

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET
TAYMARA FÁTIMA PEREIRA

**REGRA-MATRIZ DO PIS/PASEP E COFINS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO DE
SERVIÇOS**

Florianópolis

03/2016

TAYMARA FÁTIMA PEREIRA

**REGRA-MATRIZ DO PIS/PASEP E COFINS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO DE
SERVIÇOS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários,
como requisito parcial para obtenção do título
de Especialista em Direito Tributário.

Florianópolis

03/2016

TAYMARA FÁTIMA PEREIRA

**REGRA-MATRIZ DO PIS/PASEP E COFINS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO DE
SERVIÇOS**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e aprovado em sua forma final pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

Florianópolis, 31 de março de 2016.

Avaliador 01

Avaliador 02

Avaliador 03

À minha mãe, com amor.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço aos meus pais, Arlindo e Fátima, pelo amor, incentivo e apoio incondicional.

Aos meus irmãos Tatiane e Thiago, que sempre me motivaram e me deram valiosos conselhos para que eu me tornasse a pessoa que eu sou hoje.

Ao meu amor, pelo apoio, carinho, incentivo e conselhos.

Ao Dr. Solon Sehn pela disponibilidade do material utilizado nesse trabalho, pelos valiosos ensinamentos e imprescindíveis comentários e observações, sem os quais este trabalho não teria sido possível.

A Dra. Catiani pela paciência dispensada durante o percurso do trabalho.

A este Instituto Brasileiro de Estudos Tributários e a professora Mauritânia pela dedicação e incentivo nos seminários ministrados.

Enfim, agradeço a todos que direta ou indiretamente contribuíram para a realização deste trabalho de conclusão de curso.

“A morte do homem começa no instante que ele desiste de aprender.” (Albino Teixeira)

RESUMO

PEREIRA, Taymara Fátima. *Regra-matriz do PIS/Pasep e Cofins incidentes na importação de serviços*. Trabalho de Conclusão de Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Florianópolis, 2016.

O presente estudo tem por objetivo o exame da regra-matriz de incidência tributária das contribuições PIS/Pasep e Cofins devidas na importação de serviços, nos termos da Lei nº 10.865/2004. Trata-se de tema que, para ser adequadamente enfrentado, pressupõe: i. O exame dos fundamentos constitucionais da tributação dos serviços importados no direito brasileiro, ii. Análise da hipótese de incidência. iii. Definição do conceito de serviço e das suas dificuldades teóricas, - principalmente no que tange ao termo resultado verificado no País, nos termos do art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.865/2004 - com análise de implicações da interpretação de situações específicas, notadamente sobre o pagamento de contrato de afretamento, *demurrage*, frete internacional, *royalties* e *software*, iv. bem como o estudo acerca da consequência tributária.

Palavras-chave: Contribuição Especial. PIS/Pasep. Cofins. Importação de Serviços. RMIT. Aspectos relevantes da hipótese de incidência.

ABSTRACT

PEREIRA, Taymara Fátima. *Matrix-rule of PIS/Pasep and Cofins incident on service imports*. Final paper on the Specialization Degree in Tax Law of the Brazilian Institute of Taxation Studies - IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET). Florianópolis, 2016.

The current study aims to examine the tax incidence on matrix-rule of PIS/Pasep and Cofins contributions due on service imports, under the Law nº 10.865/2004. It is a subject that, in facing adequately, presupposes i. Evaluating constitutional grounds on the taxation of imported services under Brazilian Law; ii. Analyzing the incidence hypothesis; iii. Defining the concept of service and its theoretical difficulties. – especially concerning the resulting term verified in the country under the terms of Article 1º, § 1º, Law nº 10.865/2004 - analyzing specific situations, particularly on paying charter contract, *demurrage*, international freight, royalties and software, iv. as well as studying the tax consequences.

Keywords: Special Contribution. PIS/Pasep. Cofins. Services Import. RMIT. Relevant Aspects on Incidence Hypothesis.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CC – Código Civil

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

CTN – Código Tributário Nacional

EC – Emenda Constitucional

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação

IN – Instrução Normativa

ISSQN – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

MP – Medida Provisória

PIS – Programa de Integração Social

PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

RFB – Receita Federal do Brasil

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

RMIT – Regra-Matriz de Incidência Tributária

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	10
2 COMPETÊNCIA PARA INSTITUIÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO	11
3 ESTRUTURA LÓGICA DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.	13
3.1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO PIS/PASEP E DA COFINS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS	14
3.1.1 Critério material	14
3.1.1.1 Conceito de serviços importados	16
3.1.1.2 Resultado do serviço	19
3.1.1.3 Análise de situações específicas	23
3.1.1.3.1 <i>Afretamento</i>	23
3.1.1.3.2 <i>Demurrage</i>	24
3.1.1.3.3 <i>Frete Internacional</i>	26
3.1.1.3.4 <i>Royalties</i>	28
3.1.1.3.5 <i>Software</i>	30
3.1.2 Critério espacial	32
3.1.3 Critério temporal	32
3.2 CONSEQUÊNCIA TRIBUTÁRIA DO PIS/PASEP E DA COFINS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS	33
3.2.1 Critério pessoal	33
3.2.2 Critério quantitativo.....	35
4 CONCLUSÃO.....	38
REFERÊNCIAS	40

1 INTRODUÇÃO

As contribuições especiais, estabelecidas nos arts. 195 e 149 da Constituição da República Federativa do Brasil, possuem natureza jurídica tributária, uma vez que devem respeitar todos os princípios e limitações constitucionais previstas para instituição de tributos.

O presente trabalho visa analisar, sob o aspecto de sua constitucionalidade o conceito de serviços importados para efeito da exigência do Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), incidentes sobre a importação de serviços, de que trata a Lei nº 10.865/2004.

Não sendo viável esgotar o tema em razão da natureza desse estudo, será analisada a competência tributária atribuída à União por meio da introdução no art. 195, IV, e da alteração do art. 149, II, § 2º, ambos da CRFB pela Emenda Constitucional nº 43/2003, para instituição das referidas contribuições.

Também será objeto de exame a regra-matriz de incidência tributária do PIS/Pasep e Cofins incidentes na importação de serviços, por meio da análise da Lei nº 10.865/2004 em conjunto com a Carta Magna, verificando os critérios que compõem a hipótese e o conseqüente da referida norma jurídica em sentido estrito.

Partindo-se do conceito de serviço adotado pelo Direito Civil, buscar-se-á a construção da hipótese de incidência do PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre a importação de serviços e a compreensão do conceito do termo resultado, visando à identificação do sentido jurídico da expressão: cujo resultado se verifique no País, nos termos do art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.865/2004.

Por fim, será analisado o entendimento adotado pela Receita Federal do Brasil e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais acerca da natureza jurídica dos contratos de afretamento, *demurrage*, frete internacional, *royalties* e do *software*.

2 COMPETÊNCIA PARA INSTITUIÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO

As pessoas políticas possuem uma série de competências, dentre elas a competência tributária que, de modo geral, significa a faculdade de editar leis que criem, *in abstracto*, tributos. Trata-se de uma competência originária, que tem fundamento de validade na própria Constituição¹.

Considerando que a CRFB é a lei tributária fundamental, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos, a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, introduziu no inciso IV do art. 195 da CRFB a incidência de contribuição social a cargo do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar, conforme se extrai do referido artigo:

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)².

Do mesmo modo, a EC nº 42/2003 alterou o art. 149, § 2º, inciso II, da CRFB para ampliar as espécies de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, autorizando a tributação da importação de produtos estrangeiros ou serviços, conforme se verifica pela transcrição do artigo abaixo:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

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

[...]

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 o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

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

¹ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 436.

² BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 22 mar.2016.

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

Nota-se, portanto, que a CRFB prevê a instituição de uma contribuição para o custeio da seguridade social que será cobrada do importador de bens ou serviços (art. 195, IV), incidente sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços (art. 149, § 2º, II).

Entretanto, parte da doutrina entende que a EC nº 42/2003 seria contrária ao art. 60, § 4º, IV, da CRFB, que veda a edição de emendas tendentes a abolir direitos ou garantias individuais, com a justificativa de que, ao prever a instituição de uma contribuição especial incidente sobre bens e serviços importados, teria violado o princípio de não discriminação assentado no art. 150, II, da Lei Fundamental⁴.

Todavia, essa não fornece a melhor interpretação. Isso porque, para que o novo tributo incidente sobre a importação seja considerado inconstitucional, é necessário analisar a disciplina legislativa infraconstitucional, que pode perfeitamente adotar um regime de incidência compatível com o princípio da isonomia ou do tratamento nacional, por que, por si só, não configura uma quebra de concorrência⁵.

Com efeito, em conformidade com a nova ordem constitucional foi editada a Medida Provisória (MP) nº 164, de 29 de janeiro de 2004, convertida na Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, a qual instituiu as contribuições para o PIS/Pasep - Importação e a Cofins - Importação incidentes sobre a importação de bens e serviços:

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, § 6º⁶.

³ BRASIL, 1988.

⁴ [...] Destarte, mesmo que sejam o PIS/Pasep-Importação e o Cofins-Importação contribuições criadas a partir de Emenda à Constituição, tem-se na espécie vitanda contrariedade ao quanto prescreve a vedação do art. 60, § 4º, IV, da CF, que não admite esse veículo introdutor de normas nos casos de emendas tendentes a abolir direitos ou garantias individuais. (TÔRRES, Heleno Taveira. Base de cálculo do imposto de importação e o acordo de valoração aduaneira. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 254).

⁵ SEHN, Solon. Tributação da importação de serviços no direito brasileiro. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla (Coord.). *Ensaio de direito aduaneiro*. São Paulo: Intelecto Soluções, 2015. p. 271.

