

Hipótese de Incidência do PIS/Pasep e da Cofins na Importação de Serviços

Taxable Event of PIS/Pasep and Cofins Contributions when Importing Services

Taymara Fátima Pereira

Formada em Direito pela Universidade do Sul do Estado de Santa Catarina (Unisul). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET/SC). Especialista em Direito Aduaneiro e Comércio Exterior pela Universidade do Vale do Itajaí (Univali/SC). Pós-graduanda em Direito Processual Civil pelo Complexo de Ensino Superior de Santa Catarina (Cesusc). Advogada tributarista no escritório Gasparino, Sachet, Roman, Barros & Marchiori Sociedade de Advogados, em Santa Catarina.
E-mail: taymara@gasparino.adv.br.

Recebido em: 18-11-2018

Aprovado em: 12-01-2020

Resumo

Este 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 n. 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) a análise da hipótese de incidência; (iii) a 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 n. 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*; e (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

This study aims to examine the tax incidence on matrix-rule of PIS/Pasep and Cofins contributions due on service imports, under the Statute 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, Statute 10.865/2004 – analyzing specific situations, particularly on paying charter contract, *demurrage*, international freight, royalties and software; (iv) as well as studying the taxation consequences.

Keywords: special contribution, PIS/Pasep, Cofins, services import, RMIT, relevant aspects on incidence hypothesis.

1. Introdução

Este trabalho visa a 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 n. 10.865/2004.

Não sendo viável esgotar o tema em razão da natureza desse estudo, será analisada a regra-matriz de incidência tributária do PIS/Pasep e da Cofins incidentes na importação de serviços, por meio da análise da Lei n. 10.865/2004 em conjunto com a Constituição Federal (CF), 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 da 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 n. 10.865/2004.

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

2. 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 espírito¹.

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

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 36.

sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro².

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), tratando-se, portanto, de verdadeira norma de comportamento³.

A construção do regime de incidência das contribuições do PIS/Pasep e da 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)⁴.

2.1. Hipótese de incidência do PIS/Pasep e da Cofins incidentes na importação de serviços

2.1.1. 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.)⁵.

² Idem. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 132.

³ VERGUEIRO, Camila Campos. *Obrigação tributária: o processo de positivação e as causas suspensivas da sua exigibilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 39.

⁴ Adota-se, para efeitos deste 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. Op. cit., 2013; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2009. p. 126.

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

Art. 3º O fato gerador será:

[...]

II – o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado⁶.

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

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

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

I – executados no País; ou

II – executados no exterior, cujo resultado se verifique no País⁷.

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 dele⁸.

⁶ BRASIL. *Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004*. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm>. Acesso em: 21 fev. 2020.

⁷ BRASIL. *Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004*. Op. cit.

⁸ SEHN, Solon. *PIS-Cofins: não cumulatividade e regimes de incidência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 357.

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.

Destaca-se, ainda, que o art. 2º, incisos VII e X, da Lei n. 10.865/2004, estabelece 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 CF, 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 item a seguir as divergências relacionadas ao critério material da hipótese de incidência das referidas contribuições.

2.1.1.1. 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 tributárias⁹.

Destaca-se, nesse sentido, o voto do Ministro Celso de Mello proferido no julgamento do Recurso Extraordinário n. 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 Priva-

⁹ BRASIL. *Lei n. 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: 21 fev. 2020.

do – Civil ou Comercial ...” (ALIOMAR BALEEIRO, “Direito Tributário Brasileiro”, p. 687, item n. 2, atualizado pela Professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI, 11^a ed., 1999, Forense – grifei), razão pela qual esta Suprema Corte, para fins jurídico-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* n° 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)¹⁰.

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 instituição e cobrança das contribuições incidentes sobre a importação de serviços.

Com efeito, destaca Maria Helena Diniz que serviço quer dizer o “exercício de qualquer atividade intelectual ou material com finalidade lucrativa ou produtiva”¹¹.

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 jurídica¹².

