



DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A RECEITA BRUTA E SOBRE AS IMPORTAÇÕES.

Márcio Ávila*

Sumário:

I. Da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB). II. Da Contribuição Previdenciária sobre as Importações. II.1 Base constitucional; II.2 Fato gerador; II.3 Base de cálculo, alíquota e lançamento; II.4 Sujeito passivo.

* Márcio Ávila é Pós-Doutorando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento na Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Mestre e Doutor em Direito Internacional (UERJ). Advogado e consultor jurídico no Rio de Janeiro.

I - Da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB)

A contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPPRB), fruto do Plano Brasil Maior, foi instituída pela Lei nº 12.546/2011, objeto de conversão da Medida Provisória nº 540/2011, tendo sido regulamentada pelo Decreto nº 7.828/2012 e normatizada pela Instrução Normativa nº 1.436/2013¹. Consta da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 540/2011²:

18. Além das medidas expostas, propõe-se substituir pela receita bruta a remuneração paga aos segurados empregados, avulsos e contribuintes individuais contratados, como base de cálculo da contribuição previdenciária devida pelas empresas que atuem nos setores contemplados.

19. Nos últimos anos, em virtude da busca pela redução do custo da mão de obra, as empresas passaram a substituir os seus funcionários empregados pela prestação de serviços realizada por empresas subcontratadas ou terceirizadas. Muitas vezes, as empresas subcontratadas são compostas por uma única pessoa, evidenciando que se trata apenas de uma máscara para afastar a relação de trabalho.

20. Em virtude dessa nova relação contratual, os trabalhadores ficam sem os direitos sociais do trabalho (férias, 13º salário, seguro desemprego, hora extra, etc.), pois se trata de uma relação jurídica entre iguais (empresa-empresa) e não entre trabalhador e empresa. Essa prática deixa os trabalhadores sem qualquer proteção social e permite que as empresas reduzam os gastos com encargos sociais.

21. Apesar da melhora do cenário econômico após a crise de 2008/2009, as empresas que prestam serviços de tecnologia da informação - TI e tecnologia da informação e comunicação - TIC, bem como as indústrias moveleiras, de confecções e de artefatos de couro têm enfrentado maiores dificuldades em retomar seu nível de atividade. Nesse contexto, a medida proposta favorece a recuperação do setor, bem como incentiva a implantação e a modernização de empresas com redução dos custos de produção.

22. A importância e a urgência da medida são facilmente percebidas em razão do planejamento tributário nocivo que tem ocorrido mediante a constituição de pessoas jurídicas de fachada com o único objetivo de reduzir a carga tributária, prática que tem conduzido a uma crescente precarização das relações de trabalho; bem como, em razão do risco de estagnação na produção industrial e na prestação de serviços nos setores contemplados.

23. No que se refere ao impacto na arrecadação, estima-se perda de receita da ordem de R\$ 214 milhões (duzentos e catorze milhões de reais) para o ano de 2011 e R\$ 1.430 milhões (um bilhão quatrocentos e trinta milhões de reais) para o ano de 2012.

Neste contexto, com vistas a preservar os direitos sociais do trabalho e manter o desenvolvimento econômico, a contribuição previdenciária que até então era calculada sobre a remuneração paga aos empregados, avulsos e contribuintes individuais

¹ Sobre o tema, confira: A Contribuição Previdenciária Substitutiva: Novas Reflexões sobre os seus Aspectos Controvertidos. CASQUET, Pedro Guilherme Modenese. PEREIRA, Natália Affonso. **In:** *Revista Dialética de Direito Tributário* (RDDT) nº 226. São Paulo: Dialética, 2014, p. 145-155.

² Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Exm/EMI-122-MF-MCT-MDIC-Mpv540.htm. Acesso em: 07 nov. 2014.

contratados, passou a ter como base de cálculo a receita bruta, de acordo com o ramo de atividade³.

A respeito do conceito de receita bruta aplicável à referida contribuição, o Parecer Normativo (PN) nº 3/2012 entende abranger a receita decorrente da venda de bens nas operações de conta própria; a receita decorrente da prestação de serviços em geral; e o resultado auferido nas operações de conta alheia. Para a Solução de Consulta nº 165/2013, da 8ª Região Fiscal, receita bruta é aquela diretamente vinculada à contraprestação pelo exercício da atividade mercantil típica da pessoa jurídica⁴.