⁶ BRASIL. *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/L10.865compilado.htm>. Acesso em: 26 fev. 2016.

Na Exposição de Motivos nº 00008/2004 da referida medida provisória, o legislador afirmou que a instituição da cobrança do PIS/Pasep–Importação e Cofins–Importação estaria justificada em razão da necessidade de tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e serviços prestados no País⁷, todavia parte da doutrina aponta que as instituições das referidas contribuições são injustificáveis em face da alta carga tributária no País naquele período⁸.

Deixando de lado essas considerações de cunho político, será abordada no tópico seguinte a estrutura lógica da regra-matriz de incidência tributária, para posterior análise da referida norma jurídica das contribuições do PIS/Pasep e Cofins incidentes na importação de serviços.

3 ESTRUTURA LÓGICA DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A linguagem positiva do direito baseia-se no suporte físico da norma jurídica, sendo esta exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito⁹.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, a norma tributária em sentido estrito é a que prescreve a incidência:

A “norma tributária em sentido estrito” será a que prescreve a incidência. Sua construção é obra do intérprete, enquanto órgão do sistema ou na condição de um interessado qualquer, mas sempre a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado (reduzindo o direito a forma escrita). Como já enfatizei, a norma se verte para o território das situações objetivas, tecidas por fatos e por condutas, ambos recolhidos no domínio real-social. A hipótese ou suposto prevê um fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui um vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhes faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro¹⁰.

⁷ BRASIL. *Exposição de Motivos – EM nº 00008/2004 – MF, de 27 de janeiro de 2004*. 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. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Exm/EM-8-MF-04.htm>. Acesso em: 2 mar. 2016.

⁸ MUNHOZ, Rodrigo E.; MARQUES, Rogério Cesar. A incidência de PIS e Cofins na importação de serviços e o entendimento do CARF. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JUNIOR, Gilberto Castro (Coord.). *PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2014. v. 3. p. 504-505.

⁹ CARVALHO, 2013, p. 36.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 132.

Com efeito, as normas jurídicas em sentido estrito podem ser classificadas em normas de conduta e normas de estrutura. Aquelas regulam as condutas interpessoais; já estas regulam a produção de outras normas jurídicas.

Desse modo, a norma jurídica que trata da configuração do tributo, escrevendo em seu antecedente um ato, um estado, ou um fato da vida de cunho econômico que, se ocorrido concretamente, ensejará conseqüentemente a instauração da relação jurídica, denomina-se regra-matriz de incidência tributária (RMIT), trata-se, portanto, de verdadeira norma de comportamento¹¹.

A construção do regime de incidência das contribuições do PIS-Pasep e Cofins, incidentes sobre a importação de serviços, será baseada na norma jurídica de Paulo de Barros Carvalho, que, para fins analíticos, promove o seccionamento da regra-matriz de incidência dos tributos em cinco critérios: três na hipótese de incidência (material, espacial e temporal) e dois no conseqüente da norma jurídica (pessoal e quantitativo)¹².

3.1 HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO PIS/PASEP E DA COFINS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

3.1.1 Critério material

O critério material descreve abstratamente a situação de fato ou estado de fato de cunho econômico que ensejará a incidência da norma e a produção de efeitos jurídico-tributários, quando aplicada pelo ente competente.

Na verdade, em seu núcleo, o critério material é formado por um verbo (pessoal e de predicação incompleta) e um complemento, como ressalta Paulo de Barros Carvalho:

Esse núcleo, ao que nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação), como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.)¹³.

¹¹ VERGUEIRO, Camila Campos. *Obrigação tributária: o processo de positivação e as causas suspensivas da sua exigibilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 39.

¹² Adota-se, para efeitos do presente estudo, a teoria da norma tributária do Professor Paulo de Barros Carvalho, conforme: CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 126.

O referido critério relacionado à contribuição na importação de serviços encontra-se previsto no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.865/2004, que dispõe nos seguintes termos:

Art. 3º O fato gerador será:

[...]

II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado¹⁴.

Acerca da materialidade dos serviços sujeitos à incidência do PIS/Pasep e Cofins-importação, importa destacar ainda o disposto no art. 1º, § 1º, incisos I e II, da Lei nº 10.865/2004, que assim estabelece:

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

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

I - executados no País; ou

II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País¹⁵.

O dispositivo restringe a incidência da exação aos serviços executados no País por prestador domiciliado no exterior, bem como aos executados no exterior, mas com resultado verificado no território nacional.

Em síntese, o critério material dos referidos tributos consiste em pagar remuneração pecuniária a domiciliado no exterior a título de contraprestação por serviço prestado no Brasil ou com resultado verificado no território nacional, sendo afastada qualquer pretensão de exigência do tributo diante da simples assinatura do contrato ou da prestação do serviço sem o recebimento do pagamento correspondente, ou antes dele¹⁶.

Ademais, a expressão pagamento de valores restringe a incidência da contribuição à satisfação pecuniária da obrigação, afastando as demais modalidades extintivas, como a compensação, a confusão, a novação, a consignação, a remissão, a sub-rogação, a dação em pagamento e a prescrição.

¹⁴ BRASIL, 2004.

¹⁵ BRASIL, 2004.

¹⁶ SEHN, Solon. *PIS-Cofins: não cumulatividade e regimes de incidência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 357.

Destaca-se, ainda, que o art. 2º, incisos VII e X, da Lei nº 10.865/2004, estabelecem as hipóteses de isenção relacionadas à importação de serviços, dentre os quais estão: bens ou serviços importados pelas entidades beneficentes de assistência social, nos termos do § 7º do art. 195 da CRFB, e o custo do transporte internacional e de outros serviços, que foram computados no valor aduaneiro que serviu de base de cálculo da contribuição.

Considerando que a disciplina da contribuição sobre a importação de serviços implica uma série de dificuldades, serão tratadas no tópico a seguir as divergências relacionadas ao critério material da hipótese de incidência das referidas contribuições.

3.1.1.1 Conceito de serviços importados

O conceito de serviços importados acarreta dúvidas e dificuldades de aplicação prática, desse modo, neste item, será definido o que se deve entender por serviço e, no item seguinte, o que seja serviço importado com as suas implicações.

Quanto ao primeiro ponto, o conceito de serviço deve ser determinado conforme a lei civil, na medida em que a Constituição adotou um conceito desse ramo do Direito para definir a competência tributária, e, quando ela assim faz, o conceito do Direito Privado subsiste para efeitos tributários sem qualquer possibilidade de alteração pelas leis infraconstitucionais. Nesses termos, dispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias¹⁷.

Destaca-se nesse sentido o voto do Ministro Celso de Mello proferido no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP ao definir o conceito de serviço tributado pelo ISSQN:

Veja-se, pois, que, para efeito de definição e de identificação do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, o Código Tributário Nacional, em seu art. 110, “faz prevalecer o império do Direito Privado – Civil ou Comercial ...” (ALIOMAR BALEEIRO, “Direito Tributário Brasileiro”, p. 687, item n. 2, atualizado pela Professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI, 11ª ed., 1999, Forense – grifei), razão pela qual esta Suprema Corte, para fins jurídico-

¹⁷ BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 10 mar. 2016.

tributários, não pode recusar, ao instituto da locação de bens móveis, a definição que lhe é dada pelo Código Civil (art. 1.188), sob pena de prestigiar, no tema, a interpretação econômica do Direito Tributário, em detrimento do postulado da tipicidade, que representa, no contexto de nosso sistema normativo, projeção natural e necessária do princípio constitucional da reserva absoluta de lei, consoante adverte o magistério da doutrina (GILBERTO DE ULHÔA CANTO, in *Caderno de Pesquisas Tributárias* nº 13/493, 1989, Resenha Tributária; GABRIEL LACERDA TROIANELLI, “o ISS sobre a Locação de Bens Móveis”, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, vol. 28/7-11, 8-9)¹⁸.

Verifica-se, portanto, que a legislação infraconstitucional não pode alterar ou ampliar a definição do conceito de serviços, justamente porque esta materialidade foi utilizada pela Constituição para definir a competência tributária da União para a instituição e cobrança das contribuições incidentes sobre a importação de serviços.

Com efeito, o conceito de serviço é estabelecido pelo Direito Privado e pode ser extraído dos arts. 593 a 604 do Código Civil¹⁹ que definem a prestação de serviço como toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, contratado mediante retribuição para execução de certa e determinada obra ou serviço, que seja prestado por quem possua título de habilitação, ou satisfaça requisitos outros estabelecidos em lei, e não estiver sujeito às leis trabalhistas ou à lei especial²⁰.

Anota Maria Helena Diniz que serviço quer dizer o “exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva”²¹.

Aires Fernandino Barreto, por sua vez, ao tratar acerca do ISSQN, adota o seguinte conceito de serviço:

É lícito afirmar, pois, que 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 terceiro. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. Conceitualmente parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho “para si mesmo”, não o é afirmar-se que se prestou serviço “a si próprio”. Em outras palavras, pode haver trabalho, sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica²².

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP. Tribunal Pleno. Redator para acórdão: Min. Marco Aurélio. Brasília/DF, de 25 de maio de 2001. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>> Acesso em: 5 mar. 2016.

¹⁹ BRASIL. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 10 mar. 2016.

²⁰ EÇA, Fernando L. Lobo. Aspectos da incidência do PIS e da Cofins sobre os serviços. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JUNIOR, Gilberto Castro (Coord.). *PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2014. v. 3. p. 160.

²¹ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 311.

²² BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 29.

Na mesma linha, entendimento de Marcos Aurélio Pereira Valadão e Rudson Domingos Bueno sobre o conceito de serviço para efeitos tributários:

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, dentro outros impostos²³.

