

**O PIS/COFINS NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS:
PARAMETRIZAÇÃO DA INCIDÊNCIA E SUA
CONSTITUCIONALIDADE**

Regina Maria Fernandes Barroso*

Marcos Aurélio Pereira Valadão**

RESUMO:

A Emenda Constitucional nº 42, de 30 de dezembro de 2003, inseriu na Constituição Federal de 1988, o inciso IV ao art. 195, para outorgar à União a competência para instituir contribuição destinada a financiar a seguridade social do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. Essa mesma EC deu ao inciso II do § 2º do art. 149 redação segundo a qual as contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico, a que se refere o *caput* do artigo, incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços. Essa competência tributária foi exercida pela Lei nº 10.865, de 1º de maio de 2004, que instituiu a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS na Importação de bens e serviços. O presente trabalho tem por objeto analisar, sob o aspecto de sua constitucionalidade, baseando-se também na opinião de juristas e da administração tributária federal (RFB), o conceito de serviços importados e suas dificuldades teóricas e aplicação prática.

Palavras-chave: Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e para a COFINS-Importação. Serviço como base de cálculo das contribuições nas operações de importação. Dificuldades práticas.

ABSTRACT:

The Constitutional Amendment No. 42, of December 30, 2003, inserted in the Constitution of 1988, the item IV of art. 195, which allowed the Federal Government

Artigo recebido em: 10/05/2013.

Artigo aceito em: 02/07/2013.

* Mestranda em Direito pela Universidade Católica de Brasília. Especialista em Direito Tributário (Universidade Católica de Brasília - UCB, 2002); Tutora da Escola de Administração Fazendária – ESAF; Bacharel em Direito (Uniceub, 1999); Graduada em Administração de Empresas (UDF, 1983); Graduada em Ciências Contábeis (1978). Auditora Fiscal da RFB aposentada, Ex-Coordenadora-Geral de Tributação da RFB. E-mail: regina.barroso@yahoo.com.br

** 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. Presidente da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. E-mail: valadao@ucb.br

to impose a tax to finance the social security system which is levied on the importer of goods or services from abroad. The same Amendment gave a new wording to item II of § 2 of art. 149, according to which taxes to finance the social security system the ones of intervention in the economic domain, will also be imposed on the import of foreign products or services. This taxing power was exercised through Law No. 10,865, of May 1, 2004, establishing the tax named Contribution to PIS / PASEP and COFINS on Imports of goods and services. The object of this paper is to analyze, in terms of its constitutionality, also based on opinion of jurists and tax administration, the concept of imported services and their theoretical and practical difficulties.

Keywords: PIS/PASEP-Imports and COFINS-Imports taxes. Service as tax basis for PIS/PASEP and COFINS in import operations. Practical problems.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO

2 COMPETÊNCIA PARA A CRIAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E A COFINS-IMPORTAÇÃO

3 MATERIALIDADE DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E A COFINS-IMPORTAÇÃO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

4 REGRA-MATRIZ DO PIS/PASEP E DA COFINS SOBRE A IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

4.1 Aspecto material

4.2 Aspecto temporal

4.3 Aspecto espacial

4.4 Aspecto pessoal

4.5 Aspecto quantitativo

4.6 Os aspectos material e espacial na regra matriz de incidência do ISS na importação de serviços e sua interface com o PIS/PASEP e COFINS

5 O CONCEITO DE SERVIÇOS IMPORTADOS PARA EFEITO DA INCIDÊNCIA DO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E DA COFINS-IMPORTAÇÃO

5.1 Serviços de divulgação e promoção de destinos turísticos brasileiros

5.2 Royalties

5.3 Software

6 BASE DE CÁLCULO NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

6.1 Correntes doutrinárias

6.2 Posição jurisprudencial

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

8 REFERÊNCIAS

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como escopo analisar, sob o aspecto de sua constitucionalidade, o conceito de serviços importados para efeito da exigência das Contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, incidentes na importação, de que trata a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

Por meio da Emenda Constitucional nº 42, de 30 de dezembro de 2003, a Constituição Federal de 1988, no inciso IV do art. 195, conferiu à União competência para a criação de contribuições sociais destinadas a financiar a seguridade social sobre a importação de bens, produtos estrangeiros e serviços do exterior. Essa EC deu ao inciso II do § 2º do art. 149 redação segundo a qual as contribuições sociais a referidas no *caput* do artigo incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços. Essa competência tributária foi exercida pela Lei nº 10.865, de 1º de maio de 2004, que instituiu a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS na Importação de bens e serviços.

O permissivo constitucional inovou no tocante ao perfil jurídico-positivo dos tributos, uma vez que foi inserida a tributação da importação de serviços, quando tradicionalmente a tributação das importações incidia apenas sobre os bens e produtos (bens tangíveis).

Neste paper serão verificados o âmbito das competências correlatas e as regras-matrizes das contribuições sobre a importação de serviços, desenvolvendo o trabalho com relação ao conceito de serviços importados e suas dificuldades teóricas e aplicação prática.

2 COMPETÊNCIA PARA A CRIAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E A COFINS-IMPORTAÇÃO

A Emenda Constitucional nº 42, de 2003, alterou a Constituição de 1988 incluindo, no art. 195, inciso IV, a importação de bens ou serviços entre as espécies de capacidade contributiva sujeitas às contribuições para a seguridade social, indicando como sujeito passivo o “importador de bens ou serviços do exterior, ou quem a lei a ele equiparar”.

Assim disciplina o art. 195, inciso IV, e seu § 6º, *verbis*:

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 e serviços do exterior, ou quem a lei a ele equiparar.

(...)

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

(...)

A mesma Emenda nº 42, de 2003, alterou a redação do art. 149, § 2º, inciso II, da Constituição Federal, para possibilitar a criação de contribuições sociais e de

intervenção no domínio econômico sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços, como se pode observar *in verbis*:

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:

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III – poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

Nota-se, assim, que a Constituição de 1988, com a alteração dada pela EC nº 42, de 2003, autorizou a instituição de contribuições sociais destinada ao financiamento da seguridade social, a serem cobradas do importador de bens, produtos estrangeiros e serviços do exterior, com base no disposto no art. 149, § 2º, inciso II, e no art. 195, inciso IV, desde que observado o disposto no § 6º do art. 195.

Com base nessas novas competências tributárias, foi editada a Lei nº 10.865, de 2004, que instituiu as Contribuições para o PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, devidas pelo importador de bens estrangeiros ou serviços do exterior, tendo o legislador nominado tais contribuições de “PIS/PASEP-Importação” e “COFINS-Importação”.

Assim disciplinam os arts. 1º, 3º, 4º, 5º e 7º da Lei nº 10.865, de 1º de maio de 2004, com relação à instituição das Contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelo importador de serviços do exterior:

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.

(...)

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.

(...)

Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

(...)

IV – na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores na hipótese de que trata o inciso II do *caput* do art. 3º desta Lei.

(...)

Art. 5º São contribuintes:

(...)

II – a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e

III – o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

(...)

Art. 7º A base de cálculo será:

(...)

II – 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, na hipótese do inciso II do *caput* do art. 3º desta Lei.

§ 1º A base de cálculo das contribuições incidentes sobre prêmios de resseguro cedidos ao exterior é de 15% (quinze por cento) do valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido. (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

§ 2º O disposto no § 1º deste artigo aplica-se aos prêmios de seguros não enquadrados no disposto no inciso X do art. 2º desta Lei.

(...)

A Lei nº 10.865, de 2004, foi fruto da conversão Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004, cuja Exposição de Motivos de nº 00008, de 27 de janeiro de 2004, assim justificou a sua edição:

Tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência a proposta de Medida Provisória, que institui a cobrança de Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP-Importação e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS-Importação incidentes sobre as importações de bens e serviços do exterior, previstas no inciso II do § 2º do art. 149 e no inciso IV do art. 195, da Constituição Federal, com a redação dada pela EC nº 42, de 19 de dezembro de 2003.

2. As contribuições sociais ora instituídas dão tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e serviços prestados no País, que sofrem a incidência da Contribuição para o PIS-PASEP e da Contribuição para o Financiamento Seguridade Social (COFINS), e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, que passam a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições.

(...)

