significa impostos sobre salários, lucros, juros, rendas, direitos de autor e todas as outras formas de ganho, além de impostos sobre a propriedade de bens imóveis;

O termo “direitos de importação” significa tarifas aduaneiras, direitos aduaneiros e outros tributos que não tenham sido enumerados nesta nota e que sejam aplicados à importação;

O termo “impostos indiretos” significa tributos sobre vendas, consumo, volume de negócio, valor acrescido, franquias, selo, transmissões, estoques e equipamentos, ajustes fiscais na fronteira e todos os impostos além dos que se denominam impostos diretos e direitos de importação;

Por “impostos indiretos sobre etapas anteriores” entendem-se aqueles tributos aplicados sobre bens ou serviços usados direta ou indiretamente no fabrico de um produto;

Por “impostos indiretos cumulativos” entendem-se os tributos que se aplicam em etapas sucessivas, sem que existam mecanismos que permitam descontar posteriormente o imposto, caso os bens ou serviços sujeitos a impostos utilizados numa etapa da produção sejam utilizados em etapa posterior da mesma;

Segundo Salvador Werneck Vianna na literatura sobre o tema, de maneira geral, tende-se a vincular a tributação direta com o objetivo da equidade e a tributação indireta à meta da eficiência no desenho de um sistema tributário.

A primeira vinculação se assenta sobre a idéia de que a tributação indireta, mesmo diferenciada para bens de luxo e de primeira necessidade, é um instrumento redistributivo pobre em relação à tributação direta, do ponto de vista da equidade. A segunda vinculação é baseada na idéia de que a tributação indireta é um método mais eficaz do que a direta para aumentar receitas com menores efeitos econômicos adversos.¹

¹VIANA, Salvador Werneck e outros. *Carga Tributária Direta e Indireta sobre as Unidades Familiares no Brasil: Avaliação de sua Incidência nas Grandes regiões urbanas em 1996* – Texto para discussão nº 757. IPEA Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, p. 594. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/pub/td/>

Paulo Caliendo traz um exemplo bastante típico para análise de tributação da renda por via indireta por impostos sobre o consumo, caso da importação de software. O consumidor recebe o direito de uso de software ou outros produtos digitais. O produto pode ser transferido ou usado remotamente, como, por exemplo, no caso de software armazenado em um servidor remoto. O consumidor, neste caso, não recebe um direito de fazer cópias de um produto digital, além do que o requerido para o uso desse produto. Alguns entendem que esse produto pode ser considerado como sendo uma espécie de serviço, enquanto que outros devem entendê-lo como se referindo às categorias 02 e 05.² A OCDE entendeu que essas transações devem ser tratadas como sendo qualificadas como ‘lucro das empresas’, submetidas portanto ao art. 7º da Convenção Modelo sobre Dupla Tributação da OCDE.³

Há que se distinguir também que na tributação indireta, objeto da presente análise o contribuinte é o importador de serviços e na tributação direta (IR) o contribuinte é que fornece os serviços (não domiciliado no Brasil), sendo o importador de serviços, no Brasil, o responsável tributário. Porém, no caso do ISS, embora seja um tributo indireto, a LC 116/2003 em seu art. 5º estabelece que o contribuinte é sempre o prestador do serviço, seja para as operações internas seja para as operações de importação. Assim, nas hipóteses em que o prestador está no exterior, dar-se-á a responsabilização tributária para o tomador domiciliado no Brasil, autorização contida nos termos do art. 6º da mencionada LC.

2.2 Conceito de serviço e renda

2.2.1 Conceito de serviço

Serviço, para efeitos tributários, vem a ser o resultado do esforço humano, prestado a terceiro, em caráter negocial, com fim lucrativo e que é portanto, passível se constituir fato gerador do ISS - Imposto Sobre Serviços, de competência municipal e do Distrito Federal, dentre outros impostos.

Sérgio Pinto Martins traz o conceito de serviço contido na Grande Enciclopédia Delta Larousse (1970) como sendo o “produto da atividade humana destinado à satisfação de uma necessidade (transporte, espetáculo, consulta médica), mas que não se apresenta sob a forma de bem material”.⁴

Segundo Aires F. Barreto serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa, é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros.

td_2000/td_757.pdf. Acesso em 17/11/2011.

² Categorias de pagamento envolvendo software. Categoria 02: Pedidos eletrônicos e downloading (Electronic ordering and downloading of digital products). Categoria 05: Uso de softwares e duração limitada (limited duration software and other digital information licenses - online and off-line delivery). Ver OCDE. **Taxation and electronic commerce: implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions**. Paris: OCDE, 2001, p. 164-166.

³ CALIENDO, Paulo. **Da tributação do software nos acordos internacionais contra a dupla tributação da renda**. In: TORRES, Heleno T. (coord). **Direito Tributário Internacional Aplicado**, vol.II. São Paulo : Quartier Latin. 2004, p.408.

⁴ MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do Imposto Sobre Serviços**. 6. ed. São Paulo : Atlas, 2004, p. 41.

Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem se serve. Pode haver trabalho sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica.⁵

O conceito de serviço adotado pela jurisprudência não coincide com aquele adotado pela Lei Complementar nº 116, de 2003, a qual estabelece uma série de situações em que não se configura uma obrigação de fazer. A jurisprudência e grande parte da doutrina entende que o serviço a que se refere a Constituição é o serviço definido no Direito Privado, sendo, portanto obrigação de fazer. O STF no RE 116121 / SP (julgado em 11/10/2000) decidiu da seguinte forma:

EMENTA: TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.

Trata-se de *leading case* que após reiteração resultou na Súmula Vinculante n 31, que tem a seguinte dicção: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

Contudo, há diversos exemplos na LC 116/2003 que não se coadunam com o conceito de obrigação de fazer, a exemplo do licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, previsto no subitem 1.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

No sentido econômico o conceito tem amplitude maior, abrangendo o serviço prestado e também os bens intangíveis envolvidos no processo, podendo abranger a circulação de bens tangíveis conforme o caso.

Aldemario Castro Araujo propõe um novo conceito de serviços para efeitos tributários, com diversos argumentos, afirmando que:

Portanto, sustenta-se ter o Supremo Tribunal Federal militado em profundo equívoco técnico-científico quando fincou seu entendimento acerca da abrangência da noção de serviço, para efeitos da tributação pelo imposto sobre serviços (ISS) da locação de bens móveis, em um suposto e necessário transplante das concepções civilistas para o campo tributário.⁶

⁵ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. 2. Ed. São Paulo : Dialética, 2005. p. 29

⁶ CASTRO, Aldemario Araujo. Uma análise crítica acerca da idéia de serviço consagrada na Súmula Vinculante 31 do STF. *Revista da Procuradoria da Fazenda Nacional*. Ano 1, N.1, 2010, p. 129-130.