Ainda excluem-se do conceito de serviço o trabalho prestado com vínculo empregatício e as obrigações de dar, como a locação, da cessão de direitos e a compra de bens ativos, conforme também reconhecido pela Solução de Consulta Disit/08 nº 65, Data: 10/02/2010²⁴.

Desse modo, para incidir a contribuição sobre importações de serviço, é necessário analisar a relevância da natureza da prestação, dado que ela somente incide sobre a importação de serviços relacionados à obrigação de fazer e esses são conceituados pela lei civil.

Com efeito, prosseguindo com o conceito de serviço importado, cumpre verificar o art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.865/2004, o qual determina duas possibilidades de serviços a serem alcançados pelas exações, desde que prestados por pessoa física ou jurídica residentes ou domiciliadas no exterior: (i) serem serviços executados no Brasil, ou (ii) serem serviços executados no exterior, mas cujo resultado se verifique no Brasil.

Conjugando os arts. 1º, § 1º, e 5º da Lei nº 10.865/2004, Ricardo Mariz de Oliveira explica que:

Da junção dos dois dispositivos, a conclusão que se tira é no sentido de que:
- 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
- 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

²³ VALADÃO, Marco Aurélio Pereira; BUENO, Rudson Domingos. A Tributação indireta da renda na importação de serviços por meio do ISS, PIS/Cofins e CIDE-Royalties. *Revista de Direito Internacional e Econômico e Tributário*. Brasília, v.6, n. 2, jul./dez. 2011. p. 237.

²⁴ Solução de Consulta Disit/08 nº 65, Data: 10/02/2010: INCIDÊNCIA. O fato gerador da Cofins (Importação) é a entrada no território nacional de bens estrangeiros ou o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviços executados no País; ou executados no exterior, cujo resultado se verifique no País. Não constitui, portanto, fato gerador da referida contribuição, os valores remetidos pela Filial (localizada no Brasil) à Matriz (com sede no exterior) a título de reembolso pela compra de bens (veículo automotivo), adquiridos no Brasil.

Brasil ou produza efeito verificado no Brasil, além de que, neste caso, o terceiro deve ser o beneficiário do serviço²⁵.

Com relação à problemática do termo cujo resultado se verifique no País, discriminado no art. 1º, § 1º, inciso II, da Lei nº 10.865/2004, será analisado detalhadamente adiante.

3.1.1.2 Resultado do serviço

No tocante ao PIS/Pasep e Cofins incidentes na importação de serviços, uma das questões mais controvertidas na jurisprudência e na doutrina diz respeito à importação de serviços, notadamente de serviços que são executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.

Isso porque, ao delimitar a competência de incidência do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, o legislador elegeu como fato impositivo serviços cujos resultados sejam verificados no País, pretendendo-se tributar, independentemente da residência do prestador dos serviços, todo e qualquer serviço prestado no território nacional ou cujo resultado aqui se verificasse, quando executado no exterior.

A importação de serviços ocorre quando se tem a prestação de serviços no exterior com fruição da utilidade correspondente por pessoa situada no território brasileiro. Dá-se preponderância, assim, ao resultado e à sua utilidade para determinação da importação de serviços, afigura-se importante que os efeitos ou as consequências da atividade realizada sejam desencadeados no Brasil²⁶.

Há quem utilize como premissa para a tributação das referidas contribuições, como a fiscalização para tributar, o conceito de resultado como sendo resultado financeiro, ou seja, o fato de haver pagamento do serviço seria suficiente para incidência das contribuições²⁷.

²⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Cofins-Importação e PIS-Importação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. v. 8. p. 403.

²⁶ MIRANDA, Rodrigo Cardozo. O PIS e a Cofins na importação e os futuros desafios do CARF: a incidência sobre a importação de serviços do exterior e a questão do serviço cujo resultado se verifica no país. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; JUNIOR MOREIRA, Gilberto de Castro (Coord.). *PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2011. p. 558.

²⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de recursos Fiscais. Acórdão 3302-002-002.777, 3ª S. 3ª C. 2ª TO, Relator: Conselheira Fabiola Cassiano Keremidas. Brasília/DF, de 10 de dezembro de 2014. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10 mar. 2016.

Todavia, a presença apenas do pagamento do serviço a residentes e domiciliados no exterior não é suficiente para que ocorra a incidência do tributo, é preciso que ocorram todos os aspectos da hipótese tributária, não apenas o financeiro.

Considerando que o conceito de resultado é vago e subjetivo e com poucas definições, a doutrina e a jurisprudência interpretam-no basicamente em dois conceitos: resultado-utilidade e resultado-consumação.

De acordo com Luiz Eduardo Schoueri, ao tratar do ISSQN sobre o serviço proveniente do exterior, o resultado na prestação de serviço está vinculado a um proveito econômico, a uma utilidade ²⁸.

Tal entendimento, *mutatis mutandis*, para fins de incidência do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, da mesma forma que para o ISSQN, remete a ideia de que não se pode admitir por resultado todo e qualquer proveito ou efeito decorrente da prestação de serviço executada no exterior. Nesse sentido, é importante delimitar que tampouco se pode confundir resultado com a própria execução dos serviços (obrigação de fazer), conforme destaca o mesmo doutrinador:

A idéia de causa da contraprestação é fundamental para que se encontre o resultado. Afinal, se um contrato de prestação de serviços é sinalagmático, deve-se compreender que do tomador do serviço é exigido o pagamento do seu preço em virtude de uma utilidade que lhe é prometida. Assim, importa, para cada contrato de prestação de serviço, examinar, a partir de seu objeto, a causa do contrato. Não é, pois, qualquer vantagem que será suficiente para se considerar o resultado do serviço alcançado no território nacional. Importará investigar aquela vantagem ou proveito que foi o próprio objeto: o que o serviço deveria proporcionar a seu tomador.

A vantagem, por sua vez, não se constata a partir de um ponto de vista meramente subjetivo (motivo do contrato), mas objetivo (causa do contrato): qual o bem econômico protegido pelo legislador, a cuja prestação deve corresponder a contrapartida do preço do serviço. Assim é que, na contratação de um advogado em juízo, a utilidade dar-se-á no lugar onde ocorre a lide; num serviço de um topógrafo, no lugar onde tiver o terreno etc ²⁹.

Contrapondo a concepção de resultado-utilização, Sérgio André Rocha aponta a existência da concepção do resultado como sendo resultado-consumação, o que corresponde ao resultado como consumação material da atividade desenvolvida pelo prestador de serviços ³⁰.

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 100, p. 47, jan. 2004.

²⁹ SCHOUERI, 2004, p. 48.

³⁰ ROCHA, Sérgio André. O resultado do serviço como elemento da regra de incidência do PIS/Cofins – Importação e da regra exonerativa do ISS sobre exportações. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 155, p. 110, ago. 2008.

Com efeito, mais do que utilidade e consumação é preciso aferir se o serviço importado foi efetivamente usufruído pela empresa brasileira. E, ainda assim, esta simples análise não seria suficiente³¹.

É preciso, portanto, para o resultado do serviço ser efetivamente aferido, que o seu efeito seja imediato, uma vez que resultado mediato todos os serviços têm, visto que são bilaterais e demandam dispêndio financeiro, todavia nem todos os serviços possuem um efeito imediato³².

Acerca da diferenciação entre resultado mediato e resultado imediato, explica Solon Sehn ao analisar o art. 1º, § 1º, I e II, da Lei nº 10.865/2004:

Esse dispositivo restringe a incidência da exação aos serviços executados no país por prestador domiciliado no exterior, bem como aos executados no exterior, mas com resultado verificado no território nacional. Nesse último caso, deve-se entender por resultado a utilidade ou proveito material ou imaterial que normalmente decorre da prestação do serviço, em função de sua própria natureza. É preciso diferenciar, portanto, o proveito geral – ganho mediato ou potencial da empresa que decorre de todo e qualquer serviço - e o proveito específico, objeto da prestação contratada, inclusive porque o proveito econômico ou geral, no momento do pagamento, pode ser apenas potencial e depende de um período para ser verificado³³.

Desse modo, o elemento diferenciador, para fim de aferição do resultado, dá-se com a análise de seu efeito imediato, no sentido de utilidade ou proveito específico, ou seja, é necessário que esse efeito seja decorrente da prestação dos serviços, a própria causa da contratação do serviço.

Importante destacar, que, segundo Ricardo Mariz de Oliveira, a solução acerca das divergências do conceito de importação de serviços advém da norma constitucional e do aprofundamento da indagação sobre se há necessidade de internação do serviço para se completar o fato da importação, ou se neste se inclui também o serviço executado e consumido fora do País em benefício de pessoa residente ou domiciliada no País³⁴.

Finaliza o seu entendimento explicando que:

Enfim, o elemento-chave para a incidência da contribuição em apreço é a entrada física ou virtual, no território brasileiro, do resultado gerado pelos serviços, e é exatamente neste sentido que se deve entender e aplicar a expressão contida no

³¹ BRASIL. Conselho Administrativo de recursos Fiscais. Acórdão 3302-002.777, 3ª S. 3ª C. 2ª TO, Rel. Conselheira Fabiola Cassiano Keremidas. Brasília/DF, de 10 de dezembro de 2014. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10 mar. 2016.

³² Conforme entendimento adotado pela Rel. Conselheira Fabiola Cassiano Keremidas no fundamento do Acórdão n. 3302-002.777, no âmbito do CARF. (BRASIL, 2014)

³³ SEHN, 2015, p. 282.

³⁴ OLIVEIRA, 2004, v. 8, p. 406.

inciso II do § 1º do art. 1º da Lei n. 10.865, quando alude a que ocorre a incidência quanto a serviço ‘cujo resultado se verifique no país’, e também é este o sentido em que se deve entender a expressão do inciso I, que alude a serviços ‘executados no país’³⁵.