4. A proposta, portanto, conduz a um tratamento tributário isonômico entre os bens e serviços produzidos internamente e os importados: tributação às mesmas alíquotas e possibilidade de desconto de crédito para as empresas sujeitas à incidência não-cumulativa. As hipóteses de vedação de créditos vigentes para o mercado interno foram estendidas para os bens e serviços importados sujeitos às

contribuições instituídas por esta Medida Provisória.

5. As contribuições ora instituídas têm como fato gerador a importação de bens e de serviços de residentes ou domiciliados no exterior e por base de cálculo, na hipótese de importação de bens, o valor aduaneiro desses bens importados, acrescido do Imposto de Importação – II, do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e do valor das próprias contribuições, e, na hipótese de importação de serviços, o valor desses serviços antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS e do valor das próprias contribuições.

(...)

12. Por fim, justifica-se a edição de Medida Provisória diante da relevância e urgência em equalizar, mediante tratamento isonômico, principalmente após a instituição da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativa e da EC nº 49, de 2003, a tributação dos bens e serviços produzidos no País com os importados de residentes ou domiciliados no exterior, sob pena de prejudicar a produção nacional, favorecendo as importações pela vantagem comparativa proporcionada pela não incidência hoje existente, prejudicando o nível de emprego e a geração de renda no País.

(...)

Como visto, a EM nº 00008, de 2004, justifica a instituição da cobrança das Contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS incidentes na importação como forma de se conceder isonomia de tratamento com a cobrança dessas mesmas contribuições nas operações no mercado interno.

Conforme se pode observar pela redação do inciso II do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, tais contribuições incidentes sobre a importação de serviços possuem como base de cálculo 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.

A seguir, no presente estudo, será analisada a materialidade da hipótese de incidência das Contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS na importação de serviços, e o conceito de serviços importados e suas dificuldades teóricas e aplicação prática, matéria que tem sido objeto de grandes discussões doutrinárias.

3 MATERIALIDADE DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E A COFINS-IMPORTAÇÃO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Segundo nos ensina Paulo de Barros Carvalho, o critério material da hipótese de incidência é formado por um verbo (pessoal) e um complemento predicativo, sendo por ele considerado como critério do antecedente. O ilustre tributarista esclarece ainda que:

No descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos diretrizes para a identificação de eventos portadores de expressão econômica. Haverá um critério

material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjugação desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exação.¹

As competências tributárias discriminadas na Constituição são as normas que estruturam a produção normativa, estipulando as condições e procedimentos por meio dos quais podem ser elaboradas as normas de conduta, entre as quais as condições materiais, que definem o objeto ou o conteúdo da norma a ser instituída, estabelecendo limites materiais ao poder outorgado. Essas condições materiais vinculam o legislador quanto ao conteúdo da regra-matriz a ser estabelecida.

A respeito da matéria, nos ensina Roque Antônio Carrazza que:

A Constituição cuidou “pormenorizadamente da tributação, traçando, inclusive, a norma-padrão de incidência de cada uma das exações que poderão ser criadas pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal” e apontou “a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subspecies tributárias.”²

Desta forma, no tocante às contribuições sobre do PIS/PASEP e a COFINS incidentes na importação, constata-se que a Constituição, no inciso II do § 2º do art. 149, ao traçar a norma impositiva a ser criada pelo legislador, especificou como sendo os aspectos materiais a importação de produtos estrangeiros e serviços, e, no inciso IV do art. 195, de forma implícita, a importação de bens e serviços; como sujeitos passivos, nos arts. 149, § 3º e 195, IV, indicou o importador de bens ou serviços do exterior ou quem a lei a ele equiparar; e como bases de cálculo, no art. 149, § 2º, inciso III, alíneas “a” e “b”, o valor aduaneiro ou a unidade de medida adotada.

Portanto, foi com fundamento nessas competências tributárias, discriminadas na Constituição Federal de 1988, por meio da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, que a Lei nº 10.865, de 2004, foi editada, instituindo a COFINS e o PIS/PASEP sobre a importação de bens e serviços.

Umas das questões importantes acerca dessa incidência é a possibilidade da concomitância desta incidência com o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS e com o Imposto de Renda, via retenção na fonte, no caso de importação de serviços. A norma que disciplina a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS na importação de serviços não faz referência ao Imposto de Renda, mas expressamente inclui o ISS na sua base de cálculo (aspecto específico que será analisado adiante). Cumpre, assim, verificar, ainda que perfunctoriamente, a incidência do ISS na importação de serviços.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. rev. São Paulo. Saraiva, 1999, p. 80 e 81.

² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18ª ed. São Paulo. Malheiros, 2002, p. 439 e 442.

4 REGRA-MATRIZ DO PIS/PASEP E DA COFINS SOBRE A IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

Na Lei nº 10.865, de 2004, podem ser identificadas duas espécies de regras-matrizes do PIS/PASEP e da COFINS sobre a importação: as que instituem as contribuições sobre a importação de bens ou produtos e as que instituem as contribuições sobre a importação de serviços.

4.1 Aspecto material

O aspecto material, no que se refere à COFINS-Importação e ao PIS/PASEP-Importação, é composto pelo verbo “importar”, tendo como complementos bens, produtos estrangeiros ou serviços do exterior.

Considerando os fatos indicados pela lei como as hipóteses de incidência da exação (art. 3º, I e II, da Lei nº 10.865, de 2004), verifica-se que a importação se consuma: (a) no caso da importação de bens ou produtos, com a entrada dos bens estrangeiros no território nacional; ou (b) no caso da importação de serviços, com o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores como contraprestação pelos serviços prestados.

Os serviços sujeitos à incidência do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, de acordo com o §1º, incisos I e II, do art. 1º, da Lei nº 10.865, de 2004, 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, e o art. 2º discrimina várias hipóteses nas quais as contribuições não incidem, sendo que os incisos VII e X são específicos para a exportação de serviços.³

4.2 Aspecto temporal

Conforme Geraldo Ataliba: “Define-se o aspecto temporal da h.i. como a propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible.”⁴

Portanto, o aspecto temporal da norma impositiva indica o momento em que se reputa ocorrido o fato imponible, não se confundindo com o período de apuração do tributo e com o prazo para o seu recolhimento.

Desse modo, o aspecto temporal da hipótese de incidência das contribuições para o PIS/COFINS-Importação e a COFINS-Importação encontra-se na definição do fato gerador contido no art. 3º⁵. Assim, sendo o fato gerador é a entrada dos bens

³ Art. 2º As contribuições instituídas no art. 1º desta Lei não incidem sobre: (...) VII - bens ou serviços importados pelas entidades beneficentes de assistência social, nos termos do § 7º do art. 195 da Constituição Federal, observado o disposto no art. 10 desta Lei; (...) e X - o custo do transporte internacional e de outros serviços, que tiverem sido computados no valor aduaneiro que serviu de base de cálculo da contribuição.

⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 85.

⁵ Art. 3º O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou

estrangeiros no território nacional, então o momento da ocorrência desse fato gerador será o momento em que se der a entrada.

Com relação à incidência sobre bens estrangeiros, cabe fazer uma reflexão quanto ao disposto no art. 4º da Lei nº 10.865, de 2004, que fixa o momento da ocorrência do fato gerador para determinadas hipóteses, não afastando, no entanto, outras situações em que se pode considerar ocorrido o fato gerador.

É preciso, portanto, ter presente, que as hipóteses tratadas no art. 4º⁶ possuem um cunho apenas operacional, e é por isso que o inciso I do art. 4º determina que, para os bens submetidos a despacho para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador no momento do registro da declaração de importação.

Do exposto, vale concluir, na verdade, que o fato de existirem situações não contempladas nas hipóteses previstas no art. 4º não pode ter o condão de impedir a ocorrência do fato gerador, cujo regramento necessário e suficiente se encontra no art. 3º.

Nota-se, desta forma, que, com referência às referidas contribuições incidentes sobre importações, que o fato imponente reputa-se ocorrido:

a) quando da entrada de bens estrangeiro e produtos estrangeiros no território nacional (art. 3º, inciso I); e

b) na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação pelo serviço prestado, em se tratando da importação de serviços (art. 3º, inciso II).

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.