E adiante arremata:

Ao editar a Súmula Vinculante n. 31 o Supremo Tribunal Federal insistiu em profundo e lamentável equívoco, já manifestado por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 116.121. Com efeito, adotou uma noção historicamente superada e estática de serviço, identificado tão somente como “obrigação de fazer” ou “atividade humana em benefício alheio”. Ademais, buscou, também de forma reprovável, transportar para a Constituição e para o direito tributário um dos sentidos (mais restritivo) da noção de serviço, considerando de forma indevida uma suposta obrigatoriedade do universo tributário acolher as construções do direito privado sem modificações. O vocábulo serviço inscrito na Constituição não pode ser tomado como um conceito, uma categoria fechada e imóvel, notadamente no tempo, de notas e características inafastáveis. A noção constitucional de serviço deve ser vista como um tipo, justamente uma categoria aberta para apreender em sua descrição os movimentos e transformações da realidade econômico-social.⁷

A Diretiva 2006/112/CE do Conselho Europeu, que estabelece as normas gerais do IVA europeu (instrumento normativo que, guardadas as diferenças, faz as vezes da lei complementar no sistema brasileiro) ao tratar da tributação dos serviços diz em seus arts. 24 e 25:

Artigo 24º

1. Entende-se por “prestação de serviços” qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.

2. Entende-se por “serviços de telecomunicações” os serviços que tenham por objecto a transmissão, emissão e recepção de sinais, texto, imagem e som ou de informações de qualquer natureza através de fios, rádio, meios ópticos ou outros meios electromagnéticos, incluindo a cessão ou a concessão com eles relacionadas de direitos de utilização de meios para a transmissão, emissão ou recepção, incluindo a disponibilização do acesso a redes de informação mundiais.

Artigo 25º

Uma prestação de serviços pode consistir, designadamente, numa das seguintes operações:

- a) A cessão de um bem incorpóreo representado ou não por um título;
- b) A obrigação de não fazer ou de tolerar um acto ou uma situação;
- c) A execução de um serviço em virtude de acto das autoridades públicas ou em seu nome ou por força da lei.

Nota-se, portanto, que a proposta de Aldemario Castro é consentânea com a metodologia hodierna da tributação indireta de bens e serviços, mesmo porque as formas negociais, que não as tradicionais com bens tangíveis, se multiplicam ao infinito, ficando praticamente impossível que a lei tributária as normatize de maneira analítica. Daí que a dicção “Entende-se por “prestação de serviços” qualquer operação que não constitua uma entrega de bens [tangíveis]”, contida no art. 24, item 1 da Diretiva 112/2006, acima transcrita, é uma solução pertinente e eficiente.

⁷ Ibidem, p. 136.

2.2.2. Conceito de renda

Renda, do ponto de vista puramente econômico, é qualquer pagamento a um fator de produção que exceda ao seu custo de oportunidade.⁸ Contudo, sob o aspecto jurídico-tributário, que inegavelmente, possui substrato econômico, o conceito de renda é objeto de intensa discussão.⁹ A partir do art. 43 do CTN, pode extrair-se a conclusão que a renda tributável corresponde à variação patrimonial positiva.

Paulo Ayres Barreto, citado por Marcelo Magalhães Peixoto, sustenta que da análise do Texto Constitucional conclui-se que a expressão renda e proventos de qualquer natureza deve ser interpretada como um acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencentes a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre certos ingressos, de um lado, e determinados desembolsos, de outro.¹⁰

A Constituição Federal dispõe sobre o imposto sobre a renda no art. 153, III:

Art. 153 Compete à União instituir impostos sobre:

...

III – renda e proventos de qualquer natureza.

Já o Código Tributário Nacional tratou do imposto sobre a renda nos seguintes termos:

Art. 43. O imposto, de competência da união, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

O Regulamento do Imposto de Renda-RIR prevê no art. 43, X:

Art. 43. São tributáveis os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, as remunerações por trabalho prestado no exercício de empregos, cargos e funções, e quaisquer proventos ou vantagens percebidas, tais como:

I - salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens,

⁸ WONNACOTT, Paul; WONNACOTT, Ronald. **Economia**. São Paulo McGraw-Hill do Brasil, 1982, p. 694.

⁹ Ver, e.g., BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed., ataul. Mizabel Derzi Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 282-284; e BIFANO, Elidie Palma. **O Mercado Financeiro e o Imposto sobre a Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 119-134.

¹⁰ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **O conceito constitucional de renda**. JusNavegandi, 2003. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/6345/o-conceito-constitucional-de-renda>. Acesso em 18/11/2011.

subsídios, honorários, diárias de comparecimento, bolsa de estudo e de pesquisa, remuneração de estagiários.

Para Alberto Xavier o preço pago pela prestação de serviços (tal como o preço pela importação de mercadorias) não constitui renda, mas mera receita bruta, pagamento de capital da empresa estrangeira. A verdadeira renda será o eventual lucro da empresa estrangeira e este só pode ser apurado no estrangeiro, face à comparação entre a totalidade das suas receitas operacionais e a totalidade dos seus custos e despesas. Esta é, na verdade, a posição adotada pelos países da OCDE, de forma a eliminar a tributação na fonte dos rendimentos pagos em operações internacionais, posição esta que é típica dos países importadores de capital, que adotam, em geral, o Modelo de Convenção sobre Dupla Tributação da ONU.

2.3. Conceito de importação

Importação consiste na compra de produtos no exterior, por parte dos países que deles necessitam, e na entrada de mercadorias num país, provenientes do exterior. É a entrada de mercadorias estrangeiras no país, apoiada em documentos próprios e observadas as normas comerciais, cambiais e fiscais vigentes¹¹.

A importação não ocorre somente com produtos do exterior, mas também com serviços. Os serviços, mesmo imbuídos pela imaterialidade, atualmente possuem grande representatividade nas relações comerciais entre os países. Um exemplo típico de serviço importado é a contratação de serviços de auditoria no exterior em transações levadas a efeito por empresa brasileira em suas operações no exterior.

2.3.1. Importação de serviços

O comércio internacional de serviços, por não se dar de modo material em referência a um bem tangível, pode ocorrer sob diversas modalidades. O GATS (Acordo Geral sobre Comércio de Serviços, no âmbito da OMC)¹² distingue as modalidades de comércio de serviço com operadores dos países membros da seguinte forma: a) do território de um membro ao território de qualquer outro membro; b) no território de um membro aos consumidores de serviço de qualquer outro membro; c) pelo prestador de serviços de um membro, por intermédio da presença comercial, no território de qualquer outro membro; e d) pelo prestador de serviços de um membro, por intermédio da presença de

¹¹ **Manual de Importação da UNESP**, 2003. Disponível em: http://unesp.br/prad//mostra_arq_multi.php?arquivo=6557. Acesso em 05/07/11.

¹² O acordo, que contém o GATS, foi promulgado por meio do Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, que incorporou os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT – Acordo Constitutivo da Organização Mundial do Comércio - OMC.

pessoas naturais de um membro no território de qualquer outro membro. Dito de outra forma, e exemplificando, tem-se:

Modo 1: Comércio transfronteiriço: do território de um país ao território do outro país.