A CPPRB tornou-se tributo com impacto direto no preço, o que justifica que o contratante renegocie o preço pactuado com a empresa contratada, caso o contrato tenha sido celebrado em momento anterior à novel legislação, mas tenha sido executado durante sua vigência. Quanto aos contratos de prestação de serviços, nos termos do Acórdão nº 2.859/2013, proferido pelo Plenário do Tribunal de Contas da União (sessão de 23 de outubro de 2013), os Ministros acordaram, dentre outros, em:

9.2. determinar ao Departamento de Coordenação e Governança das Empresas Estatais, à Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, ao Conselho Nacional de Justiça e ao Conselho Nacional do Ministério Público que:

9.2.1 nos termos do art. 65, § 5º, da Lei 8.666/1993, orientem os órgãos e entidades que lhes estão vinculados a adotarem as medidas necessárias à revisão dos contratos de prestação de serviços ainda vigentes, firmados com empresas beneficiadas pela desoneração da folha de pagamento, propiciada pelo art. 7º da Lei 12.546/2011 e pelo art. 2º do Decreto 7.828/2012, mediante alteração das planilhas de custo, atentando para os efeitos retroativos às datas de início da desoneração, mencionadas na legislação;

9.2.2 orientem os referidos órgãos e entidades a obterem administrativamente o ressarcimento dos valores pagos a maior (elisão do dano) em relação aos contratos de prestação de serviços já encerrados, que foram firmados com empresas beneficiadas

³ As contribuições patronais substituídas pela Lei nº 12.546/2011 são as previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/91: “A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços”.

⁴ Confira, no mesmo sentido, a Solução de Consulta COSIT nº 85, de 02 de abril de 2014. Sobre o tema, confira o artigo de Pedro Guilherme Modenese Casquet, “O Conceito de Receita Bruta no Âmbito da Base de Cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário* (RDDT) nº 223. São Paulo: Dialética, 2014, p. 130-138.

pela desoneração da folha de pagamento, propiciada pelo art. 7º da Lei 12.546/2011 e pelo art. 2º do Decreto 7.828/2012, mediante alteração das planilhas de custo;

9.2.3 no prazo de 60 (sessenta) dias a contar da ciência da notificação, informem a este Tribunal sobre as medidas adotadas por seus respectivos órgãos e entidades vinculados para cumprimento das determinações acima, incluindo detalhamento específico sobre a quantidade de contratos revisados e a economia (redução de valor contratual) obtida por cada unidade;

9.3. determinar à Diretoria-Geral do Senado Federal, à Diretoria-Geral da Câmara dos Deputados e à Secretaria-Geral de Administração do Tribunal de Contas da União que adotem, no âmbito de seus contratos, a medidas indicadas nos subitens 9.2.1 e 9.2.2, acima, e que, no prazo de 60 (sessenta) dias, a contar da ciência da notificação, informem a este Tribunal sobre as providências adotadas, incluindo detalhamento específico sobre a quantidade de contratos revisados e a economia (redução de valor contratual) obtida.

Outrossim, a não devolução à empresa contratante, da economia gerada com a redução da carga tributária, representa enriquecimento indevido por parte da empresa contratada, conforme determina o art. 884 do Código Civil (Lei nº 10.406/2002)⁵.

A empresa cujo ramo de atividade estiver incluído na citada Lei, recolherá a contribuição previdenciária à alíquota de 1% (um por cento)⁶ ou 2% (dois por cento)⁷, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. Caso a empresa exerça outro tipo de atividade além daquelas elencadas na Lei nº 12.546/2011, deverá realizar o recolhimento da contribuição previdenciária pelo regime misto (art. 9º). Significa dizer que uma parte da contribuição previdenciária será recolhida com base na folha de pagamento e outra parte com base na receita bruta. Para que se caracterize a obrigatoriedade de recolhimento pelo regime misto, é necessário que a receita bruta auferida como decorrência da atividade elencada na norma em referência corresponda a mais de 5% (cinco por cento) da receita bruta total auferida pela empresa.