§ 1º Para efeito do inciso I do *caput* deste artigo, consideram-se entrados no território nacional os bens que constem como tendo sido importados e cujo extravio venha a ser apurado pela administração aduaneira.

§ 2º O disposto no § 1º deste artigo não se aplica:

I - às malas e às remessas postais internacionais; e

II - à mercadoria importada a granel que, por sua natureza ou condições de manuseio na descarga, esteja sujeita a quebra ou a decréscimo, desde que o extravio não seja superior a 1% (um por cento).

§ 3º Na hipótese de ocorrer quebra ou decréscimo em percentual superior ao fixado no inciso II do § 2º deste artigo, serão exigidas as contribuições somente em relação ao que exceder a 1% (um por cento).

⁶ Art. 4º Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

I - na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo;

II - no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de bens constantes de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira;

III - na data do vencimento do prazo de permanência dos bens em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento, na situação prevista pelo art. 18 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999;

IV - na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores na hipótese de que trata o inciso II do *caput* do art. 3º desta Lei.

Parágrafo único. O disposto no inciso I do *caput* deste artigo aplica-se, inclusive, no caso de despacho para consumo de bens importados sob regime suspensivo de tributação do imposto de importação.

Com relação ao recolhimento da contribuição, o art. 13⁷ define que esta deverá ocorrer nas mesmas datas previstas para a ocorrência do fato imponible.

4.3 Aspecto espacial

Paulo de Barros Carvalho leciona que o aspecto espacial precisa dos “elementos necessários e suficientes para identificarmos a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico”⁸.

No caso das contribuições aqui tratadas, verifica-se que o aspecto espacial é o território nacional, sendo que, por se tratar de tributos incidentes na importação, a regra-matriz necessita levar em consideração também fatos ocorridos fora do território brasileiro.

Sendo assim, de acordo com o art. 1º, § 1º, II, da Lei nº 10.865, de 2004, são tributadas as importações verificadas no território brasileiro, bem como os serviços executados no exterior, mas cujo resultado se verifique no País, uma vez que a Lei considera o viés nacional da operação, qual seja, a importação.

4.4 Aspecto pessoal

A União é o sujeito ativo da relação jurídico-tributária das Contribuições para o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação, cuja administração e fiscalização ficou a cargo da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme disciplina o art. 20, *caput*, da Lei nº 10.865, de 2004⁹.

Os sujeitos passivos estão relacionados no art. 5º da Lei nº 10.865, de 2004, sendo considerado como sujeito passivo na importação de serviços o contratante dos serviços, ou, no caso de residente ou domiciliado no exterior, o beneficiário do serviço.

Ricardo Mariz de Oliveira nos esclarece que, com a substituição do contratante residente ou domiciliado no exterior pelo beneficiário residente ou domiciliado no Brasil, pretendeu a Lei sujeitar às contribuições sobre a importação

⁷Art. 13. As contribuições de que trata o art. 1º desta Lei serão pagas: I - na data do registro da declaração de importação, na hipótese do inciso I do *caput* do art. 3º desta Lei; II - na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa, na hipótese do inciso II do *caput* do art. 3º desta Lei; III - na data do vencimento do prazo de permanência do bem no recinto alfandegado, na hipótese do inciso III do *caput* do art. 4º desta Lei.

⁸CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 130.

⁹Art. 20. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração e a fiscalização das contribuições de que trata esta Lei.

§ 1º As contribuições sujeitam-se às normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência do crédito tributário e de consulta de que trata o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, bem como, no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, do imposto de importação, especialmente quanto à valoração aduaneira, e da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal editará, no âmbito de sua competência, as normas necessárias à aplicação do disposto nesta Lei.

apenas as pessoas que se subordinam à jurisdição brasileira¹⁰, de modo aviabilizar a sua cobrança.

Cabe lembrar que, conforme o art. 6º da Lei nº 10.865, de 2004, podem figurar no pólo passivo da relação jurídico-tributária, na qualidade de responsáveis solidários, os adquirentes, o transportador, o representante do transportador e o depositário.¹¹

4.5. Aspecto quantitativo

O aspecto quantitativo é composto pela base de cálculo e pela alíquota, que permitem o cálculo do quantum da obrigação tributária.

As alíquotas das Contribuições para o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação estão estabelecidas no *caput* do art. 8º como sendo de 1,65% para o PIS/PASEP e de 7,6% para a COFINS. Nos parágrafos do art. 8º estão previstas diversas alíquotas diferenciadas.

A base de cálculo está disciplinada no art. 7º como sendo, no caso de importação de bens e produtos, o valor aduaneiro acrescido do ICMS e das próprias contribuições (art. 7º, I); e, no caso de importação de serviços, o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do ISS e do valor das próprias contribuições (art. 7º, II).

Diante da diversidade das questões que suscitam a base de cálculo na importação de serviços, convém analisá-la mais detalhadamente, o que será feito em tópico adiante (ver item 6).

4.6. Os aspectos material e espacial na regra matriz de incidência do ISS na importação de serviços e sua interface com o PIS/PASEP e COFINS

A Constituição, em seu art. 156 prevê a competência dos Municípios para a instituição do ISS. Não há na Constituição vedação ou limitação na imposição do ISS na importação. A Lei Complementar n. 116, de 2003, que traz as normas gerais para a imposição do ISS estatui em seu art. 1º e § 1º:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

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

¹⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Cofins-importação e PIS-importação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 8º volume. São Paulo: Dialética, 2004, p. 402.

¹¹ Art. 6º São responsáveis solidários: I - o adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; II - o transportador, quando transportar bens procedentes do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno; III - o representante, no País, do transportador estrangeiro; IV - o depositário, assim considerado qualquer pessoa incumbida da custódia de bem sob controle aduaneiro; e V - o expedidor, o operador de transporte multimodal ou qualquer subcontratado para a realização do transporte multimodal.

Veja-se que o âmbito de incidência do ISS está restrito aos serviços listados na LC nº 116, de 2003, ao passo que a legislação do PIS/PASEP e COFINS não tem esta referência. Ou seja, enquanto o aspecto material do PIS/PASEP e da COFINS é amplo no que se refere aos tipos de serviços sobre os quais incidem essas contribuições, em relação ao ISS existe a limitação prescritiva da lista da LC nº 116, de 2003. Por outro lado, a especificação do aspecto espacial do ISS¹² é diferente daquela estabelecida no art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.865, de 2004, para o PIS/PASEP e a COFINS. O ISS vai incidir quando da prática da importação de serviços pelos modos 1 e 2, conforme o GATTs, enquanto a Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS na importação poderá incidir nos modos 1, 2 e 4. No caso de presença comercial, com o prestador de serviços tendo estabelecimento no Brasil (modo 3), ambos os tributos incidem normalmente.¹³

Disto resulta que há serviços tributados pelo Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS - Importação, mas que não são tributados pelo ISS, e situações práticas em que, mesmo o serviço constando da lista da LC nº 116, de 2003, a depender do modo da prestação, não será tributado pelo ISS, mas haverá incidência do PIS/PASEP e da COFINS na importação.

5 O CONCEITO DE SERVIÇOS IMPORTADOS PARA EFEITO DA INCIDÊNCIA DO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E DA COFINS-IMPORTAÇÃO

Como se pode verificar, a tributação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS com relação aos serviços importados, conforme disciplinam os incisos I e II do § 1º do art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004, abrange os que são prestados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior quando executados no Brasil ou, quando executados no exterior, cujo resultado se verificar no País.

Portanto, quatro elementos necessitam estar presentes para que ocorra a tributação da importação: 1 – a residência ou domicílio do prestador de serviços, pessoa física ou jurídica, no exterior; 2 – a proveniência dos serviços do exterior; 3 – a execução no Brasil ou no exterior, cuja produção dos seus resultados se dê no Brasil; 4 - o pagamento pelo contratante ao domiciliado ou residente no exterior a título de contraprestação pelo serviço prestado.

No entanto, o conceito de serviços importados tem gerado dúvidas e grandes discussões doutrinárias.