Exemplos:

- Software comercializado pela Internet;
- Empresa de arquitetura contratada para elaborar projeto de ponte a ser construída em outro país;
- Serviços de consultoria financeira prestados a partir do Brasil;
- Serviços de projeto e desenvolvimento de estruturas e conteúdo de páginas eletrônicas realizados a partir do Brasil, ou contratados por residentes no Brasil ao exterior.

Modo 2: Consumo no exterior: consumidor se desloca ao território do país onde está o prestador do serviço.

Exemplos:

- Serviços relacionados ao turismo internacional;
- Serviços médicos especializados prestados no Brasil a residente ou domiciliado no exterior, ou vice versa, serviços médicos especializados prestados no exterior a residentes no Brasil
- Serviços de reparo de navio realizados no território do prestador.

Modo 3: Presença comercial no exterior: Pessoa jurídica se instala localmente em país estrangeiro para prestar um serviço. Essa prestação pode ocorrer por meio de qualquer tipo de estabelecimento comercial ou profissional, por exemplo, subsidiárias, filiais e escritórios de representação.

Modo 4: Movimento temporário de pessoas físicas: indivíduos deslocam-se por tempo limitado a um país estrangeiro para prestar um serviço.

Exemplos:

- Consultor independente se desloca para realizar serviço para pessoa jurídica no exterior;
- Advogado se desloca do exterior para o Brasil a fim de prestar consultoria jurídica localmente.¹³

Observe-se que nem todas essas modalidades de prestação podem ser consideradas importação de serviços. Para a legislação do imposto renda, com exceção, no modo dois em que existe uma presença comercial, com um estabelecimento permanente no Brasil, as modalidades 1, 2 e 4 podem significar uma importação de serviços, quando o beneficiário do serviço for um residente no Brasil, independentemente do serviço ser prestado no Brasil ou no exterior.

¹³ Ver BELTRAME, Ana Lélia Benincá. **Comércio Internacional de Serviços: Uma introdução ao Regime do GATS**. Santa Maria: Editora do Autor, 1997. Ver também informação disponível no website do MDIC/BRASIL em http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1294258853.pdf, acesso em 05/06/11.

3. O ISS na importação

O art. 156 da Constituição, em seu inciso II e § 3º, disciplina a competência dos Municípios para instituir o ISS, porém, esses dispositivos não tratam explicitamente da incidência na importação de serviço.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

...

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

A Lei Complementar nº 116/2003, na função de norma geral em matéria de legislação tributária disposta no art. 145, inciso III, alínea “a” e art. 156, inciso II da Constituição Federal, incluiu entre as incidências do ISS - Imposto Sobre Serviços, os serviços provenientes do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior. Esta incidência encontra-se expressa no parágrafo 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 116/2003:

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

Trata-se de medida de paralelismo que indica que todos os tributos que são cobrados nas operações internas devem ser cobrados também na importação. Trata-se de incidência nos modos de prestação 1 e 4 (vide item 2.3.1. acima). Caso isto não ocorra, as aquisições no mercado interno terão uma carga tributária mais alta que a importações. Isto se aplica ao mercado de bens, serviços e direitos. Esta é a razão pela qual todos os tributos incidentes no consumo interno devem incidir também nas operações de importação. Porém, a par deste aspecto de natureza econômica, diversas discussões, sobre o ângulo jurídico, em relação a essa imposição. Adiante verifica-se algumas dessas abordagens que se considera mais relevantes.

Para Alessandra Teixeira a incidência do ISS sobre a importação de serviços não cria um novo imposto. Trata-se do mesmo ISS com algumas alterações relativas ao aspecto temporal e pessoal, que são perfeitamente legítimas uma vez que o aspecto material da hipótese de incidência continua intacto, sendo a prestação de serviço de forma remunerada em benefício de outrem. A incidência do ISS sobre a importação de serviços não altera a norma

tributária, apenas modifica o aspecto espacial da hipótese de incidência que é deslocado para o local do estabelecimento do tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior.¹⁴

Como exemplo de serviço proveniente do exterior, que vem a ser tributado pelo ISS, temos a licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, previsto no subitem 1.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. A responsabilidade pelo recolhimento cabe ao importador brasileiro, pessoa física ou jurídica, que deve recolher o ISS para o município onde possuir domicílio fiscal.

É importante destacar que, quando se trata do ISS importação deve-se analisar aspectos da incidência previstos na Lei Complementar nº 116/2003, o significado que a expressão “serviços provenientes do exterior” assume, em face do aspecto espacial e da utilidade que os serviços podem proporcionar. Nesse sentido, alguns doutrinadores tem questionado a constitucionalidade desta nova hipótese de incidência.

A incidência do ISS sobre serviços provenientes do exterior se firmou sobre o princípio do destino nas prestações de serviços tendo criado interpretações controversas por parte dos municípios no tocante ao papel dos prestadores não residentes no país, ou seja, se seriam ou não contribuintes do imposto. De lembrar que o art. 5º da LC 116/2003 estabelece que o contribuinte é o prestador do serviço, independentemente de onde se encontre.

Como antes mencionado, um dos principais focos da discussão doutrinária tem sido a defesa das teses de constitucionalidade e inconstitucionalidade desta nova hipótese de incidência do ISS, a partir do momento em que a lei complementar teria extrapolado sua competência ao ter criado esta nova hipótese de incidência.

Outro aspecto desta nova hipótese de incidência que merece ser examinado é o cumprimento dos acordos internacionais por parte das empresas brasileiras tomadoras de serviços de prestadores de serviços de não residentes no país.

Os municípios e o Distrito Federal, como entes competentes para exigir o ISS, tem o dever de garantir o cumprimento dos acordos internacionais, a exemplo do GATS de forma a proteger os não-residentes (não contribuintes do imposto) contra qualquer espécie de discriminação fiscal na definição do critério quantitativo do ISS, sob pena de estarem sujeitos à sanções da OMC, caso haja algum descumprimento destas obrigações. O Acordo da Organização Mundial do Comércio – OMC, consiste num compromisso assumido pelos países dele signatários, de liberação do comércio de bens e serviços, cujo objetivo é incrementar as negociações internacionais através da não imposição de barreiras comerciais de qualquer natureza, em especial a extinção de tributação dos bens e serviços. Os princípios que norteiam a liberalização de serviços na OMC, direcionam no sentido de que as dificuldades que existem no comércio

¹⁴ TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. **O ISSQN e a importação de serviços**. Rio de Janeiro : Renovar, 2008, p. 151.

internacional de mercadorias, face à globalização da economia, pressupõem o maior intercâmbio entre as nações.¹⁵

No entanto, a Lei Complementar nº 116/2003 prescreve a tributação de serviços provenientes do exterior. O Acordo dos GATS prevê tratamento igualitário entre os serviços e prestadores de serviços, nacionais e de outros membros. Neste sentido a tributação pelo ISS dos serviços importados apenas nivela a tributação em relação às operações internas, considerando-se que os serviços prestados internamente também sofrem a incidência deste tributo indireto.