Destaca-se, ainda, entendimento de Alberto Macedo, o qual acrescenta que se o beneficiário do serviço estiver localizado em outro país e somente o contratante estiver no Brasil, não haverá importação de serviços:

Tanto no ISS quanto no PIS-Cofins-importação, num serviço executado por prestador localizado no exterior, basta que o beneficiário esteja domiciliado no Brasil para haver uma importação de serviço exigível por esses tributos, podendo sua figura se fundir com a do contratante na mesma pessoa. Ao revés, se o beneficiário do serviço estiver localizado em outro país e somente o contratante estiver no Brasil, não haverá importação de serviços³⁶.

A interpretação que aparenta ser mais coerente com o sistema tributário pátrio é de se entender a expressão: cujo resultado se verifique no País, como resultado no qual seja verificada como utilidade e/ou consequência imediata do serviço, e não como, por exemplo, eventual proveito econômico de difícil aferição ou de meros lançamentos contábeis³⁷.

Não faria sentido qualquer tentativa de se atrelar a hipótese de incidência das contribuições sobre a importação a um possível resultado econômico de difícil aferição por conta do serviço tomado. Isso porque o termo resultado foi utilizado pela lei no sentido de proveito ou utilidade ou benefício pelo serviço, e não um provável ganho econômico ou a conclusão de um processo, mas o benefício dele extraído.

Destaca-se, ainda, ementa do acórdão do Recurso Especial nº 831.124/RJ sobre a delimitação jurídica da expressão: cujo resultado verificado no País, por ocasião do julgamento envolvendo ISSQN exportação:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. SERVIÇO DE RETÍFICA, REPARO E REVISÃO DE MOTORES E DE TURBINAS DE AERONAVES CONTRATADO POR EMPRESA DO EXTERIOR. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. SERVIÇO EXECUTADO DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL. APLICAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº LC 116/03. OFENSA AO ART. 535 DO CPC REPELIDA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVOS LEGAIS. SÚMULAS 282/STF E 211/STJ.
[...]

³⁵ Ibid., p. 412.

³⁶ MACEDO, Alberto. ISS e PIS-Cofins-Importação – critério espacial e pessoal na prestação internacional de serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 187, p. 28, abr. 2011.

³⁷ MUNHOZ; MARQUES, 2014, v. 3, p. 507.

4. Nos termos do art. 2º, inciso I, parágrafo único, da LC 116/03, o ISSQN não incide sobre as exportações de serviços, sendo tributáveis aqueles desenvolvidos dentro do território nacional cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. In casu, a recorrente é contratada por empresas do exterior e recebe motores e turbinas para reparos, retífica e revisão. Inicia, desenvolve e conclui a prestação do serviço dentro do território nacional, exatamente em Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, e somente depois de testados, envia-os de volta aos clientes, que procedem à sua instalação nas aeronaves.

5. A Lei Complementar 116/03 estabelece como condição para que haja exportação de serviços desenvolvidos no Brasil que o resultado da atividade contratada não se verifique dentro do nosso País, sendo de suma importância, por conseguinte, a compreensão do termo "resultado" como disposto no parágrafo único do art. 2º.

6. Na acepção semântica, "resultado" é consequência, efeito, seguimento. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem-se produzir em qualquer outro País. É necessário, pois, ter-se em mente que os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação.

7. O trabalho desenvolvido pela recorrente não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, o resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no nosso território. É inquestionável a incidência do ISS no presente caso, tendo incidência o disposto no parágrafo único, do art. 2º, da LC 116/03: "Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior." 8. Recurso especial parcialmente conhecido e não-provido³⁸.

O entendimento adotado pelo STJ na exportação de serviços sujeita ao ISSQN não deve ser diferente para as importações de serviços. Assim, para que haja efetiva importação de serviço, este deverá gerar consequências ou produzir efeitos no Brasil. Do contrário, não poderá haver a incidência do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, uma vez que se deve levar em consideração os verdadeiros resultados de um determinado serviço para delinear onde é verificado o seu resultado.

Embora não haja um critério objetivo para a determinação da abrangência do termo resultado constante na lei, serão destacados no tópico a seguir casos em que a Receita Federal e o CARF analisaram sob a perspectiva da importação de serviços.

3.1.1.3 Análise de situações específicas

3.1.1.3.1 Afretamento

O contrato de afretamento marítimo tem três de suas modalidades definidas pela Lei nº 9.432/1997, que assim estabelece no art. 2º:

³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 831.124/RJ. Relator: Min. José Delgado. Brasília/DF, 25 de setembro de 2006. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=831124&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em: 7 mar. 2016.

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, são estabelecidas as seguintes definições:

I - afretamento a casco nu: contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação;

II - afretamento por tempo: contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado;

III - afretamento por viagem: contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens [...]³⁹.

O Dispositivo Legal mencionado deixa claro que o contrato de afretamento consiste em obrigação de dar, e não obrigação de fazer. A natureza de tais contratos é de locação, seja em razão dos termos da lei, seja pela constatação de que a essência do afretamento tem por finalidade a colocação à disposição, para uso, pela parte, de coisa cuja propriedade não se transfere, o que está em consonância com a Súmula Vinculante nº 31 do STF⁴⁰.

Nesse sentido, cita-se voto proferido pela Rel. Conselheira Fabiola Cassiano Keremidas ao julgar caso envolvendo contratos de afretamento:

[...] os contratos de afretamento consistem obrigação de dar, não obrigação de fazer. A natureza de tais contratos é de locação, seja em razão dos termos da lei, seja pela constatação de que essência do afretamento tem por finalidade a colocação à disposição, para uso pela parte, de coisa cuja propriedade não se transfere. Ademais, resta claro que o afretamento a casco nu equipara-se ao contrato de locação simples, para seu uso pelo tempo determinado no instrumento e para utilização nos termos contratados, sem transferência de propriedade, mas apenas da posse do bem.

[...]

Discordo portanto do primeiro fundamento apresentado pela fiscalização no sentido de que o afretamento é prestação de serviços e por isso tributável pelo PIS e Cofins Importação nos termos pretendidos. Ademais, não coaduno com a argumentação da decisão recorrida de que a empresa brasileira, ao contratar serviço usufrui de resultado financeiro. Isso porque, a meu ver, a empresa não o usufrui de resultado financeiro, mas contrariamente negativo, já que a contratação representou um custo. (CARF. 3ª S. 3ª C. 2ª TO. Acórdão 3302-002.777. Rel. Conselheira Fabiola Cassiano Keremidas, s. 10/12/2014)⁴¹.

Cumprido observar, portanto, que o afretamento não se enquadra no conceito de serviço, uma vez que se equipara a uma obrigação de dar.

3.1.1.3.2 Demurrage

³⁹ BRASIL. *Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997*. Dispõe sobre a ordenação do transporte aquaviário e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9432.htm>. Acesso em: 6 mar. 2016.

⁴⁰ É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

⁴¹ BRASIL, 2014.

Em relação aos valores pago a título de *demurrage*, importante destacar o conceito do referido termo adotado por Solon Sehn e Catiani Rossi:

A *demurrage*, nada mais é do que a demora ou o avanço no tempo de utilização de um navio ou de um equipamento (como um contêiner, por exemplo), considerando o período avençado pelas partes no contrato de afretamento. Sua caracterização implica para o afretador (ou consignatário) a obrigação de pagar em favor do armador ou do proprietário do equipamento uma indenização em dinheiro prefixada contratualmente, que, por sua vez, também é denominada como *demurrage*⁴².

Nessa linha, a *demurrage* seria a prestação pecuniária indenizatória paga pelo afretador em razão da demora ou avanço do tempo pactuado para a permanência do navio ou do equipamento (contêiner) no porto (quando da exportação de mercadorias), os quais geram despesas e prejuízos ao armador ou ao dono do equipamento.

Portanto, o pagamento da *demurrage* não remunera nenhuma prestação de serviços, já que não há nenhuma contraprestação que justifique os referidos pagamentos, assemelhando-se a uma indenização⁴³, em razão da demora no uso do porto ou das pranchas de carga e descarga.

Dessa forma, a *demurrage*, em razão do caráter indenizatório, não pode ser tributada pelas contribuições ao PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação, uma vez que essas, nos termos do art. 3º, II, da Lei nº 10.865/2004, incidem apenas no adimplemento de contraprestação por serviço prestado, ainda que as exportações produzam resultado imediato no Brasil.

Nesse sentido, destaca-se ementa de acórdão proferido pelo CARF:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 04/01/2007 a 30/12/2008 PIS-IMPORTAÇÃO.

[...]

PAGAMENTOS DE SOBRESTADIA NO EXTERIOR. NÃO-INCIDÊNCIA. Não há incidência da Cofins-Importação sobre os pagamentos efetuados a título de *demurrage* ou sobrestadia relativos às exportações realizadas pela pessoa jurídica. Recurso Voluntário Provido Recurso de Ofício Negado.

⁴² SEHN, Solon; ROSSI, Catiani. Regime de tributação da *demurrage* no direito brasileiro. In: CASTRO JUNIOR, Osvaldo Agripino (Coord.). *Direito marítimo: temas atuais*. Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 241.

⁴³ [...] a indenização serve para coibir os prejuízos causados, de forma que o equilíbrio patrimonial do credor lesado se restabeleça. O montante da indenização é correlato ao valor do bem lesado: restabelece o equilíbrio rompido pelo causador do dano. Quem indeniza repara – isto é, compensa – prejuízos. [...] Portanto, as indenizações não são fontes de enriquecimento, já que não proporcionam a quem as recebe, vantagens pecuniárias. Nelas não há geração de acréscimos patrimoniais. Ou, se quisermos, não há riquezas novas disponíveis. (CARRAZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 177).

(CARF. 3ª S. 3ª C. 2ª TO. Acórdão 3302001.927. Rel. Conselheiro José Antonio Francisco, s. 30/01/2013)⁴⁴.