No sentido jurídico, segundo Solon Sehn, “serviço consiste na prestação de utilidade material ou imaterial em benefício alheio, mediante remuneração, sob o regime de direito privado e sem vínculo empregatício. Tem natureza jurídica de

¹² Ver VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; BUENO, Rudson Domingos. A Tributação Indireta da Renda na Importação de Serviços por meio do ISS, PIS/COFINS e CIDE-Royalties. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário - RDIET**. Brasília, V. 6, n. 2, jul/dez, p. 233-258, 2011, p. 243-249. Havendo doutrinadores que pugnam pela inconstitucionalidade da exação, além dos citados no texto, ver e.g., MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: Aspectos Teóricos e Práticos**. 3ª ed. São Paulo: dialética, 2003, p. 158-160.

¹³ Ver VALADÃO; BUENO, op. cit, p. 255.

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. 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.”¹⁴

Esse conceito, que está disciplinado no Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), nos arts. 593 e 594, que qualifica serviço como toda prestação que consiste em uma obrigação de fazer, não sujeita às leis trabalhistas, podendo constituir-se por toda e qualquer espécie de atividade laboral lícita, material ou imaterial, é o que vem sendo adotado pela jurisprudência e pela grande parte da doutrina.

No entanto, como já afirmado, para efeitos de tributação do ISS, o conceito de serviços é aquele adotado pela LC nº 116, 2003, cuja lista exaustiva contempla algumas situações que não se coadunam como obrigação de fazer.

Segundo Marcos Aurélio Pereira Valadão e Rudson Domingos Bueno:

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 de se constituir fato gerador do ISS – Imposto Sobre Serviços, de competência municipal e do Distrito Federal, dentre outros impostos.¹⁵

Para Ricardo Mariz de Oliveira a “lista do ISS tem pouca serventia quanto às contribuições sobre importação de serviços”. E esclarece:

Outrossim, mesmo a previsão constante dessa lei complementar, de incidência do ISS sobre serviços provenientes do exterior e cuja prestação se tenha iniciado fora do País (parágrafo 1º do art. 1º), não tem maior utilidade para a análise da hipótese de incidência da contribuição social, não apenas pelos diferentes termos utilizados pela lei do ISS e pelos dispositivos constitucionais e ordinários que tratam da contribuição, como também, e principalmente, porque, com relação à importação de serviços tributáveis pela contribuição, a Lei n. 10865 possui disposições específicas e distintas.

Em conclusão, a Lei Complementar n. 116 pode servir apenas subsidiariamente para a verificação do cabimento da contribuição em um ou outro caso, cuja exigência, contudo, terá que encontrar os seus fundamentos na própria normatização constitucional e ordinária da contribuição.¹⁶

Cumpre, desde logo, apresentar a nossa concordância com a interpretação dada pelo Professor Ricardo Mariz de Oliveira, no sentido de que o conceito de serviço, para efeito das Contribuições para o PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação, deve ser buscado no Código Civil, com a utilização subsidiária da Lei Complementar nº116, de 2003, que fixa as normas gerais do ISS. Assim, em tese, pode correr que determinada operação de importação não seja tributada pelo PIS/PASEP e COFINS, por não ser bem ou serviço e seja tributada pelo ISS, pois

¹⁴SEHN, Solon. Materialidade da Hipótese de Incidência das Contribuições ao PIS/PASEP e COFINS Incidentes na Importação. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário - RDIET**. Volume 6, n. 2, jul/dez. 2011. Brasília: Fortium, 2011, p. 224.

¹⁵ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira e BUENO, Rudson Domingos, op. cit, p. 237.

¹⁶ OLIVEIRA, op. Cit., p. 401.

embora não sendo conceitualmente um serviço, consta da lista da LC nº 116, 2003 (ver subitem 2.6 acima).

Como sujeitos passivos da contribuição, conforme art. 5º da Lei nº 10.865, de 2004, temos:

a) a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, que contrate serviços de residente ou domiciliado no exterior; ou

b) o beneficiário do serviço, se o contratante for também residente ou domiciliado no exterior.

Verifica-se que, de acordo com o art. 5º, no pólo passivo da relação jurídica tributária, encontra-se uma pessoa subordinada à jurisdição brasileira, podendo ser o contratante (encomendante), se ele for residente ou domiciliado no Brasil, ou o beneficiário dos serviços prestados, se a pessoa contratante for residente ou domiciliada no exterior.

Desse modo, se o contratante do serviço for residente ou domiciliado no Brasil, ele será o contribuinte independentemente do local da prestação do serviço, podendo essa prestação se dar dentro do território brasileiro ou no exterior.

No entanto, se o contratante do serviço for residente ou domiciliado no exterior, para efeito de incidência da contribuição, o serviço prestado deverá beneficiar alguma pessoa residente ou domiciliada no Brasil, independentemente do local onde será utilizado esse serviço, podendo ser dentro ou fora do País. Nessa hipótese, o sujeito passivo da obrigação tributária será o beneficiário do serviço.

Conforme nos ensina Ricardo Mariz de Oliveira, da junção da definição de sujeito passivo dada pelo art. 5º com a definição de serviços feita pelos incisos I e II do § 1º do art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004, cabe concluir que:

a) a sujeição passiva do contratante (encomendante) do serviço, residente ou domiciliado no Brasil, depende de o serviço ser executado no Brasil ou produzir resultado aqui verificado, e

b) a sujeição de terceira pessoa que não a contratante (encomendante) do serviço depende de o contratante não ser nem residente nem domiciliado no Brasil, e também depende dos mesmos requisitos, isto é, de que o serviço seja executado no Brasil ou produza efeito verificado no Brasil, além de que, neste caso, o terceiro deve ser o beneficiário do serviço.¹⁷

Cumpra analisar, desta forma, o que a Lei pretendeu dizer com a expressão, constante do inciso II do § 1º do art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004, “cujo resultado se verifique no País”.

Segundo Solon Shen:

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

¹⁷ OLIVEIRA, op. Cit., p. 403.

incidência da contribuição, inclusive ocorre integralmente porque o proveito geral, no momento do pagamento, é apenas potencial e depende de um período de tempo para ser verificado.¹⁸

No mesmo sentido, é pertinente citar algumas respostas dadas a consultas formuladas pelos contribuintes à Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme segue:

a) Solução de Consulta nº 86, de 27 de março de 2012, da 8ª Região Fiscal:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: COFINS-IMPORTAÇÃO. ALUGUEL. NÃO INCIDÊNCIA. Não há incidência da Cofins-Importação sobre o pagamento efetuado à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior pelo aluguel de servidores em datacenter situados também no exterior. A contribuição incide sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços, não alcançando, portanto, as remessas efetuadas como contraprestação pelo aluguel de equipamentos. SERVIÇOS EXECUTADOS NO EXTERIOR CUJO RESULTADO NÃO SE VERIFIQUE NO PAÍS. Não há incidência da Cofins-Importação sobre o pagamento efetuado à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior pela prestação de serviços provenientes e executados no exterior, cujo resultado não se verifique no País. Desta forma, não há incidência da contribuição sobre os serviços prestados por residentes ou domiciliados no exterior destinados a assegurar o bom funcionamento dos servidores a que se refere o tópico acima.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. ALUGUEL. NÃO INCIDÊNCIA. Não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação sobre o pagamento efetuado à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior pelo aluguel de servidores em datacenter situados também no exterior. A contribuição incide sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços, não alcançando, portanto, as remessas efetuadas como contra-prestação pelo aluguel de equipamentos. SERVIÇOS EXECUTADOS NO EXTERIOR CUJO RESULTADO NÃO SE VERIFIQUE NO PAÍS. Não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação sobre o pagamento efetuado à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior pela prestação de serviços provenientes e executados no exterior, cujo resultado não se verifique no País. Desta forma, não há incidência da contribuição sobre os serviços destinados a assegurar o bom funcionamento dos servidores a que se refere o tópico acima.

b) Solução de Consulta nº 327, de 09 de dezembro de 2011, da 8ª Região Fiscal:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO INCIDÊNCIA. Não há incidência de Cofins-Importação na importação de serviços provenientes e executados no exterior, prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo resultado não se verifique no País. Por isso, não há incidência de Cofins-Importação sobre a aquisição de serviços de conferência por áudio, vídeo ou via web prestados por pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando os destinatários desses serviços encontram-se fora do território nacional.