Luís Eduardo Schoueri, empenhado em desvendar a expressão “proveniente do exterior”, propõe que:

seja analisada a disposição afeta à exportação de serviços, também constante da Lei Complementar 116/2003, em seu art. 2º, § único. Qual foi o real propósito do legislador no tocante à importação de serviços? Com efeito, importação e exportação são dois lados de uma mesma moeda, devendo a interpretação de um conceito conduzir necessariamente ao significado diametralmente oposto em relação ao outro, em homenagem à coerência por que deve se pautar o legislador.

Descobre-se o local do resultado com base no lugar em que o serviço trouxe utilidade, vale dizer, pelo lugar onde se necessitou do serviço. O resultado refere-se em especial à “causa do contrato”.¹⁶

Schoueri sustenta que na importação de serviços o tomador não seria meramente responsável, mas o próprio contribuinte.¹⁷ Porém, a LC não abre esta alternativa, devendo o tomador do serviços, na hipótese de importação de serviços, ser considerado o responsável tributário, pela lei instituidora (que pode incluir também o intermediário do serviço importado como responsável). De lembrar que há hipóteses em que o prestador se encontra no Brasil (modo 4 de prestação), mas como não é domiciliado no Brasil, o prestador não tem registro ou inscrição no Brasil, e assim, portanto, mesmo nestes casos, o tomador deve figurar como responsável tributário.

Para Eduardo Borges a expressão “proveniente do exterior do país”, em tese, poderia tanto se referir a serviço executado exclusivamente no exterior em proveito de tomador situado no país como a serviço parcialmente executado no exterior e finalmente concluído no Brasil também no interesse de tomador situado no país. Entretanto, o segundo sentido referido acima deve ser descartado, na medida em que o mesmo dispositivo da Lei Complementar nº 116/2003

¹⁵ TORRES, Heleno Taveira. **Prestação de serviços provenientes do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior**. In: TORRES, Heleno T. (coord). ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição. Barueri-SP: Manole, 2004, p. 292, 298; ver também, em geral, MARCONINI, Mário. **OMC, Acordos Regionais e o Comércio e Serviços: Normativa Internacional e Interesse Brasileiro**. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 100, jan. 2004, p.43.

¹⁷ Ibidem, p. 47.

(parágrafo 1º do art. 1º) refere-se a serviço “cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país”, e, portanto, distingue com clareza as duas hipóteses. Sendo assim, para fins de aplicação de tal dispositivo a expressão “serviço proveniente do exterior” deve ser tida como referente a “serviço prestado no exterior no interesse de estabelecimento tomador situado no país”.¹⁸

Pode-se fazer aqui um paralelo com a Lei Complementar nº 116/2003 que dispõe sobre a tributação de serviços provenientes de outros países, de forma isolada, sem considerar o conteúdo das diretrizes e orientações dos blocos de integração e das organizações internacionais.

A questão da constitucionalidade, ou inconstitucionalidade, de incidência do ISS sobre serviços provenientes do exterior tem suscitado muitas discussões entre os doutrinadores, dentre eles Luis Eduardo Schoueri e Maria de Fátima Ribeiro. A divergência reside em alguns aspectos, como o poder da lei complementar estabelecer esta nova incidência, uma vez que a própria Constituição Federal autorizou o legislador complementar a dispor sobre esta norma geral.

Para os críticos da constitucionalidade, a Lei Complementar nº 116/2003, ao definir esta incidência, extrapolou sua competência, tendo em vista que, com esta “nova” hipótese de incidência estaria sendo descumprido o princípio constitucional da territorialidade. Dentre os argumentos dos defensores da constitucionalidade tem-se o princípio da isonomia, ou seja, dar tratamento tributário igualitário a serviços provenientes do exterior e aqueles tomados no país. O que é um argumento extremamente relevante, já que se a tributação dos serviços prestados internamente for maior, haveria uma desvantagem econômica evidente – trata-se, portanto de medida equalizadora.

Dentre os doutrinadores defensores da tese da inconstitucionalidade da incidência do ISS na importação de serviços podemos destacar Simone Costa, Maria de Fátima Ribeiro e Alberto Xavier. Para Simone Costa o legislador complementar não logrou êxito ao estabelecer a incidência do ISS sobre a prestação de serviço proveniente do exterior, pois na importação de serviços a constituição do fato jurídico tributário realizado no exterior e da conseqüente relação jurídica tributária, por meio da norma individual e concreta, cabe ao tomador ou intermediário do serviço. Vale dizer, será o tomador ou o intermediário do serviço quem produzirá a norma individual e concreta que documenta a incidência tributária, relativamente ao fato ocorrido fora do território nacional.

O que demonstraria, uma vez mais, a distorção levada a efeito pelo legislador complementar.¹⁹

Segundo Maria de Fátima Ribeiro e Afonso Castelano as disposições da Lei Complementar nº 116/2003, no tocante a imposição do ISS sobre serviço proveniente do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior, parece

¹⁸ BORGES, Eduardo de Carvalho. **O ISS, os serviços provenientes do exterior, e a jurisprudência**. In: MACHADO, Rodrigo Brunelli (coord). *ISS na Lei Complementar nº 116/2003*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 128.

¹⁹ COSTA, Simone Rodrigues Duarte. **ISS - A LC 116/03 e a incidência na importação**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 150-151.

bastante discutível, vez que não está expressamente autorizada tal incidência no texto constitucional. O inciso III do art. 156 da Constituição Federal estabeleceu o âmbito de competência dos Municípios, para legislar sobre o ISS, não compreendidos na competência dos Estados, definidos em lei complementar. Referido dispositivo constitucional não faz qualquer referência à importação de serviços. Daí salientar que a legislação complementar ultrapassou os limites de sua função, ou seja, incluiu dispositivo de que a Constituição Federal não tratou.²⁰

Alberto Xavier, citado por Maria de Fátima Ribeiro, crítica o conceito de importação de serviços implícito na disposição do parágrafo 1º do artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003, segundo a qual o imposto incide também sobre os serviços provenientes do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior. Então questiona - o que significa proveniência de um serviço? É o domicílio do prestador ou é o local de execução? Se é preciso haver simetria entre os conceitos de importação e exportação, então também deve-se excluir do conceito de importação os serviços executados no exterior. Desse modo, somente os serviços executados por prestadores estrangeiros no território brasileiro seriam abrangidos. Não se pode afirmar ter sido essa a orientação da LC 116/2003, pois se admite que uma importação de serviços tenha tido início no exterior. Adianta o jurista em referência, que o conceito bizarro do início de uma prestação está longe da clareza. Não seria uma contraposição a um fim? Segundo este autor, se assim for, exportação e importação não são duas idéias simétricas, mas baseadas cada uma em seu critério, de modo coxo e desarticulado.²¹