Conforme entendimento adotado no acórdão citado, entende-se que não há incidência das contribuições PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação no pagamento da *demurrage*, para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, o que também se aplica no que se refere ao recebimento de tais parcelas aos contribuintes domiciliados no Brasil⁴⁵.

3.1.1.3.3 *Frete Internacional*

A Lei nº 9.611/1998 trata do transporte multimodal de cargas e estabelece os seguintes conceitos devidamente destacados:

Art. 2º Transporte Multimodal de Cargas é aquele que, regido por um único contrato, utiliza duas ou mais modalidades de transporte, desde a origem até o destino, e é executado sob a responsabilidade única de um Operador de Transporte Multimodal.

Parágrafo único. O Transporte Multimodal de Cargas é:

I - nacional, quando os pontos de embarque e de destino estiverem situados no território nacional;

II - internacional, quando o ponto de embarque ou de destino estiver situado fora do território nacional.

Art. 3º O Transporte Multimodal de Cargas compreende, além do transporte em si, os serviços de coleta, unitização desunitização, movimentação, armazenagem e entrega de carga ao destinatário, bem como a realização dos serviços correlatos que forem contratados entre a origem e o destino, inclusive os de consolidação e desconsolidação documental de cargas⁴⁶.

O contrato de prestação de serviço de transporte internacional tem como característica: o ponto de embarque da mercadoria transportada e o respectivo ponto de destino, os quais devem estar em territórios de países diversos.

Conforme visto, o contrato de prestação de serviço de transporte internacional engloba coleta, união de cargas e movimentação até o veículo que fará o transporte para o exterior e, a partir daí, o transporte internacional em si e a movimentação e entrega da mercadoria ao destinatário.

⁴⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de recursos Fiscais. Acórdão 3302001.927, 3ª S. 3ª C. 2ª TO, Rel. Conselheiro José Antonio Francisco. Brasília/DF, de 10 de janeiro de 2013. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10 mar. 2016.

⁴⁵ SEHN; ROSSI, 2012, p. 246.

⁴⁶ BRASIL. *Lei nº 9.611, de 19 de fevereiro de 1998*. Dispõe sobre o Transporte Multimodal de Cargas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9611.htm>. Acesso em: 16 mar. 2016.

Trata-se de um contrato complexo de prestação de serviços, no qual as operações realizadas em território nacional, necessárias ao embarque das mercadorias, devem ser consideradas acessórias do transporte em si, que é definido em lei como internacional.

Assim, o resultado ou a concretização da operação de transporte não se verifica no Brasil, mas no país de destino da mercadoria exportada.

Sob o ponto de vista do serviço prestado, o resultado é a entrega da mercadoria no exterior para o destinatário, já que se trata de serviço necessário à exportação das mercadorias que foram compradas pelo destinatário. Portanto, refere-se a serviço contratado no exterior que produz resultado fora do País, uma vez que é no exterior que se verifica a utilidade do serviço, ou seja, o serviço de transporte tem como resultado ou consequência a efetiva entrega das mercadorias no destino.

Nesse sentido, o CARF já se posicionou em recentes decisões, cujas ementas estão reproduzidas a seguir:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 08/01/2007 a 18/12/2008 Concomitância. Não caracterizada. Discussão administrativa distinta da matéria apresentada administrativamente. PRESTADOR RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA. Não incide a Cofins- Importação e PIS sobre o serviço de transporte internacional de mercadorias realizado por empresas residentes ou domiciliadas no exterior, por não produzir resultado no País.

[...]

(CARF. 3ª S. 1ª C. 2ª TO. Acórdão 3102-002.144. Rel. Conselheiro Alvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, s. 26/02/2014)⁴⁷.

Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 04/01/2007 a 30/12/2008 PIS-IMPORTAÇÃO. TRANSPORTE INTERNACIONAL. PRESTADOR DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA. O serviço de transporte internacional de mercadorias, realizado por empresa estrangeira, não produz resultado no País, para efeito da incidência da contribuição.

[...]

(CARF. 3ª S. 3ª C. 2ª TO. Acórdão 3302001.927. Rel. Conselheiro José Antonio Francisco, s. 30/01/2013)⁴⁸.

Desse modo, não é pelo fato de haver a coleta no território nacional, estabelecida no contrato, que pode haver a incidência das referidas contribuições, visto que se trata de um contrato complexo.

Assim, o serviço de transporte internacional de mercadorias realizado por empresa estrangeira com entrega da mercadoria no exterior é intributável pelo PIS/Pasep-

⁴⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 3102-002.144, 3ª S. 1ª C. 2ª TO, Rel. Conselheiro Alvaro Arthur Lopes de Almeida Filho. Brasília/DF, de 26 de fevereiro de 2014. Disponível em: <file:///C:/Users/ADV002/Downloads/Decisao_10611721726201114%20(1).pdf>. Acesso em: 12 mar. 2016.

⁴⁸ BRASIL, 2013.

Importação e Cofins–Importação, pois o serviço não é executado no País, e o seu resultado, obviamente, ocorre no exterior. Trata-se de serviço contratado no exterior cujo resultado (entrega da mercadoria ao seu destinatário) ocorre também no exterior.

Ademais, destaca-se que o PIS/Pasep e Cofins interno não incidem sobre a receita dos serviços de transporte internacional prestados, em qualquer sentido — do Brasil para o exterior, ou vice e versa —, por empresa residente no Brasil, nos termos do art. 14, inciso V e § 1º, da MP nº 2.158-35/2001⁴⁹.

3.1.1.3.4 *Royalties*

A Lei nº 4.506/1964 sedimentou o conceito de *royalties* especificamente no art. 22⁵⁰, por sua vez a Instrução Normativa da Receita Federal nº 1.455/2014, para efeitos de incidência do Imposto de Renda, define *royalties* no art.17, § 1º, I, c:

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

§ 1º Para fins do disposto no caput:

I - classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; [...]⁵¹.

⁴⁹ Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

[...]

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput. (BRASIL. *Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001*. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm>. Acesso em: 17 mar. 2016).

⁵⁰ Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

[...]

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio; d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação destes. (BRASIL. *Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964*. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm>. Acesso em: 16 mar. 2016).

⁵¹ BRASIL. *Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 06 de março de 2014*. Dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior nas hipóteses que menciona. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50414&visao=anotado>>. Acesso em: 17 mar. 2016.

A cessão de direito de uso de marca ou patente, título de estabelecimento ou nome empresarial se assemelham ao conceito de locação de bens móveis, uma vez que constitui típica obrigação de dar⁵², ao contrário dos serviços que constituem obrigação de fazer.

Portanto, o pagamento de *royalties* referidos anteriormente não está sujeito à incidência da contribuição, porque não tem natureza de importação de bens nem de contraprestação por serviço prestado.

Há diversas soluções de consulta no âmbito da Receita Federal reconhecendo essa interpretação, dentre as quais se destacam:

Solução de Consulta Cosit nº 71, Data: 10/03/2015:

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
ROYALTIES. PAGAMENTO A RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. LICENÇA DE USO DE MARCA OU PATENTE. SERVIÇOS VINCULADOS. O pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, por simples licença ou uso de marca, ou seja, sem que haja prestação de serviços vinculada a essa cessão de direitos, não caracterizam contraprestação por serviço prestado e, portanto, não sofrem a incidência da COFINS-Importação. Entretanto, se o documento que embasa a operação não for suficientemente claro para individualizar, em valores, o que corresponde a serviço e o que corresponde a royalties, o valor total da operação será considerado como correspondente a serviços e sofrerá a incidência da contribuição.

Solução de Divergência – Cosit nº 11, Data: 28/04/2011:

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.

DISPOSITIVOS LEGAIS: caput e § 1º do art. 1º e inciso II do art. 3º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

Na mesma linha, cita-se ementa de julgado do CARF:

Outros Tributos ou Contribuições Ano-calendário: 2005, 2006 DECADÊNCIA. ART, 150, § 4º, DO CTN. Se atividade da recorrente que antecedeu mensalmente o pagamento antecipado das contribuições não considerava os fatos apontados pela fiscalização, mas houve pagamentos relativos às rubricas relacionadas pela autoridade fiscal, a decadência deve se pautar pelo 150, § 4º, do CTN LICENÇA DE SOFTWARE. ROYALTIES. 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

⁵² A obrigação de dar é aquela em que o devedor compromete-se a entregar uma coisa móvel ou imóvel ao credor, que para constituir novo direito, quer para restituir a mesma coisa ao seu titular. (VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005. p. 85).

[...]

(CARF. 3ª S. 4ª C. 1ª TO. Acórdão 3401-002.469. Rel. Conselheiro redator do acórdão Robson José Bayerl, s. 27/11/2013)⁵³.

Com efeito, o pagamento de *royalties* pela cessão de uso de marca, desde que não associada à contraprestação de serviço, não enseja a incidência das contribuições PIS/Pasep e Cofins incidentes na importação de serviços.

3.1.1.3.5 Software

O programa de computador, como objeto de propriedade intelectual, encontra-se disciplinado no art. 9º da Lei nº 9.609/1998⁵⁴. O usuário, a rigor, não compra o *software*, mas apenas contrata a licença de uso do programa.

A interpretação mais recente adotada pela Receita Federal segue a mesma linha de entendimento da Solução de Consulta Cosit nº 11, Data: 28/04/2011⁵⁵, conforme se pode verificar pela Solução de Consulta Disit/SRRF09 nº 149, Data: 05/08/2013:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins SOFTWARES DE PRATELEIRA. DOWNLOAD. FATO GERADOR. A aquisição de programa de computador na modalidade software de prateleira desenvolvido e comercializado no exterior e obtido através de download na rede mundial de computadores não constitui fato gerador do Cofins/Importação.
[...]