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

¹⁰ BRASIL. STF, Recurso Extraordinário n. 116.121-3/SP, Tribunal Pleno, Redator para acórdão Ministro Marco Aurélio, Brasília/DF, 25.05.2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em: 21 fev. 2020.

¹¹ DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 311.

¹² BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 29.

Serviço, para efeitos tributários, vem a ser o resultado do esforço humano, prestado a terceiro, em caráter negocial, com fim lucrativo e que é, portanto, passível de se constituir fato gerador do ISS – Imposto Sobre Serviços, de competência municipal e do Distrito Federal, dentre outros impostos¹³.

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 n. 65, de 10.02.2010¹⁴.

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 n. 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 n. 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 Brasil ou produza efeito verificado no Brasil, além de que, neste caso, o terceiro deve ser o beneficiário do serviço¹⁵.

¹³ 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*, v. 6, n. 2, Brasília, jul.-dez./2011.

¹⁴ Solução de Consulta Disit/08 n. 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.

¹⁵ 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.

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

2.1.1.2. Resultado do serviço

No tocante ao PIS/Pasep e à 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 da 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, e afigura-se importante que os efeitos ou as consequências da atividade realizada sejam desencadeados no Brasil¹⁶.

Há quem utilize como premissa para a tributação das referidas contribuições, como os auditores da Receita Federal, o conceito de resultado como sendo resultado financeiro, ou seja, o fato de haver pagamento do serviço seria suficiente para incidência das contribuições¹⁷.

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 Luís 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 utilidade¹⁸.

¹⁶ 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.

¹⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de recursos Fiscais. Acórdão n. 3302-002.777, 3ª S. 3ª C. 2ª TO, Relatora Conselheira Fabiola Cassiano Keremidas. Brasília/DF, 10.12.2014. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia-Carf.jsf>>. Acesso em: 21 fev. 2020.

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 100, São Paulo: Dialética, p. 47, jan./2004.

Tal entendimento, *mutatis mutandis*, para fins de incidência do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, da mesma forma que para o ISSQN, remete à 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 ideia 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 contra-partida 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.¹⁹.

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 serviços²⁰.

Com efeito, mais do que utilidade e consumação é preciso aferir se o serviço importado foi efetivamente usufruído pela empresa brasileira. E, ainda assim, essa simples análise não seria suficiente²¹.

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 imediato²².

¹⁹ Ibidem, p. 48.

²⁰ 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*, n. 155, São Paulo: Dialética, p. 110, ago./2008.

²¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 3302-002.777, 3ª S. 3ª C. 2ª TO, Relatora Conselheira Fabiola Cassiano Keremidas. Brasília/DF, 10.12.2014. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia-Carf.jsf>>. Acesso em: 21 fev. 2020.

²² Conforme entendimento adotado pela Relatora Conselheira Fabiola Cassiano Keremidas no fundamento do Acórdão n. 3302-002.777, no âmbito do CARF.

Acerca da diferenciação entre resultado mediato e resultado imediato, explica Solon Sehn ao analisar o art. 1º, § 1º, incisos I e II, da Lei n. 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 verificado²³.

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 País²⁴.

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 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’²⁵.

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:

²³ 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. 282.

²⁴ 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. p. 406.

²⁵ *Ibidem*, p. 412.

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 serviços²⁶.

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 eventual proveito econômico de difícil aferição ou de meros lançamentos contábeis²⁷.

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 n. 831.124/RJ sobre a delimitação jurídica da expressão: “cujo resultado seja 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 LC 116/03. OFENSA AO ART. 535 DO CPC REPELIDA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVOS LEGAIS. SÚMULAS 282/STF E 211/STJ. [...]

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 den-

²⁶ MACEDO, Alberto. ISS e PIS-Cofins-Importação – critério espacial e pessoal na prestação internacional de serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 187, São Paulo: Dialética, p. 28, abr./2011.

²⁷ 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. 507.

tro 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-provido²⁸.