Na linha de defesa da constitucionalidade da incidência do ISS sobre serviços provenientes do exterior Luís Eduardo Schoueri aduz que o legislador pode adotar o princípio da origem e o princípio do destino, ou seja, pode escolher entre tributar a prestação do serviço ou o seu consumo, sua fruição. Pode-se não só tributar o fazer, mas também o resultado produzido pela prestação do serviço. Note-se que o elemento de conexão que viabiliza a tributação do ISS no Brasil é o resultado do serviço. Pelo menos o resultado deve ser constatado aqui no Brasil.²²

Conclui Schoueri que o Brasil pode e deve tributar os serviços prestados no exterior, desde que os mesmos tenham conexão com o território brasileiro. Esta conexão está aclarada na Lei Complementar nº 116/2003, e se trata de possibilidade de serem tomados por residentes no Exterior. No que toca à incidência do ISS sobre o serviço prestado integralmente no exterior, os Municípios estão constitucionalmente legitimados, assim como ocorre com a União em relação ao imposto de renda, a se valer dos elementos de conexão

²⁰ RIBEIRO, RIBEIRO, Maria de Fátima; CASTELANO, Afonso Henrique Prezoto. **Tendências internacionais sobre a prestação de serviços e as inovações da Lei Complementar nº 116/03**. In: MARTINS, Ives Gandra da S.; PEIXOTO, Marcelo M. (coord). ISS LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência. 2 ed. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 391.

²¹ RIBEIRO; CASTELANO, op. cit., p. 387-388.

²² SCHOUERI, op. cit., p. 51.

para tributar fatos geradores ocorridos fora do País. Em outras palavras, podem os serviços prestados no exterior sofrer a incidência do ISS aqui no Brasil. Isso porque a Constituição Federal não limitou a incidência do ISS à “prestação de serviços”, mas sim às operações de “serviços”. A incidência do ISS sobre serviços concluídos no exterior é ainda corroborada quando se tem em foco o Princípio da Isonomia, plasmado no art. 5º, da Constituição Federal, combinado com seu art. 146-A, o qual veicula norma direcionada à prevenção dos desequilíbrios da concorrência.²³ Portanto, a importação de serviços, novel hipótese de incidência do ISS trazida pela Lei Complementar nº 116/2003, passa, sem qualquer censura, pelo teste de constitucionalidade, configurando importante fonte de receita para os mais de 5.600 Municípios do Brasil.

Fábio Clasen de Moura, analisando o art. 156 da Constituição Federal, observa que esse dispositivo determina ao legislador complementar a edição de norma que tenha por escopo excluir da incidência do ISS os serviços exportados, isto é, serviços prestados por estabelecimento localizado aqui no País, e conclui que, se há possibilidade da desoneração, pressuposta está a competência. Dito de forma diversa, a Constituição Federal realmente dá competência aos Municípios para tributar fatos ocorridos além do território nacional, única razão pela qual há possibilidade de edição de norma que retire da incidência do ISS serviços prestados no exterior. Por outra forma de ver, não menos defensável, conquanto não expressa a autorização constitucional para tributação de fato gerador do ISS ocorrido no exterior, é de se admitir que a Constituição Federal de 1988 não limitou a incidência do ISS na prestação de serviços, mas sim nas operações de serviços. O campo de competência constitucional concedido aos Municípios para tributação do ISS alcança os serviços e não somente a prestação de serviços. Situações que se apresentam como autorizadoras de incidência do ISS sobre a importação de serviços.²⁴

É indiferente se o prestador estrangeiro inicia o serviço no exterior ou aqui no Brasil; importa mesmo é saber em que local o serviço foi concluído, conforme exposto acima, visto que, se é no Brasil o lugar da conclusão do serviço, os efeitos decorrentes de sua prestação regem-se pelas regras comuns de incidência do imposto. Tal hipótese encontra ressonância nas regras vigentes antes mesmo da Lei Complementar nº 116/2003, isto é, nesse mister, esse diploma em nada inovou no ordenamento jurídico.

Não se pode olvidar que a Lei Complementar nº 116/2003 não qualifica a nacionalidade ou a existência de domicílio do prestador no território nacional no seu antecedente. Assim, seja estrangeiro ou brasileiro, domiciliado ou não no Brasil, o prestador estará sujeito ao ISS, quando aqui se der a prestação, e, neste caso, a rigor, para o ISS, não haveria “importação de serviços”.

²³ Diz o art. 146-A da Constituição (incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003):

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

²⁴ MOURA, Fábio Clasen de. **Imposto sobre Serviços: operações intermunicipais e internacionais – Importação e Exportação**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 151

Ainda, caso o início da prestação se dê no exterior e seja concluído no Brasil, independentemente do prestador estar ou não no Brasil haverá incidência (início no modo 1 seguido da finalização no modo 4). Esclarecendo, no modo 4 “puro”, o prestador estará no Brasil, e será tributado como tal (prestador de serviço), independentemente de estar ou não domiciliado no Brasil para efeitos tributários. Caso a prestação se dê no exterior (modo 1) haverá incidência como importação de serviços, já no modo 3, a presença comercial no Brasil já qualifica o prestador como domiciliado no Brasil para efeitos tributários, sendo tributado normalmente (não se trata de importação de serviços neste caso).

De ressaltar também que sendo o serviço prestado no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que pago por residente no exterior, deve ser tributado como serviço prestado no Brasil (art. 2º, Par. Único, da LC 116/2003).

À guisa de informação, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC) estão implementando o denominado SISCOSERV, uma espécie de SISCOMEX (Sistema Integrado de Comércio Exterior) dos serviços. Como se sabe SISCOMEX é o sistema eletrônico que controla o comércio exterior brasileiro de bens (importação e exportação), sob o controle da RFB. No caso de serviços o controle em si é de outra natureza porque não é possível o controle “físico” das operações de serviço. O SISCOSERV é conceituado como “sistema estruturador do Governo Federal com o objetivo de subsidiar a Administração Pública com informações fiscais e comerciais relativas às operações realizadas entre residentes ou domiciliados no País e residentes ou domiciliados no exterior de serviços, de intangíveis e de outras operações que produzam variações no patrimônio das entidades”.²⁵

4. O PIS/COFINS na importação

A Lei nº 10.865 de 30 de abril de 2004²⁶ dispôs sobre a incidência da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social-COFINS nas importações.

A Emendas Constitucionais n. 33, de 2001 e 42 de 2003, modificaram os arts. 149 e 195 introduzindo dispositivos específicos para incidência das contribuições na importação, sendo o dispositivo do art. 195 específico para as contribuições sociais, categoria em que se enquadram o PIS e a COFINS. O art. 149 passou a ter a seguinte redação:

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

²⁵ Para mais detalhes sobre o SISCOMEX consultar o *website* do MDIC, no seguinte endereço: www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=4&menu=2234

²⁶ Resultou da conversão da Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004.