II - Da Contribuição Previdenciária sobre as Importações

II.1 Base constitucional

O estudo das contribuições previdenciárias sobre a receita nas importações deve começar pela análise constitucional. A autorização para a instituição do PIS/PASEP e

⁵ Estabelece o art. 884 do Código Civil: “Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários. Parágrafo único. Se o enriquecimento tiver por objeto coisa determinada, quem a recebeu é obrigado a restituí-la, e, se a coisa não mais subsistir, a restituição se fará pelo valor do bem na época em que foi exigido”.

⁶ Sujeitam-se à alíquota de 1% (um por cento), empresas que produzem determinados produtos industriais (identificados pelo código da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI).

⁷ A alíquota de 2% (dois por cento) é aplicável ao setor de serviços, tais como o *Call Center*, a Tecnologia da Informação (TI), Tecnologia de Informação e Comunicação (TIC), etc.

da COFINS sobre a importação de bens e serviços provenientes do exterior foi trazida pela Emenda Constitucional nº 42/03, que alterou a redação dos arts. 149 e 195 da Constituição Federal. O § 2º, inc. I do art. 149 determina que as contribuições sociais de que trata o caput incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços. Já o art. 195, inc. IV estabelece que a seguridade social será financiada, dentre outros, pela contribuição social a ser paga pelo importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Com base nesse duplo fundamento constitucional, a Medida Provisória nº 164/04, convertida na Lei nº 10.865/04, veio instituir referidas contribuições, que têm como sujeito ativo a União. A justificativa oficial (Exposição de Motivos da MP nº 164/04) para a incidência do PIS/PASEP e da COFINS na importação foi a seguinte:

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

No Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, objeto de repercussão geral, a Ministra Ellen Gracie, acertadamente, assentou que as contribuições incidentes na importação não guardam identidade com o PIS e a COFINS incidentes sobre operações internas, na medida em que possuem bases econômicas e fundamentos constitucionais diversos⁸. Ainda de acordo com a Ministra, os referidos gravames nas operações de importação seriam política tributária a equilibrar a balança comercial, o que tornaria inaplicável a comparação com o PIS e a COFINS incidentes sobre operações internas. O ponto de interseção seriam a destinação e o regime de não-cumulatividade.

Dispositivo de grande relevância é o § 1º do art. 20 da Lei nº 10.865/04, segundo o qual, as mencionadas contribuições incidentes na importação sujeitam-se, no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, do imposto de importação, especialmente quanto à valoração aduaneira, e da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. É bem verdade que a exegese de um tributo com base nas disposições de outros tributos exige grande habilidade do intérprete, na medida em que apenas os pontos em comum entre as exações poderiam ser aproveitados. Mas quais seriam esses

⁸ STF. Recurso Extraordinário nº 559.937/RS. Tribunal Pleno. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Relator para acórdão: Ministro Dias Toffoli. Data de Julgamento: 20.03.13. DJe: 17.10.13. Inf. nº 699.

pontos comuns? A identificação fica a depender da envergadura jurídica do intérprete. Não há resposta segura. Apenas o caso concreto é capaz de demonstrá-la.

De qualquer forma, o § 1º do art. 20 da Lei nº 10.865/04 é um importante norte para o exercício exegético e para o preenchimento de lacunas sobre a matéria.

II.2 Fato gerador

As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS na importação têm como fato gerador a entrada de bens estrangeiros no território nacional, ou, o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado (respectivamente, incisos I e II do art. 3º da Lei nº 10.865/04).

Quanto à entrada do bem estrangeiro no território nacional, o fato gerador é concretizado através do registro da declaração de importação (DI). No caso de mercadoria a granel, por questões de logística e volatilidade do produto, a legislação aduaneira permite a realização de despacho antecipado (Instrução Normativa RFB nº 1.282, de 16 de julho de 2012). Mas, conforme assentado pela Primeira Turma do STJ, o registro antecipado da DI não tem o condão de alterar o momento da ocorrência do fato gerador, para fazê-lo retroagir (REsp nº 1.118.815/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 09/09/2010). No caso julgado, o contribuinte havia realizado o registro antecipado de declarações de importação antes do início da vigência da Lei nº 10.865/2004. Contudo, a entrada dos bens estrangeiros em território nacional ocorreu após a vigência da referida lei, tendo sido reconhecida a ocorrência dos fatos geradores, o que acarretou na validação da cobrança dos tributos devidos e da multa por atraso no recolhimento.