¹⁸SEHN, op. Cit., p. 225.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO INCIDÊNCIA. Não há incidência de PIS/Pasep-Importação na importação de serviços provenientes e executados no exterior, prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo resultado não se verifique no País. Por isso, não há incidência de PIS/Pasep-Importação sobre a aquisição de serviços de conferência por áudio, vídeo ou via web prestados por pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando os destinatários desses serviços encontram-se fora do território nacional.

c) Solução de Consulta nº 448, de 24 de dezembro de 2010, da 8ª Região Fiscal:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. Não há incidência de Cofins-Importação na importação de serviços provenientes e executados no exterior, prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo resultado não se verifique no País.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. Não há incidência de PIS/Pasep-Importação na importação de serviços provenientes e executados no exterior, prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo resultado não se verifique no País.

d) Solução de Consulta nº 314, de 08 de setembro de 2008, da 8ª Região Fiscal:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: COFINS-IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS PRESTADOS NO EXTERIOR. As importâncias pagas, creditadas, empregadas, entregues ou remetidas ao exterior com a finalidade de cobrir pagamentos de despesas decorrentes de serviços prestados no exterior cujos resultados se verificam no próprio país onde são contratados, não estão sujeitas à incidência da Cofins – Importação por não se enquadrarem na hipótese prevista no §1º, II, do art.1º da Lei nº 10.865, de 2004.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: Ementa PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS PRESTADOS NO EXTERIOR. As importâncias pagas, creditadas, empregadas, entregues ou remetidas ao exterior com a finalidade de cobrir pagamentos de despesas decorrentes de serviços prestados no exterior cujos resultados se verificam no próprio país onde são contratados, não estão sujeitas à incidência do PIS/Pasep – Importação por não se enquadrarem na hipótese prevista no §1º, II, do art.1º da Lei nº 10.865, de 2004.

Do exposto, constata-se que, a incidência das contribuições na importação de serviços, na hipótese prevista no § 1º, II, do art.1º da Lei nº 10.865, de 2004, depende de o resultado do serviço se verificar no Brasil.

Ricardo Mariz de Oliveira esclarece que “.... - o serviço vir de fora para dentro do Brasil, é aspecto essencial e indissociável da hipótese prevista constitucionalmente, estando, portanto, envolvida a internação do serviço”. E explica mais:

Uma vez fincada a idéia de que a importação envolve sempre e necessariamente a noção de um movimento originando-se no exterior e findando no País, não se pode deixar de notar que tal movimento tanto pode ser físico como pode ser meramente

ideal, pois na hipótese de incidência está envolvida uma prestação de serviço.

Sendo assim, o movimento pode ser físico se o serviço for consubstanciado em algo com representação material - não quanto ao suporte físico de trabalhos essencialmente intelectuais, mas quanto à própria manifestação ou resultado do trabalho, quando consistente em uma coisa material, o que ocorre principalmente nas empreitadas -, mas também pode ser consubstanciado em algo com representação apenas virtual, o que ocorre quando o serviço se manifesta apenas pela transferência de uma prestação imaterial.

.....

Tendo presentes todas as considerações expostas, não é difícil atingir duas conclusões, a saber:

- que a expressão “executados no País”, constante do inciso I do parágrafo 1º do art. 1º, necessariamente envolve a concretização final de um serviço no Brasil, mas cuja execução se tenha iniciado no exterior e tenha sido trazida para ser completada aqui, associando-se, portanto, a essa idéia de movimento físico ou virtual de fora para dentro;

- que a expressão “cujo resultado se verifique no País”, constante do inciso II do parágrafo 1º do art. 1º, também está associada a essa idéia de movimento físico ou virtual de fora para dentro, refletindo-se sobre um serviço executado inteiramente no exterior e enviado para uso dentro do território nacional.¹⁹

Nesse contexto, cabe analisar alguns exemplos de serviços importados.

5.1 Serviços de divulgação e promoção de destinos turísticos brasileiros

Os gastos com serviços de divulgação e promoção de destinos turísticos brasileiros, bem como aqueles relacionados a congressos e outros eventos realizados no estrangeiro, tais como a participação em feiras de exposição e promoção de produtos e serviços brasileiros, precisam ser analisados caso a caso, objetivando verificar se tais gastos, realizados no exterior por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, resultaram na execução e no resultado dos serviços no exterior, atingindo o público-alvo localizado no exterior, ou se resultaram também em proveito no Brasil, como por exemplo, provocaram o aumento das vendas para o exterior.

Na opinião de Ricardo Mariz de Oliveira, os gastos com congressos e outros eventos realizados no estrangeiro, tais como a participação em feiras de exposição e promoção de produtos e serviços brasileiros, podem envolver serviços, mas não importação de serviços. Justifica o ilustre tributarista que:

Ainda que haja benefícios para futuras exportações de produtos e serviços nacionais, os fatos se realizam fora das nossas fronteiras, e os serviços prestados pelos organizadores desses certames ou por terceiros se materializam lá fora, onde são executados e onde ocorre a verificação dos respectivos resultados.

Assim também, pelos mesmos motivos, todas as despesas incorridas com pesquisa de mercado e propaganda e publicidade feitas no exterior para promoção de produtos e serviços brasileiros não correspondem à importação de serviços.

¹⁹ OLIVEIRA, op. Cit., p. 409.

Nas feiras e outros conclaves, é comum haver aluguel de estandes, cujo custo também não corresponde a serviços importados, até porque sequer se constituem em prestação de serviço, tendo disciplina própria pelo direito privado (art. 565 e seguintes do Código Civil), distinta da definição de serviços (art. 593 e seguintes), aplicando-se aqui o disposto nos art. 109 e 110 do CTN.²⁰

Solon Shen, por sua vez, manifesta o seguinte entendimento:

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 no exterior e o seu pagamento não está sujeito à incidência da contribuição.

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 do do da Lei n. 10.865/2004, deve ser interpretado no sentido de utilidade ou proveito específico.²¹

No mesmo sentido de Solon Shen, cabe citar as seguintes respostas dadas a consultas formuladas pelos contribuintes à da Secretaria da Receita Federal do Brasil:

a) Solução de Consulta nº 447, de 24 de dezembro de 2010, da 8ª Região Fiscal:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. Não há incidência de Cofins-Importação na importação de serviços provenientes e executados no exterior, prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo resultado não se verifique no País. Portanto, não há incidência de Cofins-Importação sobre a aquisição de serviços de transmissão de propaganda no exterior junto a Veículo de Divulgação situado no exterior.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. Não há incidência de PIS/Pasep-Importação na importação de serviços provenientes e executados no exterior, prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo resultado não se verifique no País. Portanto, não há incidência de PIS/Pasep-Importação sobre a aquisição de serviços de transmissão de propaganda no exterior junto a Veículo de Divulgação situado no exterior.

b) Solução de Consulta nº 40, de 14 de agosto de 2008, da 4ª Região Fiscal:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: Despesas. Serviços Executados no Exterior. Promoção de Destinos Turísticos Brasileiros. Remessa ao Exterior. 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

²⁰ OLIVEIRA, op. Cit., p. 413.

²¹ SEHN, op. Cit., p. 225-226.

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 perfaça 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. Legislação: Lei nº 10.865, de 2004.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: Despesas. Serviços Executados no Exterior. Promoção de Destinos Turísticos Brasileiros. Remessa ao Exterior. A incidência da 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, 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 perfaça 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. Legislação: Lei nº 10.865, de 2004.

De ressaltar, em que pese a opinião do respeitado tributarista Ricardo Mariz de Oliveira, que há que se concordar com a posição manifestada por Solon Shen e pelas Soluções de Consulta da Receita Federal no sentido de que, se o serviço foi prestado no exterior mas produziu resultado no Brasil, em obediência ao comando legal, ocorrerá a incidência das contribuições na importação.