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 da 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 item a seguir casos em que a Receita Federal e o CARF analisaram sob a perspectiva da importação de serviços.

2.1.1.3. Análise de situações específicas

2.1.1.3.1. Afretamento

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

²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 831.124/RJ. Relator Ministro José Delgado. Brasília/DF, 25.09.2006. Disponível em: <http://https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=2561905&num_registro=200600522727&data=20060925&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 21 fev. 2020.

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 [...]²⁹.

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 31 do STF³⁰.

Nesse sentido, cita-se voto proferido pela Relatora 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 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. Relatora Conselheira Fabiola Cassiano Keremidas, s. 10.12.2014)³¹.

²⁹ BRASIL. *Lei n. 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: 21 fev. 2020.

³⁰ É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.

³¹ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 3302-002.777, 3ª S. 3ª C. 2ª TO, Rel. Conselheira Fabiola Cassiano Keremidas, Brasília/DF, 10.12.2014. Disponível em: <<https://>

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

2.1.1.3.2. Demurrage

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*³².

Nessa linha, a *demurrage* seria a prestação pecuniária indenizatória paga pelo afretador em razão da demora ou do 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 indenização³³, 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 à Cofins-Importação, uma vez que estas, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei n. 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.

carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 21 fev. 2020.

³² 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.

³³ “[...] 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).

[...]

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. (CARF. 3ª S. 3ª C. 2ª TO. Acórdão n. 3302001.927. Relator Conselheiro José Antonio Francisco, s. 30.01.2013)³⁴.

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 ao recebimento de tais parcelas pelos contribuintes domiciliados no Brasil³⁵.

2.1.1.3.3. Frete internacional

A Lei n. 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 cargas³⁶.

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.

³⁴ BRASIL. Conselho Administrativo de recursos Fiscais. Acórdão n. 3302-001.927, 3ª S. 3ª C. 2ª TO, Relator Conselheiro José Antonio Francisco. Brasília/DF, 10.01.2013. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 21 fev. 2020.

³⁵ SEHN, Solon; ROSSI, Catiani. Op. cit., 2012. p. 246.

³⁶ BRASIL. Lei n. 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: 21 fev. 2020.

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 a entrega da mercadoria ao destinatário.

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 n. 3102-002.144. Relator Conselheiro Alvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, s. 26.02.2014)³⁷.

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 n. 3302001.927. Relator Conselheiro José Antonio Francisco, s. 30.01.2013)³⁸.

³⁷ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 3102-002.144, 3ª S. 1ª C. 2ª TO, Relator Conselheiro Alvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Brasília/DF, 26.02.2014. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 21 fev. 2020.

³⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de recursos Fiscais. Acórdão 3302001.927, 3ª S. 3ª C. 2ª TO, Relator Conselheiro José Antonio Francisco, Brasília/DF, 10.01.2013. Disponível em: <<https://>

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-Importação e pela 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 a Cofins internos não incidem sobre a receita dos serviços de transporte internacional prestados, em qualquer sentido – do Brasil para o exterior, ou vice-versa –, por empresa residente no Brasil, nos termos do art. 14, inciso V e § 1º, da MP n. 2.158-35/2001³⁹.

2.1.1.3.4. Royalties

A Lei n. 4.506/1964 sedimentou o conceito de *royalties* especificamente no art. 22⁴⁰; por sua vez a Instrução Normativa da Receita Federal n. 1.455/2014, para efeitos de incidência do Imposto de Renda, define *royalties* no art.17, § 1º, inciso I, alínea 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

carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 21 fev. 2020.

³⁹ “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 n. 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: 21 fev. 2020).

⁴⁰ “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 n. 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: 21 fev. 2020).

na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento).

§ 1º Para fins do disposto no *caput*:

I – classifica-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; [...] ⁴¹.

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 dar ⁴², 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 n. 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 n. 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 contribui-

⁴¹ BRASIL. *Instrução Normativa RFB n. 1.455, de 6 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: 21 fev. 2020.

⁴² 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).