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)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) Redação aterior: “II - poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (foi incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)”

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

Observe-se que a alteração que promoveu a extensão para a incidência na importação de bens e serviços decorre da Emenda n. 42 de 2003. Esta emenda também introduziu no art. 195 o inciso IV, com a seguinte redação:

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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Como já foi comentado, a rigor, dispositivos deste jaez (adicionados aos arts. 149 e 195) são desnecessários na Constituição, pois é da natureza dos tributos sobre consumo que incidam também na importação, sendo desonerada a exportação (tributação no destino, quando se fala de tributação no consumo nas transações internacionais de bens e serviços).

Para André Folloni os tributos PIS/PASEP-importação e Cofins-importação, tanto de bens quanto de serviços, tem a mesma natureza jurídica de um imposto, nada obstante o produto da arrecadação de cada um deles tenha destino diverso, tem idênticas hipótese de incidência e base de cálculo, sendo tributos idênticos. Ainda que um imposto seja denominado pelo art. 1º da Lei

nº 10.865/2004 simplesmente “contribuição” (PIS/PASEP-importação) e outro seja denominado “contribuição social para o financiamento da seguridade social” (Cofins-importação), o nome e o destino da arrecadação são irrelevantes para determinar a natureza jurídica do tributo: o primeiro invariavelmente; o segundo, em uma consideração restrita ao Direito Tributário.²⁷

No caso da importação de serviços, o fato gerador do PIS-Importação e da COFINS-Importação é o pagamento (o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa) de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado. O sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica contratante no Brasil, de serviços de residente ou domiciliado no exterior, ou o beneficiário do serviço no Brasil, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.²⁸

A base de cálculo das contribuições é o valor pago (creditado, entregue, empregado ou remetido) ao exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do ISS e do valor das próprias contribuições (tributação “por dentro”). As alíquotas, no que se refere à importação de serviços, são invariavelmente de 1,65% para o PIS-Importação e de 7,6% para a COFINS-Importação.

Segundo Andréa Faria:

é possível argumentar que tais contribuições não seriam aplicáveis aos contratos de transferência de tecnologia, considerando o conceito e as normas do INPI relativas a tais contratos. Isto porque, se analisarmos a natureza desses contratos, veremos que a transferência de tecnologia não constitui uma obrigação “de fazer”, característica dos serviços em geral, mas uma obrigação “de dar”. Para o INPI-Instituto Nacional da Propriedade Industrial, não é possível averbar contrato de licença de tecnologia, mas sim de transferência de know-how, pois a obrigação é essencialmente de fornecer tecnologia. Há, porém, controvérsias em relação a este aspecto, sob o argumento de que essas transferências se caracterizam como prestação de serviço para efeitos tributários.

Os contratos de assistência técnica, por outro lado, diferentemente dos contratos de transferência de tecnologia (considerando a classificação dada pelo INPI aos contratos que impliquem transferência de tecnologia), envolvem necessariamente a prestação de serviços (i.e. obrigações “de fazer”), por técnicos que detém conhecimentos especializados relativos a determinado sistema produtivo. Diante da ausência de uma lista taxativa na Lei 10.865/04 que fixe os serviços sujeitos ao PIS-Importação e à COFINS Importação, é forçoso dizer que os contratos de assistência técnica, científica, administrativa ou semelhantes são tributados por estas contribuições, à alíquota total de 9,25%.²⁹

²⁷ FOLLONI, André Parmo. **Tributação sobre o Comércio Exterior**. São Paulo : Dialética, 2005. p.147

²⁸ FARIA, Andréa Filomeno. **Aspectos Tributários dos Contratos de Transferência de Tecnologia**. Disponível em: http://www.bheringadvogados.com.br/port/artigos/AFF_Trib_ContrTransfTecnol_200511.pdf. Acesso em 19/11/2011.

²⁹ FARIA, op. cit.

5. A CIDE-Tecnologia (CIDE-Royalties)

A Lei nº 10.168, de 29 dezembro de 2000, instituiu a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. Conforme consta da Lei nº 10.168/2000, a CIDE-Royalties, também denominada CIDE-Tecnologia, foi criada para financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para Apoio à Inovação.

O texto da referida Lei estabelecia que a CIDE-Royalties incidiria, à alíquota de dez por cento, a partir de 01/01/2001, sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração por qualquer pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como signatária de contratos que impliquem a transferência de tecnologia, aí incluídos os contratos de exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.³⁰

Na verdade esta nova incidência na importação de serviços não onerou essas operações em virtude de que concomitantemente foi reduzida a alíquota do imposto de renda retido na fonte para operações similares para 15% (antes era 25%). Cumpre lembrar que a Lei nº 9.779/1999, elevou para 25 % o IR-fonte em relação aos rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços (entre os quais se incluem os serviços técnicos, assistência técnica, administrativa e semelhantes), pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sendo que a MP 2.062-60/2000, consolidada pela MP 2.159-70/2001, em seu artigo 3º estabeleceu:

Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei n. 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

Assim, em princípio, como foi dito, a criação da CIDE não onerou essas operações, porém como sustentam Gustavo Haddad e Carolina Vidigal:

A princípio poderia parecer que a criação da CIDE não teria aumentado a carga tributária em relação às importações de serviços, mas apenas transferido parte do ônus do não-residente (devido à redução da alíquota do IR de 25% para 15% referida anteriormente) às empresas brasileiras.

³⁰ NOVAES, Noêmia C. M de Oliveira; MARCATO, Fernando S.; CHAPINOTI, Mauricio B. **A CIDE incide sobre o que?** Disponível em: http://ld2.ldsoft.com.br/portal_webseek/detalhe_assuntos.asp?gint_assunto=10&gint_materia=969&gint_pagina=13&gint_pagina_pesquisa=28. Acesso em 16/06/2011.

Em determinadas hipóteses todavia, como é o caso de operações envolvendo países com tributação favorecida – em que deve ser aplicada a alíquota de 25% de IRRF – e operações com países que tenham celebrado com o Brasil acordo para evitar a dupla tributação – hipóteses em que a alíquota do IRRF já era limitada a 15% –, a aplicação da CIDE à alíquota de 10% certamente gerou um incremento de carga tributária.³¹

Posteriormente, ocorreu a ampliação do campo de incidência desta contribuição por força da Lei nº 10.332, de 19.12.2001, que deu nova redação ao § 2º do art. 2º da Lei nº 10.168/2000, que passou a ter a seguinte redação:

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

A Lei nº 10.332/2001 ao ampliar a incidência da CIDE-Royalties, também reduziu a alíquota do IR nas operações correspondentes, com a introdução do seguinte dispositivo na Lei nº 10.168/2000:

Art. 2º-A. Fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1º de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes.