Outrossim, não é a prestação do serviço que constitui o fato gerador do PIS/COFINS na importação, mas a sua contraprestação. São dois fatos geradores bem destacados: a entrada do bem estrangeiro no território nacional ou a contraprestação por serviço prestado.

É possível perceber, reforçando o entendimento da Ministra Ellen Gracie no Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, que as referidas contribuições não guardam identidade com o PIS e a COFINS incidentes sobre operações internas, pois as duas

últimas contribuições têm como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica (art. 1º das Leis 10.637/02 e 10.833/03).

O fato gerador da contraprestação por serviço prestado é que demanda maior atenção. Nos termos do parágrafo primeiro do art. 1º da Lei nº 10.865/04, a incidência do PIS e da COFINS na importação pressupõe que o prestador do serviço seja uma pessoa física ou jurídica residente no exterior e que a prestação do serviço seja executada: a) no país; ou, b) no exterior, mas cujo resultado se verifique no país. Quanto à execução do serviço no país, a regra parece suficientemente clara. As dúvidas surgem no item “b”. O que significa um serviço que é executado no exterior, mas cujo resultado se verifique no país?

O tema ganha especial importância diante da necessidade de registro de diversas operações no ambiente do Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que produzam variações no patrimônio (SISCOSERV), que criou um verdadeiro *big brother* das tributações aduaneira e internacional⁹. Através do SISCOSERV, é possível averiguar com maior eficiência, informações relativas à entrada e saída de valores do país. Apesar de não ser o intuito inicial do sistema, é fato que as autoridades tributárias terão mais uma ferramenta para fiscalizar a incidência de tributos em diversas hipóteses (IRRF, CIDE, PIS/COFINS-importação, ISS-importação, etc.).

O resultado que se verifique no país pode ser concebido sob três prismas diferentes, cada qual com suas respectivas consequências jurídica: a) utilidade do serviço; b) conclusão do serviço; ou, ainda, c) resultado econômico.

O resultado econômico traz em si, a ideia de efeito financeiro para a empresa brasileira, ainda que o serviço tenha sido integralmente prestado no exterior. Para essa linha de pensamento, se o serviço gerou ganhos financeiros para a contratante brasileira, haverá incidência das contribuições. Essa corrente deve ser afastada porque o serviço sempre é contratado com vistas a gerar algum proveito. A pessoa jurídica residente no Brasil normalmente auferir resultado econômico no País.

Ninguém contrata serviço com o intuito de se prejudicar financeiramente. É lógico que a prestação de serviço pode até causar algum tipo de prejuízo, mas essa

⁹ Nos termos do art. 25 da Lei nº 12.546/11: “É instituída a obrigação de prestar informações para fins econômico-comerciais ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior relativas às transações entre residentes ou domiciliados no País e residentes ou domiciliados no exterior que compreendam serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, das pessoas jurídicas ou dos entes despersonalizados”.

nunca é a intenção inicial do contratante. Logo, esse entendimento leva à conclusão absurda segundo a qual toda e qualquer contratação efetuada por empresa brasileira de pessoa jurídica no exterior estaria sujeita à cobrança do PIS e da COFINS.

O resultado como conclusão do serviço está relacionado ao local onde o serviço é concluído. Referida corrente se apegua aos fundamentos da territorialidade. Esse ponto é importante porque tem respaldo em entendimentos da própria Receita Federal do Brasil. Na Solução de Consulta nº 220, de 16 de agosto de 2012, da 8ª Região Fiscal, entendeu-se não incidir PIS/COFINS-importação sobre os pagamentos realizados a representante comercial residente ou domiciliado no exterior pela prestação de serviços de captação e intermediação de negócios lá efetuados¹⁰.