ção 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 n. 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*

[...]

(CARF. 3ª S. 4ª C. 1ª TO. Acórdão n. 3401-002.469. Relator Conselheiro redator do acórdão Robson José Bayerl, s. 27.11.2013)⁴³.

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.

2.1.1.3.5. Software

O programa de computador, como objeto de propriedade intelectual, encontra-se disciplinado no art. 9º da Lei n. 9.609/1998⁴⁴. 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 n. 11, de 28.04.2011⁴⁵, conforme se pode verificar pela Solução de Consulta Disit/SRRF09 n. 149, de 05.08.2013:

⁴³ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 3401-002.469. 3ª S. 4ª C. 1ª TO. Relator Conselheiro redator do acórdão Robson José Bayerl, Brasília/DF, 27.11. 2013. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 21 fev. 2020.

⁴⁴ “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 n. 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: 21 fev. 2020).

⁴⁵ Citada na análise dos *royalties*.

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 n. 3401-002.469, proferido pela 3ª Seção de Julgamento, conforme trecho do voto do Relator 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 n. 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.

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 pagamentos 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. Relator Conselheiro para redigir o acórdão Robson José Bayerl, s. 27.11.2013)⁴⁶.

Sustenta Solon Sehn que a única hipótese de tributação pelo PIS/Pasep e pela Cofins incidentes na importação de serviços estaria relacionada ao *software*

⁴⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão 3401-002.469. 3ª S. 4ª C. 1ª TO. Relator Conselheiro redator do acórdão Robson José Bayerl, Brasília/DF, 27.11.2013. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 21 fev. 2020.

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 tal⁴⁷.

Nessa linha, cita-se a Solução se Consulta Disit/07 n. 141, de 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 conseqüência, 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 n. 10.865, de 2004, e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), com fulcro no § 2º, do artigo 2º da Lei . 10.168, de 2000, não se aplicando, neste caso, a regra de exoneração estabelecida no § 1º-A do mesmo dispositivo.

Portanto, a interpretação da Receita Federal é no sentido de que não há incidência do PIS/Pasep-Importação e da 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.

2.1.2. Critério espacial

O critério espacial indica as circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência, relevantes para a configuração do fato imponível⁴⁸.

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 jurídico⁴⁹.

⁴⁷ 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*, v. 6, n. 2, Brasília, p. 230, jul.-dez./2011.

⁴⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 93

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, 2009. p. 131.

No caso do PIS/Pasep e da COFINS incidentes na importação de serviços em consonância com o art. 1º, § 1º, incisos I e II, da Lei n. 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 importação⁵⁰.

Assim, também é tributado o serviço proveniente do exterior executado no exterior, cujo resultado se verifique no País; nesse sentido é a Solução de Consulta DISIT/SRRF02 n. 2020, de 17 de dezembro de 2018:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

COFINS-IMPORTAÇÃO. AGENTES/REPRESENTANTES COMERCIAIS NO EXTERIOR. COMISSÕES. PAGAMENTO. NÃO INCIDÊNCIA. Os pagamentos de comissões realizados por exportadores brasileiros a agente/representante comercial residente ou domiciliado no exterior pela prestação de serviços de captação e intermediação de negócios lá efetuados não estão sujeitos à incidência da Cofins-Importação, por não haver na hipótese serviço prestado no Brasil ou cujo resultado aqui se verifique. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N. 76, DE 25 DE JUNHO DE 2018.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n. 10.865, de 2004, art. 1º, § 1º.

Desse modo, a apuração do critério especial deve observar todos os requisitos tratados no item da análise do resultado do serviço deste trabalho (2.1.1.2).

2.1.3. Critério temporal

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:

⁵⁰ 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*, v. 8, n. 1, Brasília, p. 11, 2013.

[...] 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 pecuniária⁵¹.

No caso do tributo em exame, o critério temporal encontra-se disciplinado de forma expressa pelo art. 4º, inciso IV, da Lei n. 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 Lei⁵².