O CARF adotou o mesmo posicionamento no julgamento do Acórdão nº 3401-002.469, proferido pela 3ª Seção de Julgamento, conforme trecho do voto do Rel. Conselheiro Robson José Bayerl:

[...]

Como bem demonstrado pela recorrente em suas razões, o software tem natureza jurídica de obra intelectual, protegida pelo direito autoral, nos termos do art. 7º, XII, da Lei nº 9.610/98, assim, a outorga de licença de uso relativa a programa de computador se caracteriza como mera cessão de uso de direito e fruição, não havendo, assim, incidência a Pis-Importação e Cofins-Importação nesse caso.

⁵³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 3401-002.469. 3ª S. 4ª C. 1ª TO. Rel. Conselheiro redator do acórdão Robson José Bayerl. Brasília/DF, de 27 de novembro de 2013. Disponível em: <file:///C:/Users/ADV002/Downloads/Decisao_16643000418201071.PDF>. Acesso em: 12 mar. 2016.

⁵⁴ Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no *caput* deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso. (BRASIL. Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm>. Acesso em: 17 mar. 2016).

⁵⁵ Citada na análise dos *royalties*.

Ora, não se pode confundir a licença de uso com a prestação de serviço, afinal, se licenciamento de software não é serviço para fins de incidência de ISS, também não é serviço para nenhum outro fim. Ademais, a licença de software não envolve a execução de qualquer atividade humana, característica necessária para a configuração de uma obrigação de fazer, inerente à prestação de serviços.

Destarte, a importação de direitos, como no caso em testilha, não está prevista nas hipóteses de incidências das referidas contribuições, que incidem apenas sobre a entrada de bens estrangeiros no território nacional e sobre o pagamento ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

[...]

Dessa forma, os pagamento remetidos ao exterior a título de Licença ou Cessão de Uso de Software, estão livres da incidência do PIS e da Cofins-Importação. Estes tributos serão pagos apenas sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados.

CARF. 3ª S. 4ª C. 1ª TO. Acórdão 3401-002.469. Rel. Conselheiro para redigir o acórdão Robson José Bayerl, s. 27/11/2013⁵⁶.

Sustenta Solon Sehn que a única hipótese de tributação pelo PIS/Pasep e Cofins incidentes na importação de serviços estaria relacionada ao *software* sob encomenda por um contrato de prestação de serviços, conforme explicação abaixo:

A única hipótese que poderia ser tributada pelo PIS/Pasep e pela Cofins é o desenvolvimento de *software* sob encomenda amparado por um contrato civil de prestação de serviços (Lei n. 9.609/1998, art. 4º, *caput* e § 1º). Nesse caso, desde que não se trata de vínculo estatutário ou empregatício, a remuneração paga pelo contratante tem a natureza jurídica de contra-prestação pelo serviço prestado. Para as demais situações, entretanto, não há como haver incidência, porque o licenciamento não configura prestação de serviço (obrigação de fazer) nem de importação de produto, até porque o *software*, enquanto bem incorpóreo, jamais poderia ser considerado como tal⁵⁷.

Nessa linha, cita-se a Solução se Consulta nº Disit/07 nº 141, Data: 22/12/2010:

IMPORTAÇÃO DE SOFTWARES PRODUZIDOS POR ENCOMENDA - NATUREZA - TRIBUTAÇÃO O desenvolvimento de softwares produzidos por encomenda, tem a natureza de prestação de serviços técnicos, ficando, em consequência, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação pelo serviço técnico prestado, sujeitos à incidência do Imposto de Renda na Fonte, com base no artigo 685, II, "a" do RIR/99, do PIS-Importação e da Cofins-Importação, por força do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.865, de 2004, e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), com fulcro no § 2º, do artigo 2º da Lei nº 10.168, de 2000, não se aplicando, neste caso, a regra de exoneração estabelecida no §1º-A do mesmo dispositivo.

⁵⁶ BRASIL, 2013.

⁵⁷ SEHN, Solon. Materialidade da Hipótese de Incidência das Contribuições ao PIS/PASEP e COFINS Incidentes na Importação. *Revista de Direito Internacional e Econômico e Tributário*. Brasília, v. 6, n. 2, p. 230, jul./dez. 2011.

Portanto, a interpretação da Receita Federal é no sentido de que não há incidência do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação sobre o *software* de prateleira, na medida em que o considera como contrato de locação, já em relação ao *software* sob encomenda, por demandar prestação de serviço, é passível de incidência das referidas contribuições.

3.1.2 Critério espacial

O critério espacial indica as circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência, relevantes para a configuração do fato imponible⁵⁸.

Do mesmo modo, Paulo de Barros Carvalho explica que o critério espacial precisa dos elementos necessários e suficientes para identificarmos a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico⁵⁹.

No caso do PIS/Pasep e COFINS incidentes na importação de serviços em consonância com o art. 1º, § 1º, incisos I e II, da Lei nº 10.865/2004, o critério espacial corresponde a todo o território nacional.

Todavia, por se tratar de operações que envolvem o território internacional, a regra-matriz necessita levar em consideração fatos ocorridos fora do território brasileiro, conforme explica Marco Aurélio Valadão e Regina Maria Fernandes:

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 importação⁶⁰.

Assim, também é tributado o serviço proveniente do exterior executado no exterior, cujo resultado se verifique no País, devendo se observar todos os requisitos tratados no tópico da análise do resultado do serviço desse trabalho (3.1.1.2).

3.1.3 Critério temporal

⁵⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 93

⁵⁹ CARVALHO, 2009, p. 131.

⁶⁰ VALADÃO, Marco Aurélio Pereira; BARROSO, Regina Maria Fernandes. O PIS/Cofins na importação de serviços: parametrização da incidência e sua constitucionalidade. *Revista de Direito Internacional Econômico Tributário*. Brasília, v. 8, n. 1, 2013. p.11.

O critério temporal, por sua vez, identifica o momento da ocorrência do evento previsto no antecedente da norma tributária e do surgimento da relação jurídica tributária, Paulo de Barros Carvalho leciona que o critério temporal consiste no:

[...] grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária⁶¹.

No caso do tributo em exame, o critério temporal encontra-se disciplinado de forma expressa pelo art. 4º, inciso IV, da Lei nº 10.865/2004:

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 Lei⁶².

Desse modo, o critério temporal é único e corresponde à data do pagamento da contraprestação contratual do contratante.

3.2 CONSEQUÊNCIA TRIBUTÁRIA DO PIS/PASEP E DA COFINS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

3.2.1 Critério pessoal

O critério pessoal é composto por aquele dotado do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária, denominado de sujeito ativo, e por aquele incumbido de adimplir a prestação tributária, denominado de sujeito passivo.

No caso do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação incidentes sobre a importação de serviços, o sujeito ativo coincide com a pessoa política competente para instituir o tributo: a União Federal, que a arrecada e fiscaliza, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, nos termos do art. 20, *caput*, da Lei nº 10.865/2004⁶³.

⁶¹ CARVALHO, 2013, p. 266.

⁶² BRASIL, 2004.

⁶³ Art. 20. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração e a fiscalização das contribuições de que trata esta Lei.

O sujeito passivo, por outro lado, quando apresentar relação direta com o fato tributário, será contribuinte; se a relação for apenas indireta, ter-se-á o fenômeno da responsabilidade tributária.

Os contribuintes estão relacionados no art. 5º, incisos II e III, da Lei nº 10.865/2004, assim discriminados:

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.

[...]⁶⁴.

Portanto, o sujeito passivo da contribuição do PIS/Cofins incidentes na importação de serviços são os contribuintes: (i) a pessoa física ou jurídica aqui residente ou domiciliada, que contrate serviços de residente ou domiciliado no exterior ou, (ii) o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior⁶⁵.

De acordo com Marcos Aurélio Pereira Valadão e Regina Maria Fernandes Barroso:

[...] se o contratante do serviço for residente ou domiciliado no Brasil, ele será o contribuinte independente 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, independente 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 serviço⁶⁶.

Segundo Ricardo Mariz de Oliveira, não há nenhuma incompatibilidade entre os contribuintes previstos pela lei ordinária com a Constituição em consonância com o § 3º do art. 149 da CRFB:

⁶⁴ BRASIL, 2004.

⁶⁵ De acordo com Leonardo Lima Cordeiro “discordamos da possibilidade de o beneficiário ser considerado contribuinte das contribuições em prestação de serviço da qual não participa como tomador ou prestador. Isso porque a lei não pode trazer à situação de sujeito passivo tributário pessoa alheia à relação que dá origem à incidência tributária. Efetivamente, um terceiro somente pode ser posto na condição de sujeito passivo da obrigação tributária – e na condição de responsável – quando vinculado ao fato gerador da obrigação tributária [...] (CORDEIRO, Leonardo Lima. PIS/Cofins-importação: contribuintes. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BERGAMINI, Adolpho (Coord.). *PIS e Cofins na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não-cumulativo*. 2. ed. São Paulo: MP, 2010, p. 724-725).

⁶⁶ VALADÃO; BARROSO, 2013, p. 15.

Não existe qualquer incompatibilidade entre a Constituição e as normas legais que fixam a incidência sobre serviços prestados por pessoas físicas ou jurídicas, assim como na tomada dos mesmos por pessoas físicas ou jurídicas. Realmente quanto à primeira afirmação não há qualquer óbice à extensão do campo de incidência a todos os serviços importados, independentemente da qualidade de quem os presta, e quanto à segunda é a própria Carta Constitucional que prescreve no § 3º do art. 149 [...]

Pois bem, o art. 5º demonstra claramente que busca situar no pólo passivo da relação jurídica tributária uma pessoa subordinada à jurisdição brasileira, que seja a contratante ou a beneficiária dos serviços prestados no exterior⁶⁷.