5.2 *Royalties*

Sobre *royalties*, objetivando uniformizar o entendimento no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil e orientar os contribuintes, a Coordenação-Geral de Tributação - COSIT assim se manifestou, por meio da Solução de Divergência nº 11, de 28 de abril de 2011:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: *Royalties*. Não haverá incidência da Cofins-Importação sobre o valor pago a título de *Royalties*, se o contrato discriminar os valores dos *Royalties*, dos serviços técnicos e da assistência técnica de forma individualizada. Neste caso, a contribuição sobre a importação incidirá apenas sobre os valores dos serviços conexos contratados. Porém, se o contrato não for suficientemente claro para individualizar estes componentes, o valor total deverá ser considerado referente a serviços e sofrer a incidência da mencionada contribuição.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: *Royalties*. Não haverá incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação sobre o valor pago a título de *Royalties*, se o contrato discriminar os valores dos *Royalties*, dos serviços técnicos e da assistência técnica de forma individualizada. Neste caso, a contribuição sobre a importação incidirá apenas sobre os valores dos serviços conexos contratados. Porém, se o contrato não for suficientemente claro para individualizar estes componentes, o valor total deverá ser considerado referente a serviços e sofrer a incidência da mencionada contribuição.

Sobre a matéria Ricardo Mariz de Oliveira leciona que não ocorre a incidência sobre o pagamento de *royalties* relativos à cessão da exploração de marcas, patentes ou outros direitos de propriedade industrial, cuja propriedade permaneça

com o respectivo titular, em virtude de não se tratar de prestação de serviços, assemelhando-se aqueles pagamentos aos aluguéis pela cessão do uso de outros bens. Esclarece o mencionado autor:

Entretanto, isto é assim no caso em que a remuneração seja relativa tão-somente à cessão do uso dos referidos direitos, e não nos contratos mistos, em que, juntamente com a permissão do uso de uma patente ou de uma marca, haja prestação de serviços necessários ao uso, com ou sem transferência de tecnologia. Neste caso, se a tecnologia for enviada para a empresa no Brasil, com vistas a ser aqui utilizada, há importação de serviço, o mesmo ocorrendo com outros serviços técnicos, podendo a incidência da contribuição limitar-se à específica contraprestação da transferência de tecnologia ou da prestação de serviço, ainda que para o limite de dedutibilidade da despesa ou custo perante o imposto de renda deva ser considerado o valor total daquelas utilidades e dos “royalties”.²²

Sobre o mesmo tema Solon Shen sustenta:

O pagamento de *royalties* pelo licenciamento de uso de marca ou patente, título de estabelecimento ou nome empresarial não está sujeito 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).

....

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.²³

Verifica-se, portanto, que, com relação a *royalties* as opiniões dos ilustres Ricardo Mariz de Oliveira e Solon Shen coincidem com a manifestada pela Receita Federal, no sentido de que no pagamento de *royalties*, desde que não associado à prestação de serviços, não ocorre a incidência da contribuição, por não se tratar de prestação de serviços nem tampouco de importação de produtos.

5.3 Software

Com relação à incidência das Contribuições para o PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação no pagamento de contratos de *software*, envolvendo licença ou cessão de uso, serviços técnicos e assistência técnica, a interpretação mais recente, dada pela Receita Federal, segue a mesma interpretação dada pela COSIT por meio da Solução de Divergência nº 11, de 28 de abril de 2011, conforme se pode verificar pela ementa da Solução de Consulta nº 192, de 2 de agosto de 2011, da 8ª Região Fiscal, que reformou entendimento da Solução de Consulta nº 35, de 2011:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: PAGAMENTOS AO EXTERIOR A TÍTULO DE LICENÇA OU CESSÃO DE USO DE SOFTWARE. REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF DISIT 8ª RF Nº 35, DE 2011, EM RAZÃO DO ENTENDIMENTO ADOTADO NA SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 11, DE 2011. Não há incidência da Cofins-Importação sobre os valores pagos, creditados, entregues ou

²² OLIVEIRA, op. Cit., p. 414-415.

²³ SEHN, op. Cit., p. 229-230.

remetidos para pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior a título de Royalties, cessão do direito de uso ou de licença de uso, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação. Neste caso, as contribuições sobre a importação incidirão apenas sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados. Entretanto, se o documento que lastreia a operação não for suficientemente claro para individualizar o que é serviço e o que é cessão ou licença de uso, o valor total deverá ser considerado referente a serviços, havendo a incidência da contribuição em pauta.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: PAGAMENTOS AO EXTERIOR A TÍTULO DE LICENÇA OU CESSÃO DE USO DE SOFTWARE. REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA SRRF DISIT 8ª RF Nº 35, DE 2011, EM RAZÃO DO ENTENDIMENTO ADOTADO NA SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 11, DE 2011. Não há incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação sobre os valores pagos, creditados, entregues ou remetidos para pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior a título de Royalties, cessão do direito de uso ou de licença de uso, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação. Neste caso, as contribuições sobre a importação incidirão apenas sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados. Entretanto, se o documento que lastreia a operação não for suficientemente claro para individualizar o que é serviço e o que é cessão ou licença de uso, o valor total deverá ser considerado referente a serviços, havendo a incidência da contribuição em pauta.

Já, com relação à importação do *software* de prateleira, a interpretação da Receita Federal segue a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal assentada no RE 176.626/SP, que fixou o entendimento de que *software* de prateleira tem natureza de mercadoria e o desenvolvimento do programa personalizado configura prestação de serviços.²⁴ É o que se observa também na ementa da Solução de Consulta nº 152, de 22 de junho de 2005, da 8ª Região Fiscal:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

²⁴ **EMENTA:** I. Recurso extraordinário : prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual "não foram opostos embargos declaratórios". Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recusa a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador" "matéria exclusiva da lide", efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado "software de prateleira" (off the shelf) - os quais, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio. (RE 176626, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 10/11/1998, DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305)

EMENTA: IMPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS (Programas de Computador) - Fato Gerador/Base de Cálculo. SUPORTE FÍSICO O fato gerador da Cofins na importação de programas de computador ocorre na entrada do programa no País. Constitui base de cálculo da Cofins, na importação de programas de computador, o valor que servir ou serviria de base de cálculo do Imposto de Importação, acrescido do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: IMPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS (Programas de Computador) - Fato Gerador/Base de Cálculo. SUPORTE FÍSICO O fato gerador da contribuição para o PIS/Pasep na importação de programas de computador ocorre na entrada do programa no País. Constitui base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep, na importação de programas de computador, o valor que servir ou serviria de base de cálculo do Imposto de Importação, acrescido do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições.

Portanto, com relação a *software* a interpretação da Receita Federal é no sentido de que não há incidência do PIS/PASEP-Importação e da Cofins-Importação sobre os valores pagos, creditados, entregues ou remetidos para pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior a título de *royalties*, cessão do direito de uso ou de licença de uso, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação, ocorrendo, no entanto, a incidência das contribuições na importação sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados. No entanto, a Receita Federal segue a jurisprudência do STF, interpretando que ocorre a incidência das contribuições na importação de *software* e prateleira, uma vez que a sua natureza é de mercadoria.

6 BASE DE CÁLCULO NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

Como foi visto, a base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP na importação de serviços, disciplinada no inciso II do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, é o valor dos serviços antes da retenção do IR, acrescido do ISS e das próprias contribuições (dispositivo transcrito no item 2 acima).²⁵

6.1 Correntes doutrinárias

Vários doutrinadores expressam o entendimento de que a base de cálculo das contribuições na importação de serviços não pode ser composta pelo valor do ISS e das próprias Contribuições: a COFINS e o PIS/PASEP, uma vez que a Constituição, na alínea “a” do inciso III do §2º do art. 149, ao indicar o valor da operação ou o valor aduaneiro como base de cálculo das contribuições sociais sobre

²⁵ A respeito da base de cálculo do PIS/COFINS na importação de bens e da questão do valor aduaneiro ver, e.g. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; BARROSO, Regina Maria Fernandes. O Valor Aduaneiro como Base de Cálculo das Contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS – Importação. **Revista Da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**. Brasília, Ano II, n. 3, 2012, p. 37-75.

importação, limitou o legislador à tributação do valor pago pelos bens ou serviços importados.

Nessa linha de raciocínio assim se expressou Heleno Taveira Tôres:

...., dессome-se como absolutamente incompatível com o texto constitucional, *ex vi* do art. 149, III, “a”, que reduz a base de cálculo exclusivamente ao “valor aduaneiro”, no caso de importação de mercadorias, ou mesmo do valor da operação, na hipótese de serviços, as disposições do art. 7º, da Lei nº 10.865/04, no que se refere aos acréscimos ali contemplados, para os fins de serem adicionados à base de cálculo.²⁶

Com esse entendimento, cabe também trazer à colação os dizeres de Ricardo Mariz de Oliveira:

Desta maneira, quando o cálculo da contribuição deva ser feito sobre o valor da materialidade tributada, nos termos da alínea “a” desse inciso III ele somente pode ter por base o valor aduaneiro no caso de importação de bens, e o valor da operação no caso da importação de serviços.