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

2.2. Consequência tributária do PIS/Pasep e da Cofins incidentes na importação de serviços

2.2.1. 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 da Cofins-Importação incidentes sobre a importação de serviços, o sujeito ativo coincide com a pessoa política competente para instituir o tributo: a União, que a arrecada e fiscaliza, por intermédio da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 20, *caput*, da Lei n. 10.865/2004⁵³.

O sujeito passivo, no entanto, 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 n. 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.

[...] ⁵⁴.

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2013. p. 266.

⁵² BRASIL. Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004. Op. cit.

⁵³ “Art. 20. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração e a fiscalização das contribuições de que trata esta Lei.”

⁵⁴ BRASIL. Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004. Op. cit.

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 exterior⁵⁵.

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 serviço⁵⁶.

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 CF:

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 exterior⁵⁷.

Desse modo, com a substituição do contratante residente ou domiciliado no exterior pelo beneficiário residente ou domiciliado no Brasil, pretendeu a lei su-

⁵⁵ 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).

⁵⁶ VALADÃO, Marco Aurélio Pereira; BARROSO, Regina Maria Fernandes. Op. cit., 2013. p. 15.

⁵⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Op. cit., p. 402.

jeitar às 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 n. 10.865/2004, podendo figurar no polo passivo os adquirentes, o transportador, o representante do transportador e o depositário.

2.2.2. 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 debeat*”⁵⁸.

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 avaliada⁵⁹.

A base de cálculo está disciplinada no art. 7º, inciso II, da Lei n. 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 Lei⁶⁰.

Importante destacar que é inconstitucional a base de cálculo prevista no inciso II do art. 7º da Lei n. 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 riqueza⁶¹.

⁵⁸ ATALIBA, Geraldo. Op. cit., p. 97.

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., 2013, p. 322.

⁶⁰ BRASIL. Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004. Op. cit.

⁶¹ SEHN, Solon. Op. cit., 2011. p. 385.

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 relativas 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)⁶².

Ressalta-se, por oportuno, que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n. 559.937/RS⁶³, ao analisar a matéria no tocante à inclusão do ICMS na base de cálculo, prevista no inciso I do art. 7º da Lei n. 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 n. 10.637/2002 e 10.833/2003, entende que “[...] esta agregação de elemento espúrio (o valor do ICMS) à base 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”⁶⁴.

Em suma, as bases de cálculo do PIS/Pasep-Importação e da 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, aplicado 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 n. 10.865/2004, nos seguintes termos:

⁶² 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.

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 559.937/RS. Relator Ministro Dias Toffoli. Brasília/DF, 20.03.2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>>. Acesso em: 21 fev. 2020.

⁶⁴ CARRAZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 706.

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-Importação⁶⁵.

Os §§ 14, 17 e 18 do art. 8º da Lei n. 10.865/2004 disciplinam os casos de exceção na importação de serviços, em que a alíquota é reduzida a zero⁶⁶.

Necessário registrar que o art. 15 da Lei n. 10.865/2004⁶⁷ 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 real⁶⁸.

3. Conclusão

A Lei n. 10.865/2004 instituiu a contribuição para o PIS/Cofins na importação de bens e serviços, exercendo a competência tributária outorgada à União pela CF, nos arts. 195, inciso IV, e 149, § 2º, inciso II.

As referidas contribuições incidem sobre o adimplemento por parte do tomador do serviço, de sorte que o critério material consiste em pagar a 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, inciso II, § 1º, da Lei n. 10.865/2004, constata-se que a incidência das contribuições na importação de serviços depende de o

⁶⁵ BRASIL. *Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004*. Op. cit.

⁶⁶ “§ 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 aluguéis 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.”

⁶⁷ Deixarei de transcrever o art. 15 da Lei n. 10.865/2004 por ser demasiadamente extenso.

⁶⁸ 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.

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 tributado pelo PIS/Pasep e pela 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 n. 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, que a arrecada e fiscaliza por intermédio da SRFB, 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 n. 10.865/2004.