O terceiro entendimento relaciona o conceito de resultado à utilidade do serviço. Perceba que as ideias de necessidade (“precisar”) e utilidade (“benefício”) do serviço estão sempre presentes nessa corrente de pensamento. Afere-se o local onde foi aproveitado o serviço, onde o serviço foi útil. Se a utilidade do serviço se der no Brasil, incidirão as contribuições. Caso negativo, os correspondentes fatos geradores não correrão.

Alberto Macedo defende a utilidade do serviço tanto para o ISS-importação quanto para o PIS/COFINS-importação, condicionando a incidência desses tributos ao fato de o beneficiário estar situado no Brasil. Confira (Grifamos):

Não há, portanto, espaço para um entendimento em que o legislador, tanto do ISS quanto do PIS/COFINS, tenha adotado o critério do resultado-consumação, em

¹⁰ “COFINS-IMPORTAÇÃO. REPRESENTAÇÃO COMERCIAL NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA. Os pagamentos à 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 Contribuição por não configurarem hipótese de serviço prestado no Brasil ou cujo resultado aqui se verifique. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. REPRESENTAÇÃO COMERCIAL NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA. Os pagamentos à 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 Contribuição por não configurarem hipótese de serviço prestado no Brasil ou cujo resultado aqui se verifique”. No mesmo sentido: Processo de Consulta nº 7/10. Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF/7ª RF. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. Ementa: “COMISSÕES SOBRE VENDAS NO EXTERIOR. REPRESENTANTES COMERCIAIS. COFINS -IMPORTAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA. As comissões de vendas pagas a representantes comerciais no exterior por intermediação nas vendas lá efetuadas não estão sujeitas à incidência da Cofins - Importação, por não configurarem hipótese de serviço prestado no Brasil ou cujo resultado aqui se verifique”. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep. Ementa: “COMISSÕES SOBRE VENDAS NO EXTERIOR. REPRESENTANTES COMERCIAIS. PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA. As comissões de vendas pagas a representantes comerciais no exterior por intermediação nas vendas lá efetuadas não estão sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/PASEP- Importação, por não configurarem hipótese de serviço prestado no Brasil ou cujo resultado aqui se verifique”.

detrimento do resultado-utilidade. (...) Mas e se, num serviço em que o prestador está localizado no exterior, o contratante estiver no Brasil, e o beneficiário estiver em outro país? Haveria importação de serviço para o Brasil? Tendo em vista a importância que a legislação (Lei Complementar nº 116/2003 e Lei nº 10.865/2004) conferiu ao conceito de resultado do serviço e à necessidade de que ele se concretize no Brasil para que haja importação de serviço, **é mister que no Brasil esteja domiciliado ao menos o beneficiário do serviço**, podendo essa figura se cumular com a do contratante, não sendo suficiente, portanto, para que haja importação de serviço para o Brasil, que apenas a pessoa unicamente contratante (ou seja, sem ela ser também beneficiária do serviço) esteja situada no Brasil. (...) **Tanto no ISS quanto no PIS-Cofins-Importação, num serviço executado por prestador localizado no exterior, basta que o beneficiário esteja situado 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 serviço”. (MACEDO, Alberto. ISS e PIS-Cofins-Importação – Critérios Espacial e Pessoal na Prestação Internacional de Serviços. In: *RDDT nº 187*. São Paulo: Dialética, 2011, p. 21-23 e 28).

No Processo de Consulta nº 35/11, da 8ª Região Fiscal, entendeu-se que o PIS e a COFINS incidiriam sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração pelo direito de uso de programa de computador (*software*), pelo fato de o resultado se verificar no Brasil¹¹. O mesmo entendimento foi seguido no Processo de Consulta nº 46/07, da mesma região fiscal¹². Em que pese essas manifestações da Receita Federal do Brasil adotarem o resultado como utilidade do serviço, possuem uma forte inconsistência: não enfrentam o fato de a licença ou cessão de uso de *software* não serem serviço propriamente dito, a justificar a incidência do PIS/COFINS-importação. Parece-nos claro que não estamos diante de serviço.