Desse modo, com a substituição do contratante residente ou domiciliado no exterior pelo beneficiário residente ou domiciliado no Brasil, pretendeu a lei sujeitar as contribuições sobre a importação apenas as pessoas que se subordinam à jurisdição brasileira, de modo a viabilizar a sua cobrança.

A responsabilidade solidária está especificada no o art. 6º da Lei nº 10.865/2004, podendo figurar no polo passivo os adquirentes, o transportador, o representante do transportador e o depositário.

3.2.2 Critério quantitativo

Por sua vez, o critério quantitativo identifica o valor da dívida tributária, ou seja, é o montante do tributo devido. É composto por duas variáveis, a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo é nas lições de Geraldo Ataliba “[...] uma perspectiva do aspecto material da hipótese de incidência que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em caso obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*”⁶⁸.

Ademais, ao mesmo tempo em que define o valor a ser tributado conjugado com a alíquota, a base de cálculo tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma, conforme explica Paulo de Barros Carvalho:

Confirmando, toda vez que houver perfeita sintonia entre o padrão de medida e o núcleo do fato dimensionado. Infirmando, quando for manifesta a incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fáctica. Por fim, afirmando, na eventualidade de ser obscura a formulação legal, prevalecendo, então, como critério material da hipótese, ação-tipo que está sendo avaliada⁶⁹.

⁶⁷ OLIVEIRA, 2004, v. 8, p. 402.

⁶⁸ ATALIBA, 1997, p. 97.

⁶⁹ CARVALHO, 2013, p. 322.

A base de cálculo está disciplinada no art. 7º, inciso II, da Lei nº 10.865/2004:

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 Lei⁷⁰.

Importante destacar que é inconstitucional a base de cálculo prevista no inciso do art. 7º, inciso II, da Lei nº 10.865/2004, uma vez que a inclusão do valor ISSQN e das próprias contribuições (cálculo “por dentro”) viola o princípio da capacidade contributiva, que impede a incidência de tributos não vinculados sobre fatos não reveladores de riqueza⁷¹.

José Eduardo de Melo explica que:

Inexiste respaldo jurídico para considerar os mencionados tributos (ICMS, ISS e as próprias contribuições), no cálculo das contribuições incidentes na importação, uma vez que o PIS/PASEP e a COFINS só poderiam ser calculados sobre o valor das operações relativa aos bens e aos serviços importados, sendo inadmissível a agregação de valores que não se traduzem no pacto comercial.

Realmente são elementos estranhos à remuneração devida pela aquisição de bens importados, e dos serviços do exterior, uma vez que a Constituição apenas cogita da inclusão de imposto na base de cálculo do imposto em situações específicas relativas ao ICMS (art. 155, XI, e XII, i, com o advento da EC n. 33/01).

Ademais é polêmica a previsão de incidência do ISS no âmbito das importações (LC n. 116 de 31.7.03, art. 1º, §1º), porque objetiva alcançar fatos ocorridos fora do território nacional (violação ao princípio da territorialidade), além de criar uma esdrúxula obrigação tributária (inexistência de contribuinte prestador do serviço nos termos da legislação, e a estipulação do responsável pelo imposto, na pessoa do respectivo tomador)⁷².

Ressalta-se, por oportuno, que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE nº 559.937/RS⁷³, ao analisar a matéria no tocante à inclusão do ICMS na base de cálculo, prevista no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865/2004, reconheceu a inconstitucionalidade do referido inciso.

No mesmo sentido, Roque Antonio Carrazza, ao posicionar-se a respeito do ICMS incidente sobre a base de cálculo do PIS e da Cofins sob a égide das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, entende que “[...] esta agregação de elemento espúrio (o valor do ICMS) à base

⁷⁰ BRASIL, 2004.

⁷¹ SEHN, 2011, p. 385.

⁷² MELO, José Eduardo Soares. PIS/Pasep e Cofins na importação: polêmicas. In: FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *PIS-Cofins – Questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 145.

⁷³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 559.937/RS. Rel. Min Dias Toffolo. Brasília/DF, 20 de março de 2013. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>>. Acesso em: 3 mar. 2016.

de cálculo do PIS e da Cofins acaba por criar figuras canhestras, absolutamente inconstitucionais. Ou, *venia concessa, minotauros tributários*: parte PIS, parte ICMS, parte Cofins, parte ICMS”⁷⁴.

Em suma, a base de cálculo do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação somente podem ser compostas pelos valores que correspondem à contraprestação pelos serviços prestados, ou seja, pelo valor de transação.

A alíquota, por fim, constitui o critério que, aplicada à base de cálculo, fornece a compostura numérica exata à dívida tributária.

No caso das contribuições em análise, elas estão estabelecidas no art. 8º, inciso II, da Lei nº 10.865/2004, nos seguintes termos:

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas:
II - na hipótese do inciso II do caput do art. 3º, de:
a) 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e
b) 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para a Cofins-Importação ⁷⁵.

Os parágrafos 14, 17 e 18 do art. 8º da Lei nº 10.865/2004 disciplinam os casos de exceção na importação de serviços, em que a alíquota é levada à zero⁷⁶.

Necessário registrar que o art. 15 da Lei nº 10.865/2004⁷⁷ permite o crédito das contribuições pagas na importação para fins de abatimento no débito resultante das contribuições devidas no mercado interno. Tal permissão, entretanto, é restrita às empresas tributadas sob o regime do lucro real⁷⁸.

⁷⁴ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p.706.

⁷⁵ BRASIL, 2004.

⁷⁶ § 14. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições incidentes sobre o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, referente a alugueis e contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa.

[...]

§ 17. O disposto no § 14 deste artigo não se aplica aos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, em decorrência da prestação de serviços de frete, afretamento, arrendamento ou aluguel de embarcações marítimas ou fluviais destinadas ao transporte de pessoas para fins turísticos.

§ 18. O disposto no § 17 deste artigo aplicar-se-á também à hipótese de contratação ou utilização da embarcação em atividade mista de transporte de cargas e de pessoas para fins turísticos, independentemente da preponderância da atividade.

⁷⁷ Deixarei de transcrever o art. 15 da Lei nº 10.865/2004 por ser demasiadamente extenso.

⁷⁸ DALLAZEM, Dalton Luiz. O impacto econômico da incidência de PIS/Pasep e Cofins sobre a importação de bens e serviços – equilíbrio ou desequilíbrio entre produtos nacionais e importados? *In*: TREVISAN, Rosaldo (Coord.). *Temas Atuais de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Lex Editora, 2008. p.175.

4 CONCLUSÃO

A Lei nº 10.865/2004 instituiu a Contribuição para o PIS/Cofins na importação de bens e serviços, exercendo a competência tributária outorgada à União pela Constituição Federal, nos arts. 195, IV, e 145, II, § 2º.

As referidas contribuições incidem sobre o adimplemento por parte do tomador do serviço, de sorte que o critério material consiste em pagar residente ou domiciliado no exterior a título de contraprestação pelo serviço prestado no Brasil ou cujo resultado se verifique no País.

Acerca do conceito de serviço para fins de incidência das referidas contribuições é imprescindível a análise da natureza da prestação, dado que o seu conceito deve ser buscado nas normas de Direito Privado.

Na hipótese prevista no art. 1º, II, § 1º, da Lei nº 10.865/2004, constata-se que a incidência das contribuições na importação de serviços depende de o resultado do serviço se verificar no Brasil, entendido como tal o proveito específico, objeto da prestação contratada, ou seu efeito imediato.

Da análise das situações específicas abordadas, cabe concluir:

O contrato de afretamento consiste em obrigação de dar, e não obrigação de fazer, uma vez que tem por finalidade colocar à disposição do contratante as embarcações cuja propriedade não se transfere, portanto não pode ser tributada pelo PIS/Pasep e Cofins incidentes na importação de serviço.

O pagamento de *demurrage* para o armador ou proprietário domiciliado no exterior tem natureza indenizatória, razão pela qual não é devido o recolhimento das contribuições em destaque, visto que, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.865/2004, incide apenas no adimplemento de contraprestação por serviço prestado.

Com relação ao serviço de transporte internacional de mercadorias realizado por empresa estrangeira com entrega da mercadoria no exterior, também não incide PIS/Cofins – Importação, pois o serviço não é executado no País, e o seu resultado ocorre no exterior. Trata-se de serviço contratado no exterior cujo resultado (entrega da mercadoria ao seu destinatário) ocorre também no exterior.

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.

Os contratos de *software* de cessão do direito de uso ou licença, por sua vez, não estão sujeitos à incidência das contribuições, por ser obrigação de dar, e não contraprestação pelo serviço prestado, diferente do *software* por encomenda, o qual tem natureza de prestação de serviço técnico, tributado pelo PIS/Cofins-Importação.

Com relação aos demais critérios estabelecidos na regra-matriz de incidência tributária, tem-se que:

O critério espacial é o território nacional, todavia, por se tratar de tributos incidentes na importação, deve-se observar fatos ocorridos fora do território brasileiro; o critério temporal corresponde à data do pagamento da contraprestação contratual do contratante.

O critério pessoal estabelece como sujeito ativo a União Federal, que a arrecada e fiscaliza por intermédio da Secretaria da Receita Federal, e sujeito passivo (i) a pessoa física ou jurídica aqui residente ou domiciliada que contrate serviços de residente ou domiciliado no exterior, ou (ii) o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior, considerando, ainda, as hipóteses de responsabilidade solidária tratada no art. 6º, da Lei nº 10.865/2004.