Devendo ser assim, a Lei n. 10.865 anda bem em dividir as duas situações, mas erra ao mandar adicionar ao valor aduaneiro e ao valor da operação o ICMS, o ISS e a própria contribuição, que são despesas internas do próprio importador e que não integram nem o valor aduaneiro nem o valor da operação.²⁷

Ainda nesse mesmo sentido se expressa Aroldo Gomes de Mattos²⁸:

Também aqui, por decorrência lógica, a base de cálculo há de ser o “valor aduaneiro do serviço”, ou seja, o “valor do serviço prestado”, não tendo, por conseguinte, suporte constitucional a adição de outros valores como o ISS e o das próprias contribuições PIS/Cofins, igualmente calculados “por dentro”.²⁹

6.2 Posição jurisprudencial

No entanto, cabe citar recente precedente do TRF da 3ª Região, de 10 de maio de 2012, que sentenciou no sentido da inexistência, na Lei nº 10.865, de 2004, de ofensa à Constituição Federal quanto à inclusão do ISS na base de cálculo das Contribuições para o PIS/PASEP e COFINS incidentes na importação de serviços, conforme se pode observar *in verbis*:

**APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0029552-48.2005.4.03.6100/SP
2005.61.00.029552-7/SP
RELATOR: Desembargador Federal MÁRCIO MORAES
APELANTE: PPD DO BRASIL SUPORTE A PESQUISA CLINICA LTDA**

²⁶ TÔRES, Heleno Taveira. PIS e Cofins na Constituição. Não Cumulatividade e Incidência sobre Importações de Mercadorias e Serviços. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Ano 2, n. 9, mai/jun. 2004, Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 128.

²⁷ OLIVEIRA, op. Cit., p. 424.

²⁸ MATTOS, Aroldo Gomes de. As inconstitucionalidades na instituição do PIS/COFINS-importação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 8º volume. São Paulo: Dialética, 2004, p. 27.

²⁹ MATTOS, Aroldo Gomes de. As inconstitucionalidades na instituição do PIS/COFINS-importação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. 8º volume. São Paulo: Dialética, 2004, p. 27.

ADVOGADO: LUIZ GUSTAVO CURTI NATACCI e outro

APELANTE: União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO: JULIO CÉSAR CASARI E CLAUDIA AKEMI OWADA

APELADO: OS MESMOS

REMETENTE: JUÍZO FEDERAL DA 23 VARA SÃO PAULO Sec Jud SP

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. COFINS INCIDENTE SOBRE A IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. LEI Nº 10.865/04. INCLUSÃO DO ISS NA BASE DE CÁLCULO. OFENSA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INEXISTÊNCIA.

Não conheço do agravo convertido em retido, uma vez que não reiterado seu conhecimento, em razões de apelação, como exige o § 1º do artigo 523 do Código de Processo Civil.

Existindo previsão constitucional para a criação da COFINS incidente sobre a importação de bens e serviços (artigo 195), não há necessidade de lei complementar para dispor sobre a mesma, não havendo qualquer inconstitucionalidade no fato de ter sido disciplinada por lei ordinária. Precedentes do Supremo Tribunal Federal: RE n. 138.284-8/CE, Tribunal Pleno, Relator Ministro Carlos Velloso, j. 1/7/1992, DJ 28/8/1992; e RE n. 146.733-9/SP, Tribunal Pleno, Relator Ministro Moreira Alves, j. 29/6/1992, DJ 6/11/1992.

Afastada a alegada ofensa ao princípio da isonomia, conquanto a instituição das contribuições para a COFINS e para o PIS sobre as importações, pela Lei nº 10.865/2004, teve como objetivo dar justamente tratamento isonômico entre a tributação dos produtos e serviços prestados no Brasil e a tributação dos bens e serviços importados.

Não há violação ao princípio da igualdade ou da capacidade contributiva na fixação, pela Lei nº 10.865/04, de alíquotas diferenciadas, pois tal diferenciação confere tratamento distinto para as empresas que se encontram em condições desiguais.

Em julgamento na Terceira Turma desta Corte (AMS n. 2004.61.04.010753-5, j. 01/10/2009, DJF3 20/10/2009, Relatora Des. Fed. Cecília Marcondes) ficou pacificado o posicionamento desse órgão julgador no sentido da constitucionalidade da inclusão do ICMS e do valor das próprias contribuições na base de cálculo do PIS/importação e da COFINS/importação, conforme previsão contida no artigo 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004, raciocínio que pode ser estendido de forma analógica em relação à inclusão do ISS no caso de importação de serviços, conforme inciso II do mesmo dispositivo legal.

Agravo retido não conhecido. Remessa oficial e apelação da União providas. Apelação da impetrante prejudicada.

ACÓRDÃO: Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, não conhecer do agravo retido e, por maioria, dar provimento à apelação da União e à remessa oficial, para denegar a segurança, julgando prejudicada a apelação da impetrante, nos termos do voto do Relator, vencido o Desembargador Nery Júnior que negava provimento às apelações e à remessa oficial.

Nota-se que o referido acórdão também decide que a lei prestou obediência ao princípio da isonomia, da capacidade contributiva e da igualdade, pacificando o posicionamento do órgão quanto à constitucionalidade da Lei nº 10.865, de 2004.

Vale registrar que o STF, ao analisar a matéria no tocante à inclusão do ICMS na base de cálculo, prevista no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, no RE nº 559.607-9, de Santa Catarina, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada³⁰. A controvérsia restou resolvida no RE 559.937-RS, no qual a Relatora Ministra Ellen negou provimento ao recurso por vislumbrar afronta ao art. 149, § 2º, III, “a”, da CF, introduzido pela EC 33/2001, reconhecendo a inconstitucionalidade do inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004. A Ministra rejeitou, ainda, a alegação de que a Lei nº 10.865, de 2004, teria como escopo atender ao princípio da isonomia, por considerar que não haveria parâmetro de comparação adequado que permitisse conclusão no sentido de que a circunscrição das contribuições sobre a importação à base valor aduaneiro violasse a isonomia e que, de outro lado, a inserção do ICMS-Importação e das próprias contribuições PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação na base de cálculo destas últimas fosse um imperativo constitucional de isonomia tributária. Ressaltou que a ofensa à isonomia identificar-se-ia apenas quando fossem tratados diversamente contribuintes que se encontrassem em situação equivalente e sem que o tratamento diferenciado estivesse alicerçado em critério justificável de discriminação ou sem que a diferenciação levasse ao resultado que a fundamentasse. Observou que, na espécie, não haveria como equiparar de modo absoluto a tributação da importação com a tributação das operações internas. O Acórdão do STF no RE 559.937-RS, de 20/03/2013 tem as seguintes Ementa e Decisão:

EMENTA Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. 1. Afastada a alegação de violação da vedação ao bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação. 2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresse, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes. 3. Inaplicável

³⁰ Repercussão Geral e Art. 7º, I, da Lei 10.865/2004:

O Tribunal, resolvendo questão de ordem suscitada em recurso extraordinário, reconheceu a repercussão geral da matéria versada no recurso quanto à declaração de inconstitucionalidade, constante do acórdão impugnado proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, da expressão “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”, contida no inciso I do art. 7º da Lei 10.865/2004, considerada a letra a do inciso III do § 2º do art. 149 da CF. Determinou-se a devolução à origem de todos os demais recursos idênticos, que tenham sido interpostos na vigência do sistema da repercussão geral, e a comunicação da decisão aos presidentes do Superior Tribunal de Justiça, dos Tribunais Regionais Federais, da Turma Nacional de Uniformização da Jurisprudência dos Juizados Especiais Federais, e dos coordenadores das Turmas Recursais, para que suspendam o envio ao Supremo Tribunal Federal dos recursos que versem a matéria, sobrestando-os. RE 559607 QO/SC, rel. Min. Marco Aurélio, 26.9.2007. (RE-559607)

ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que deveriam as contribuições em questão ser necessariamente não-cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF. 4 Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência. 5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação. 6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP - Importação e a COFINS -Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal. 7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos. 8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial. 9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: “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, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01. 10. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal negou provimento ao recurso extraordinário para reconhecer a inconstitucionalidade da expressão “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”, contida no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865/04, e, tendo em conta o reconhecimento da repercussão geral da questão constitucional no RE 559.607, determinou a aplicação do regime previsto no § 3º do art. 543-B do CPC, tudo nos termos do voto da Ministra Ellen Gracie (Relatora). Redigirá o acórdão o Ministro Dias Toffoli. Em seguida, o Tribunal rejeitou questão de ordem da Procuradoria da Fazenda Nacional que suscitava fossem modulados os efeitos da decisão. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 20.03.2013.