Por seu turno, o Decreto nº 4.195/2002, que regulamentou Lei nº 10.168/2000 e alterações posteriores, em seu artigo 10, dispôs que a CIDE-Tecnologia incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

- I - fornecimento de tecnologia;
- II - prestação de assistência técnica:
 - a) serviços de assistência técnica;
 - b) serviços técnicos especializados;
- III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

³¹ HADDAD, Gustavo Lian; VIDIGAL, Carolina Santos. Importação de Serviços – Aspectos Tributários. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz, et alli (Orgs.) **Tributação Internacional**. Série GVLaw. P. 243-268. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 259.

- IV - cessão e licença de uso de marcas; e
- V - cessão e licença de exploração de patentes.

Cabe lembrar que Lei nº 11.452/2007, introduziu uma modificação no art. 2º da Lei nº 10.168/2000 reduzindo o âmbito de incidência da CIDE-Tecnologia, nos seguintes termos:

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

Segundo Gustavo Pagliuso Machado a CIDE-royalties é devida somente nos casos em que os pagamentos feitos a não residentes se referem à remuneração pela transferência de tecnologia. A exigência da CIDE para o caso de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes fere o princípio da proporcionalidade na medida em que esse não é um caso de “transferência de tecnologia”, caracterizando exigência de contribuição de um grupo não afeto à atuação estatal que lhe deu origem. Esta tese entende incabível a exigência da contribuição em contratos que não prevejam a mencionada transferência de tecnologia (conforme caput do art. 2º da Lei nº 10.168/00).³²

Porém, a discussão transborda por outras searas, já que própria Constituição não traz essas limitações e a consideração de que este tipo de tributo (CIDE) tem função extrafiscal é relevante para esta análise. Além disto, a Lei nº 10.332 de 19/12/2001, dando nova redação ao dispositivo, dispôs em seu art. 2º, § 2º, que o âmbito de incidência vai além daqueles que apenas contemplem transferência de tecnologia. Como o mencionado autor reconhece, a aceitação da ampliação da incidência, conforme ressaltado, tem sido a interpretação dada por decisões das autoridades administrativas e judiciárias.³³

6. Algumas distinções entre o ISS, o PIS-COFINS na importação e a CIDE-Tecnologia

Observe-se que a regra matriz de incidência do PIS-COFINS importação difere substancialmente daquela do ISS na importação. No primeiro o aspecto material do fato gerador é o pagamento pela prestação de serviço, e a incidência se dá em relação aos serviços executados no País ou executados no exterior, cujo resultado se verifique no País (art. 1º, § 1º, incisos I e II da Lei nº 10.865/2004), já no caso do ISS é a prestação do serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País (art. 1º, § 1º da LC 116/2003). Assim, no PIS-COFINS, o fato gerador decorre da existência de pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados

³² MACHADO, Gustavo Pagliuso. Cide Royalties: **Incidência exclusiva nos pagamentos a não residentes com transferência de tecnologia**. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/4hzo/cide-royalties-incidencia-exclusiva-nos-pagamentos-a-nao-residentes-com-transferencia-de-tecnologia-gustavo-pagliuso-machado>. Acesso em 19/11/2011.

³³ Ibidem.

no exterior como contraprestação por serviço prestado (art. 3º, II, da Lei nº 10.865/2004), enquanto que no ISS o fato gerador decorre da mera prestação do serviço (art. 1º, *caput*, da LC 116/2003).

Em consequência, para o ISS só se qualifica como importação de serviços prestados nos modos 1 e 4, já para o PIS-COFINS qualificam-se como importação de serviços os serviços prestados modos 1, 2 e 4 (desde que resultado se verifique no País). Para ambos os tributos, na prestação de serviço no modo 3 feita no Brasil por estrangeiro (pessoa física ou pessoa jurídica, como filial, subsidiária ou controlada), dá-se a tributação normal, pois o prestador está domiciliado no País (não se qualificando como importação de serviços). No caso de uma pessoa física sem domicílio tributário no Brasil, a prestação se enquadra no modo 4.

Com relação ao aspecto subjetivo, no caso do PIS/COFINS, o contribuinte é a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; ou o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior (art. 5º, incisos II e III, da Lei n. 10.865/2004), ou seja, o contribuinte é o importador dos serviços (tomador ou intermediário), enquanto para o ISS é o prestador, conforme art. 5º da LC 116/2003 - o que dá foros de estraneidade ao ISS, visto que o prestador pode estar no exterior. Pela boa técnica em relação aos tributos indiretos no que pertine à tributação no destino, a legislação do ISS deveria ter elegido o tomador como contribuinte nas hipóteses de importação de serviços. Porém, esta impropriedade técnica não tem o condão de eivar a LC 116/2003 de inconstitucionalidade ou invalidade.

Outro aspecto é que, enquanto o ISS é sempre custo para o importador de serviços (posto que é um tributo cumulativo) (o mesmo ocorre com a CIDE-Tecnologia), o PIS-COFINS pago na importação poderá, dependendo a circunstância, ser aproveitado como crédito se o importador, pessoa jurídica, apurar o imposto de renda pelo lucro real (hipótese em que o PIS-COFINS é não-cumulativo).

A CIDE-Tecnologia, tem seu âmbito de incidência próprio, conforme comentado no item 5 acima, mas no que diz respeito ao aspecto subjetivo guarda semelhanças estreitas com o PIS-COFINS. Assim como no PIS-COFINS, na CIDE-Tecnologia o contribuinte é o importador, ou seja, a pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior, i.e., contribuintes são o domiciliados no Brasil que adquiram aqueles serviços e direitos de domiciliados no exterior.

Porém, assim como o ISS, a CIDE-Tecnologia torna-se custo para o importador, não sendo recuperável como crédito, como ocorre com o PIS-COFINS não-cumulativo, mesmo porque a CIDE-Tecnologia só incide na importação, diferentemente do ISS e do PIS-COFINS que incidem nas outras operações internas.

Com relação ao âmbito de incidência os três tributos diferem. Enquanto o PIS-COFINS tem incidência ampla, o ISS só incide sob os serviços listados na LC 116/2003, e a CIDE-Tecnologia sobre serviços e direitos mencionados na legislação própria.

Observe-se que, assim como o PIS-COFINS, a Cide-Tecnologia vai incidir sobre os serviços prestados nos modos 1, 2 e 4, mesmo porque conforme indica o § 3º do art. 2º, da sua Lei instituidora, a CIDE-Tecnologia, incide sobre os “valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior,” a título de remuneração pelas aquisições previstas caput e no § 2º do mesmo artigo 2º. O ISS, por seu turno, só incide sobre os modos 1 e 4.

7. Conclusões

O presente artigo objetivou analisar a tributação da renda por via indireta na importação de serviços por meio do ISS, a PIS/COFINS e a CIDE-royalties.

Buscou-se examinar os aspectos doutrinários, constitucionais e legais afetos à cobrança desses tributos, destacando as controvérsias existentes.