Por fim, em relação ao critério quantitativo, a base de cálculo está descrita no art. 7º, II, da Lei nº 10.865/2004, a qual consiste no 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, destaca-se que tal norma é inconstitucional, uma vez que a inclusão do valor ISSQN e das próprias contribuições viola o princípio da capacidade contributiva, todavia ainda não há nenhum pronunciamento específico acerca da importação de serviços, apenas em relação ao art. 7º, I, do mesmo Diploma Legal, proferido no RE nº 559.937/RS. Já a alíquota para o PIS/Pasep – Importação é de 1,65% e da Cofins-Importação 7,6%.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Anna Emilia Cordelli. Importação de serviços – impossibilidade da tributação pelo ISS em decorrência do critério constitucional da origem do serviço. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 112, p.7-15, jan. 2005.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a prestação de serviços de qualquer natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar nº 116/2003. Isenção: requisitos e alcance. Conceitos de “desenvolvimento” de serviço e “verificação” do seu Resultado. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 134, p. 101-109, nov. 2006.
- BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. PIS e Cofins incidentes sobre as importações – Questões polêmicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro (Coord.). *PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2011. p. 377-403.
- BARRETO, Aires F. ISS – Não incidência sobre a importação de serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 201, p. 19-27, jun. 2012.
- BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003.
- BARRETO, Aires F. ISS, PIS e Cofins não incidem sobre locação de bens móveis. In: Rocha, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001. v. 5, p. 7-49.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regimes jurídicos, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2011.
- BARROS, Maurício. PIS/COFINS – Importação: considerações iniciais. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BERGAMINI, Adolpho (Coord.). *PIS e Cofins na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não-cumulativo*. 2. ed. São Paulo: MP, 2010. p. 681-721.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 1988. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 22 mar. 2016.
- BRASIL. *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/L10.865compilado.htm>. Acesso em: 26 fev. 2016.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 10 mar. 2016.

BRASIL. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 10 mar. 2016.

BRASIL. *Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997*. Dispõe sobre a ordenação do transporte aquaviário e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9432.htm>. Acesso em: 6 mar. 2016.

BRASIL. *Lei nº 9.611, de 19 de fevereiro de 1998*. Dispõe sobre o Transporte Multimodal de Cargas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9611.htm>. Acesso em: 16 mar. 2016.

BRASIL. *Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964*. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm>. Acesso em: 16 mar. 2016.

BRASIL. *Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001*. Altera a legislação das Contribuições para a Seguridade Social - COFINS, para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e do Imposto sobre a Renda, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm>. Acesso em: 17 mar. 2016.

BRASIL. *Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 06 de março de 2014*. Dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliadas no exterior nas hipóteses que menciona. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50414&visao=anotado>>. Acesso em: 17 mar. 2016.

BRASIL. *Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998*. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9609.htm>. Acesso em: 17 mar. 2016

BRASIL. *Exposição de Motivos – EM nº 00008/2004 – MF, de 27 de janeiro de 2004*. 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Exm/EM-8-MF-04.htm>. Acesso em: 2 mar. 2016).

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 831.124/RJ. Relator: Min. José Delgado. Brasília/DF, 25 de setembro de 2006. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=831124&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=2>>. Acesso em: 7 mar. 2016.

BRASIL. Conselho Administrativo de recursos Fiscais. Acórdão 3302-002-002.777, 3ª S. 3ª C. 2ª TO, Rel. Conselheira Fabiola Cassiano Keremidas, de 10 de dezembro de 2014.

Disponível em:

<<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10 mar. 2016.

BRASIL. Conselho Administrativo de recursos Fiscais. Acórdão 3302001.927, 3ª S. 3ª C. 2ª TO, Rel. Conselheiro José Antonio Francisco. Brasília/DF, de 10 de janeiro de 2013.

Disponível em:

<<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10 mar. 2016.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 3102-002.144, 3ª S. 1ª C. 2ª TO, Rel. Conselheiro Alvaro Arthur Lopes de Almeida Filho. Brasília/DF, de 26 de fevereiro de 2014. Disponível em:

<[file:///C:/Users/ADV002/Downloads/Decisao_10611721726201114%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/ADV002/Downloads/Decisao_10611721726201114%20(1).pdf)>. Acesso em: 12 mar. 2016.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 3401-002.469. 3ª S. 4ª C. 1ª TO. Rel. Conselheiro redator do acórdão Robson José Bayerl. Brasília/DF, de 27 de novembro de 2013. Disponível em:

<file:///C:/Users/ADV002/Downloads/Decisao_16643000418201071.PDF>. Acesso em: 12 mar. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP. Tribunal Pleno. Redator para acórdão: Min. Marco Aurélio, de 25 de maio de 2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em: 5 mar. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 240785. Relator: Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno, de 16 de dezembro de 2014. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28240785%2EENU ME%2E+OU+240785%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lw3hsjz>>. Acesso em: 1º mar. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 581375. Relator: Min. Celso de Mello, de 01 de fevereiro de 2013. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28581375%2EENU ME%2E+OU+581375%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/p96x8tt>>. Acesso em: 29 fev. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 559.937/RS. Rel. Min Dias Toffolo. Brasília/DF, 20 de março de 2013. Disponível em: <

<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>>. Acesso em: 3 mar. 2016.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARRAZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Aurora Tomazine de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Cristiano; CASTRO, José Augusto Dias de. PIS e Cofins na importação – aspectos controvertidos de suas regras – matrizes. In: GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Fundamentos do PIS e da Cofins e o regime jurídico de não-cumulatividade*. São Paulo: MP, 2007. p. 65-100.

CARVALHO, Cristiano. PIS e Cofins na importação – aspectos controvertidos de suas regras – matrizes. In: FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 253-271.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CORDEIRO, Leonardo Lima. PIS/Cofins-importação: contribuintes. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; BERGAMINI, Adolpho (Coord.). *PIS e Cofins na teoria e na prática: uma abordagem completa dos regimes cumulativo e não-cumulativo*. 2. ed. São Paulo: MP, 2010. p. 723-729.

DALLAZEM, Dalton Luiz. O impacto econômico da incidência de PIS/Pasep e Cofins sobre a importação de bens e serviços – equilíbrio ou desequilíbrio entre produtos nacionais e importados? In: TREVISAN, Rosaldo (Coord.). *Temas Atuais de Direito Aduaneiro*. São Paulo: Lex Editora, 2008. p.172-196.

DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998.

EÇA, Fernando L. Lobo. Aspectos da incidência do PIS e da Cofins sobre os serviços. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; JUNIOR MOREIRA, Gilberto Castro (Coord.). *PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2014. v. 3, p. 157-171.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. A base de cálculo do PIS e da Cofins na importação de mercadorias e serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 134, p. 59-71, nov. 2006.

MACEDO, Alberto. ISS e PIS-Cofins-Importação – critério espacial e pessoal na prestação internacional de serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 187, p. 9-28, abr. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MATTOS, Aroldo Gomes de. As inconstitucionalidades na instituição do PIS/Cofins-importação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004, v. 8.

MELO, José Eduardo Soares. *ISS-Aspectos teóricos e práticos*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MELO, José Eduardo Soares. PIS/Pasep e Cofins na importação: polêmicas. In: FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *PIS-Cofins – Questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 135-147.

MIRANDA, Rodrigo Cardozo. O PIS e a Cofins na importação e os futuros desafios do CARF: a incidência sobre a importação de serviços do exterior e a questão do serviço cujo resultado se verifica no país. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; JUNIOR MOREIRA, Gilberto de Castro (Coord.). *PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2011. p. 549-569.

MUNHOZ, Rodrigo E.; MARQUES, Rogério Cesar. A incidência de PIS e Cofins na importação de serviços e o entendimento do CARF. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; JUNIOR MOREIRA, Gilberto Castro. *PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2014. v. 3, p. 503-517.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Cofins-Importação e PIS-Importação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. v. 8, p. 391-431.

ROCHA, Sergio André. Base de cálculo do PIS e Cofins – Importação e da CIDE-Royalties e reajuste do IRPF. In: MOREIRA JUNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *PIS e Cofins à luz da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2013. v. 2, p. 489-496.

ROCHA, Sérgio André. O resultado do serviço como elemento da regra de incidência do PIS/Cofins – Importação e da regra exonerativa do ISS sobre exportações. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 155, p.110-116, ago. 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 100, p. 39-51, jan. 2004.

SEHN, Solon; ROSSI, Catiani. Regime de tributação da demurrage no direito brasileiro. *In: CASTRO JUNIOR, Osvaldo Agripino (Coord.). Direito marítimo: temas atuais.* Belo Horizonte: Fórum, 2012. p. 237-251.

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

SEHN, Solon. *PIS-Cofins: Não cumulatividade e regimes de incidência.* São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SEHN, Solon. Tributação da importação de serviços no direito brasileiro. *In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla (Coord.). Ensaio de direito aduaneiro.* São Paulo: Intellecto Soluções, 2015. p. 266-287.

TÔRRES, Heleno Taveira. Prestação de serviços provenientes do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior. *In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). Imposto sobre serviços – ISS na Lei Complementar n. 166/03 e na Constituição.* São Paulo: Manole, 2004. p. 279-297.

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

VALADÃO, Marco Aurélio Pereira; BARROSO, Regina Maria Fernandes. O PIS/Cofins na importação de serviços: parametrização da incidência e sua constitucionalidade. *Revista de Direito Internacional Econômico Tributário.* Brasília, v. 8, n. 1, p. 1-31, jan./jun. 2013.

VALADÃO, Marco Aurélio Pereira; BUENO, Rudson Domingos. A Tributação indireta da renda na importação de serviços por meio do ISS, PIS/Cofins e CIDE-Royalties. *Revista de Direito Internacional e Econômico e Tributário.* Brasília, v.6, n. 2, p. 234-258, jul./dez. 2011.

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos.* 5. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

VERGUEIRO, Camila Campos. *Obrigação tributária: o processo de positivação e as causas suspensivas da sua exigibilidade.* São Paulo: Quartier Latin, 2009.