Por fim, em relação ao critério quantitativo, a base de cálculo está descrita no art. 7º, inciso II, da Lei n. 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, inciso I, do mesmo diploma legal, proferido no RE n. 559.937/RS. Já a alíquota para o PIS/Pasep-Importação é de 1,65%, e, da Cofins-Importação, 7,6%.

Referências bibliográficas

- 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*, n. 112, São Paulo: Dialética, 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 n. 116/2003. Isenção: requisitos e alcance. Conceitos de “desenvolvimento” de serviço e “verificação” do seu Resultado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 134, São Paulo: Dialética, 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*, n. 201, São Paulo: Dialética, p. 19-27, jun./2012.
- _____. *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003.
- _____. 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. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 3302-002.777, 3ª S. 3ª C. 2ª TO, Relatora Conselheira Fabiola Cassiano Keremidas, 10.12.2014. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10 mar. 2016.
- _____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 3302-001.927, 3ª S. 3ª C. 2ª TO, Relator Conselheiro José Antonio Francisco, Brasília/DF, 10.01.2013. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10 mar. 2016.

- _____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 3102-002.144, 3ª S. 1ª C. 2ª TO, Relator Conselheiro Alvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Brasília/DF, 26.02.2014. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 12 mar. 2016.
- _____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 3401-002.469, 3ª S. 4ª C. 1ª TO, Relator Conselheiro redator do acórdão Robson José Bayerl, Brasília/DF, 27.11.2013. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 12 mar. 2016.
- _____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 21 fev. 2020.
- _____. *Exposição de Motivos – EM n. 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 n. 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: 21 fev. 2020.
- _____. *Instrução Normativa RFB n. 1.455, de 6 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: 21 fev. 2020.
- _____. *Lei n. 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: 21 fev. 2020.
- _____. *Lei n. 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: 21 fev. 2020.
- _____. *Lei n. 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: 21 fev. 2020.
- _____. *Lei n. 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: 21 fev. 2020.

- _____. *Lei n. 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: 21 fev. 2020.
- _____. *Lei n. 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: 21 fev. 2020.
- _____. *Lei n. 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: 21 fev. 2020.
- _____. *Medida Provisória n. 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: 21 fev. 2020.
- _____. STF, Recurso Extraordinário n. 116.121-3/SP, Tribunal Pleno, Redator para acórdão Ministro Marco Aurélio, 25.05.2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em: 21 fev. 2020.
- _____. STF, Recurso Extraordinário n. 240785, Relator Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, 16.12.2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28240785%2ENUME%2E+OU+240785%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/lw3hsjz>>. Acesso em: 1º mar. 2020.
- _____. STF, Recurso Extraordinário n. 581375, Relator Ministro Celso de Mello, 01.02.2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28581375%2ENUME%2E+OU+581375%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/p96x8tt>>. Acesso em: 21 fev. 2020.
- _____. STF, Recurso Extraordinário n. 559.937/RS, Relator Ministro Dias Toffoli, Brasília/DF, 20.03.2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>>. Acesso em: 21 fev. 2020.
- _____. STJ, Recurso Especial n. 831.124/RJ. Relator Ministro José Delgado, Brasília/DF, 25.09.2006. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=2561905&num_registro=200600522727&data=20060925&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 21 fev. 2020.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- _____. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- _____. *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.
- _____. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.
- _____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- _____. *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*, n. 134, São Paulo: Dialética, 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*, n. 187, São Paulo: Dialética, 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.
- _____. 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 de 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.
- _____. 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*, n. 155, São Paulo: Dialética, p.110-116, ago./2008.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a importação de serviços do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 100, São Paulo: Dialética, 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, p. 213-232, jul.-dez./2011.
- _____. *PIS-Cofins: não cumulatividade e regimes de incidência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- _____. Tributação da importação de serviços no direito brasileiro. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla (coord.). *Ensaios de direito aduaneiro*. São Paulo: Intelecto 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.

- _____. 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, 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, 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.