Sobre o ISS importação de serviços foram apresentados aspectos desta hipótese de incidência introduzida pela Lei Complementar nº 116/2003 e que tem suscitado muita controvérsia na doutrina, notadamente quanto à constitucionalidade ou não da cobrança deste imposto, haja vista envolver a tributação de não-residentes e o princípio da territorialidade, mais especificamente sobre o poder dos Municípios e do Distrito Federal em cobrar imposto além dos limites do seu território geográfico. Concluído-se pela constitucionalidade da incidência.

No tocante as contribuições PIS/COFINS existe a controvérsia quanto à aplicação do PIS/COFINS-Importação aos contratos de transferência de tecnologia, tendo em vista que estes não envolveriam uma obrigação “de fazer”, mas sim “de ceder” (cessão de direitos). Conceitualmente somente o primeiro caso envolveria serviço. Assim, uma vez não se tratando de serviço, não se falaria em incidência das contribuições. Porém, a matéria continua controversa, pois o conceito de serviços para efeitos tributários não é claramente fixado pela legislação de regência. Além do que o PIS-COFINS não incide sobre bens e serviços no conceito estrito de serviços, mas no conceito ampliado de serviços, i.e., serviços e direitos relacionados aos bens, tangíveis e intangíveis nas operações de importação.

Por fim, quanto à CIDE-royalties, entende-se que é constitucional a cobrança desta contribuição mesmo considerando o alargamento introduzido pela Lei nº 10.332/2001. A controvérsia hoje existente na doutrina é de que para que ocorra esta incidência, imperativo se faz que de fato haja uma transferência de tecnologia por parte da empresa prestadora do serviço à empresa tomadora. A lei instituidora e suas alterações destinam a receita ao mercado formador de novas tecnologias, não há vedação constitucional que o seu âmbito de incidência compreenda também pagamentos de royalties e serviços que não estejam diretamente relacionados à transferência de tecnologia, devendo ser observado o aspecto extrafiscal desta tributação

8. Referências

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Ataul Mizabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BARRETO, Aires F. **ISS na Constituição e na Lei**. 2. Ed. São Paulo : Dialética, 2005.

BELTRAME, Ana Lélia Benincá. **Comércio Internacional de Serviços: Uma introdução ao Regime do GATS**. Santa Maria: Editora do Autor, 1997

BIFANO, Elidie Palma. **O Mercado Financeiro e o Imposto sobre a Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

BORGES, Eduardo de Carvalho. **O ISS, os serviços provenientes do exterior, e a jurisprudência**. In: MACHADO, Rodrigo Brunelli (coord). ISS na Lei Complementar nº 116/2003. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

CALIENDO, Paulo. **Da tributação do software nos acordos internacionais contra a dupla tributação da renda**. In: TORRES, Heleno T. (coord). **Direito Tributário Internacional Aplicado**, vol.II. São Paulo : Quartier Latin. 2004

CASTRO, Aldemario Araujo. Uma análise crítica acerca da idéia de serviço consagrada na Súmula Vinculante 31 do STF. **Revista da Procuradoria da Fazenda Nacional**. Ano 1, N.1, 2010.

COSTA, Simone Rodrigues Duarte. **ISS - A LC 116/03 e a incidência na importação**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

FARIA, Andréa Filomeno. **Aspectos Tributários dos Contratos de Transferência de Tecnologia**. Disponível em: http://www.bheringadvogados.com.br/port/artigos/AFF_Trib_ContrTransfTecnol_200511.pdf.

HADDAD, Gustavo Lian; VIDIGAL, Carolina Santos. Importação de Serviços – Aspectos Tributários. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz et alli (Orgs.) **Tributação Internacional**. Série GVLaw. P. 243-268. São Paulo: Saraiva, 2007.

MACHADO, Gustavo Pagliuso. **Cide Royalties: Incidência exclusiva nos pagamentos a não residentes com transferência de tecnologia**. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/4hzo/cide-royalties-incidencia-exclusiva-nos-pagamentos-a-nao-residentes-com-transferencia-de-tecnologia-gustavo-pagliuso-machado>.

MARCONINI, Mário. **OMC, Acordos Regionais e o Comércio e Serviços: Normativa Internacional e Interesse Brasileiro**. São Paulo: Aduaneiras, 2003.
MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do Imposto Sobre Serviços**. 6. ed. São Paulo : Atlas, 2004.

MOURA, Fabio Clasen de. **Imposto sobre Serviços: operações intermunicipais e internacionais - Importação e Exportação**. São Paulo : Quartier Latin, 2007.

NOVAES, Noêmia C. M de Oliveira; MARCATO, Fernando S.; CHAPINOTI, Maurício B. **A CIDE incide sobre o que?** Disponível em: http://ld2.ldsoft.com.br/portal_webseek/detalhe_assuntos.asp?gint_assunto=10&gint_materia=969&gint_pagina=13&gint_pagina_pesquisa=28. Acesso em 16/06/2011.

OCDE. **Taxation and electronic commerce: implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions**. Paris: OCDE, 2001.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **O conceito constitucional de renda**. JusNavegandi, 2003. <http://jus.com.br/revista/texto/6345/o-conceito-constitucional-de-renda>.

RIBEIRO, Maria de Fátima; CASTELANO, Afonso Henrique Prezoto. **Tendências internacionais sobre a prestação de serviços e as inovações da Lei Complementar nº 116/03**. In: MARTINS, Ives Gandra da S.; PEIXOTO, Marcelo M. (coord). ISS LC 116/2003 à luz da doutrina e da jurisprudência. 2 ed. São Paulo: MP Editora, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, p. 39-52, n. 100, jan. 2004.

TEIXEIRA, Alessandra M. Brandão. **O ISSQN e a importação de serviços**. Rio de Janeiro : Renovar, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. **Prestação de serviços provenientes do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior**. In: TORRES, Heleno T. (coord). ISS na Lei Complementar n. 116/2003 e na Constituição. Barueri-SP : Manole, 2004.

VIANA, Salvador Werneck; Magalhães, Luis Carlos; Silveira, Fernando G., Tomich, Frederico A. **Carga Tributária Direta e Indireta sobre as Unidades Familiares no Brasil: Avaliação de sua Incidência nas Grandes regiões urbanas em 1996 – Texto para discussão nº 757**. IPEA Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília, 2000. http://www.ipea.gov.br/pub/td/td_2000/td_757.pdf.

XAVIER, Alberto. O imposto de renda na fonte e os serviços internacionais – análise de um caso de equivocada interpretação dos arts. 7º e 21 dos tratados. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo : Dialética, n. 49.

WONNACOTT, Paul; WONNACOTT, Ronald. **Economia**. São Paulo McGraw-Hill do Brasil, 1982.

Sites na internet

- Manual de Importação da UNESP, 2003. http://unesp.br/prad//mostra_arq_multi.php?arquivo=6557.