Verifica-se, portanto, que, apesar de a intenção do legislador ter sido a de fazer com que o tributo instituído incida sobre os bens, produtos e serviços importados em igual proporção ao que incide sobre os nacionais, tendo como base de cálculo na importação, conforme incisos I e II do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004,

o valor aduaneiro, no caso de bens e produtos, ou o preço dos serviços antes da retenção do IR, acrescidos do ICMS ou do ISS e das próprias contribuições cálculo, e recebendo ambos o tratamento isonômico, o STF não corroborou este entendimento.

Note-se, também, a decisão foi dirigida tão-somente ao inciso I do art 7º da Lei nº 10.865, de 2004, restando incólume o inciso II, que trata da importação de serviços, e que inclui em sua base o ISS, em paralelismo com o ICMS, pelo menos aparente (considerando que o inciso I se refere a bens tangíveis, em operações que correspondem a obrigações de dar, e o inciso II se refere a serviços, que se referem a obrigações de fazer). Contudo, é bem provável que, salvo eventuais mudanças de composição do STF, a decisão a respeito do inciso II do art. 7º, tenha o mesmo conteúdo daquela exarada no RE 559.937-RS. Ademais, um aspecto que deve ser considerado é que o ICMS é não cumulativo e o ISS é cumulativo. Isto pode ser relevante, vez que os tributos cumulativos são assumidos como custo tributário no ato da aquisição dos bens ou serviços, ao passo que os tributos não cumulativos são custos recuperáveis.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Lei nº 10.865, de 2004, instituiu a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS na Importação de bens e serviços, exercendo a competência tributária outorgada à União pela Constituição Federal de 1988, no inciso IV do art. 195, e, com base no inciso II do § 2º do art. 149, disciplinou a incidência das referidas contribuições sobre a importação de bens e produtos estrangeiros ou serviços.

As Contribuições na importação de serviços são gravadas pelo ato do pagamento por parte do tomador do serviço, portanto, a materialidade consiste em pagar, isto é, remunerar a residente ou domiciliado no exterior a título de contraprestação pelo serviço prestado no Brasil ou cujo resultado se verifique no Brasil.

Quanto à incidência sobre a importação de serviços, é de suma importância a análise da natureza da prestação, dado que o seu conceito deve ser buscado no Código Civil brasileiro (Lei nº 10.406, de 2002) e, de forma subsidiária, na definição dada pela Lei Complementa nº 116, de 2003.

Na hipótese prevista no § 1º, II, do art.1º da Lei nº 10.865, de 2004, constata-se que a incidência das contribuições na importação de serviços depende de o resultado do serviço se verificar no Brasil. Nesse contexto, da análise de alguns exemplos de serviços importados, cabe concluir:

a) os gastos com serviços de divulgação e promoção de destinos turísticos brasileiros, bem como aqueles relacionados a congressos e outros eventos realizados no estrangeiro, tais como a participação em feiras de exposição e promoção de produtos e serviços brasileiros, precisam ser analisados caso a caso, objetivando verificar se tais gastos, realizados no exterior por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior:

a.1) resultaram na execução e no resultado dos serviços no exterior, atingindo o público-alvo localizado no exterior, hipótese em que não ocorre a incidência das contribuições; ou

a.2) se resultaram também em proveito no Brasil, como por exemplo, provocaram o aumento das vendas para o exterior, hipótese em que ocorrerá a incidência das contribuições na importação;

b) o pagamento de *royalties*, desde que não esteja associado à prestação de serviços, não está sujeito à incidência das contribuições, por não se tratar de prestação de serviços nem tampouco de importação de produtos;

c) o pagamento de contratos de *software*, a título de *royalties*, cessão do direito de uso ou de licença de uso, não está sujeito à incidência das contribuições, cabendo, no entanto, a incidência das contribuições na importação sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados;

d) com relação ao *software* de prateleira, considerando a sua natureza de mercadoria, na importação ocorre a incidência das contribuições. Essa é jurisprudência do STF, assentada no RE 176.626/SP, e seguida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Por fim, no que respeita à base de cálculo, considerando a posição do STF no RE 559.937/RS, por paralelismo, é provável que aquela Corte também considere inconstitucional a inclusão do ISS na base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS na importação de serviços, colocando em situação desprivilegiada os prestadores de serviço brasileiros, que restarão mais tributados que seus competidores de além-mar.

8. REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 03/06/2012.

_____. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 03/06/2012.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm>. Acesso em 03/06/2012.

_____. **Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004**. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm>. Acesso em 03/06/2012.

_____. **Exposição de Motivos - EM nº 00008/2004 - MF, de 27 de janeiro de 2004.** Proposta de Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004, que institui a cobrança de Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP-Importação e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS-Importação incidentes sobre as importações de bens e serviços do exterior, previstas no inciso II do § 2º do art. 149 e no inciso IV do art. 195, da Constituição Federal, com a redação dada pela EC nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Exm/EM-8-MF-04.htm>. Acesso em 03/06/2012.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 85.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 18ª ed. São Paulo. Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência.** 2. ed. rev. São Paulo. Saraiva, 1999.

_____. **Teoria da Norma Tributária.** 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. A Base de Cálculo do PIS e da COFINS na Importação de Mercadorias e Serviços. **Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT.** São Paulo. V.134. 2006.

MARTINS, Ives Gandra; e FERNANDES, Fátima. PIS/PASEP e COFINS – Importação: Inconstitucionalidades. In: FISCHER, Octavio Campos e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **PIS-COFINS Questões Atuais e Polêmicas.** São Paulo. Editora Quartier Latin do Brasil. 2005.

MATTOS, Aroldo Gomes de. As inconstitucionalidades na instituição do PIS/COFINS-importação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário.** 8º volume. São Paulo: Dialética, 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. **ISS: Aspectos Teóricos e Práticos.** 3ª ed. São Paulo: dialética, 2003.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Cofins-importação e PIS-importação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes questões atuais do Direito Tributário.** 8º volume. São Paulo: Dialética, 2004.

SEHN, Solon. Materialidade da Hipótese de Incidência das Contribuições ao PIS/PASEP e COFINS Incidentes na Importação. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário - RDiet.** Brasília, v. 6, n. 2, jul/dez/2011, 213-232.

TÔRRES, Heleno Taveira. PIS e Cofins na Constituição. Não Cumulatividade e Incidência sobre Importações de Mercadorias e Serviços. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT.** Ano 2, n. 9, mai/jun. 2004, Belo Horizonte: Fórum, 2004.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; BUENO, Rudson Domingos. A Tributação Indireta da Renda na Importação de Serviços por meio do ISS, PIS/COFINS e CIDE-Royalties. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário - RDiet.** Brasília, v. 6, n. 2, jul/dez/2011, p. 233-258.

_____; BARROSO, Regina Maria Fernandes. O Valor Aduaneiro como Base de Cálculo das Contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS – Importação. **Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**. Brasília, Ano II, n. 3, 2012, p. 37-75.

WEBSITES:

www.trf3.jus.br- jurisprudência do Tribunal Regional Federal da Terceira Região – TRF3. Acesso em junho de 2012.

www.stf.gov.br - informativos e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF. Acesso em junho de 2012.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL – Legislação – Pesquisa Ementário Processos de Consulta da Receita Federal. Disponível em: [http: <http://www.receita.fazenda.gov.br/DefesaContribuinte /ementarios.htm>](http://www.receita.fazenda.gov.br/DefesaContribuinte/ementarios.htm). Acesso em junho de 2012.