¹¹ “PAGAMENTOS AO EXTERIOR A TÍTULO DE LICENÇA OU CESSÃO DE USO DE SOFTWARE. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração pelo direito de uso de programa de computador - software, constituem fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, por se tratar de serviço executado no exterior, cujo resultado se verifica no país. PAGAMENTOS AO EXTERIOR A TÍTULO DE LICENÇA OU CESSÃO DE USO DE SOFTWARE. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração pelo direito de uso de programa de computador, software, constituem fato gerador da Cofins - Importação, por se tratar de serviço executado no exterior, cujo resultado se verifica no país.

¹² “REMESSA AO EXTERIOR - Programas de Computador (Software). Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS (Programas de Computador) - Licença de Uso. FATO GERADOR As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração mensal pelo direito de uso dos programas de computador - software, constituem fato gerador da Cofins, por se tratar de serviço executado no exterior, cujo resultado se verifica no país. Contribuição para o PIS/PASEP. IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS (Programas de Computador) - Licença de Uso. FATO GERADOR As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração mensal pelo direito de uso dos programas de computador - software, constituem fato gerador da contribuição para o PIS/Pasep, por se tratar de serviço executado no exterior, cujo resultado se verifica no país”.

O processo de consulta exposto a seguir, da 7ª Região Fiscal, é bem mais interessante porque enfrenta a questão da inexistência de serviço (Grifamos):

Processo de Consulta nº 9/10

Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF/7ª RF

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. Ementa: “REMESSA AO EXTERIOR. PAGAMENTO DE SEGURIDADE SOCIAL NO EXTERIOR. O fato gerador da Cofins-Importação independe de o serviço ser executado no País ou no exterior. Entretanto ressalta-se que, no caso de a execução ocorrer no exterior, a prestação de serviço deve gerar resultado no País. **A operação que consiste na remessa de valores ao exterior para pagamento da seguridade social no país de origem de funcionário estrangeiro de pessoa jurídica domiciliada no Brasil não se caracteriza como prestação de serviços, não se sujeitando, portanto, à incidência da Cofins-Importação.** Ainda que se configurasse uma prestação de serviços, essa remessa também não estaria sujeita à tributação da Cofins - Importação, já que o resultado da operação realizada não geraria efeitos no Brasil, mas, sim, no próprio país para onde o pagamento da seguridade social é efetuado”.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep.

Ementa: REMESSA AO EXTERIOR. PAGAMENTO DE SEGURIDADE SOCIAL NO EXTERIOR. O fato gerador da Contribuição para o PIS- Importação independe de o serviço ser executado no País ou no exterior. Entretanto ressalta-se que, no caso de a execução ocorrer no exterior, a prestação de serviço deve gerar resultado no País. **A operação que consiste na remessa de valores ao exterior para pagamento da seguridade social no país de origem de funcionário estrangeiro de pessoa jurídica domiciliada no Brasil não se caracteriza como prestação de serviços, não se sujeitando, portanto, à incidência da Contribuição para o PIS- Importação.** Ainda que se configurasse uma prestação de serviços, essa remessa também não estaria sujeita à tributação da Contribuição para o PIS- Importação, já que o resultado da operação realizada não geraria efeitos no Brasil, mas, sim, no próprio país para onde o pagamento da seguridade social é efetuado.

Da mesma forma, também no Processo de Consulta nº 412/07, da 8ª Região Fiscal, destacou-se que a simples licença de uso de marca, a título de *royalties*, não caracteriza contrapartida de serviços provenientes do exterior¹³. O mesmo raciocínio é válido para o aluguel de equipamentos (Grifamos):

Processo de Consulta nº 86/12

Ementa: “COFINS-IMPORTAÇÃO. ALUGUEL. NÃO INCIDÊNCIA. Não há incidência da Cofins-Importação sobre o pagamento efetuado a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior pelo aluguel de servidores em datacenter

¹³ Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. Ementa: “LICENÇA DE USO DE MARCA, PAGA A EMPRESA DOMICILIADA NO EXTERIOR. O pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, por simples licença de uso de marca, a título de royalties, não caracterizam contrapartida de serviços provenientes do exterior, prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, executados no País, ou executados no exterior, cujo resultado se verifique no País, não cabendo a incidência da Cofins–importação”. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep. Ementa: “LICENÇA DE USO DE MARCA, PAGA A EMPRESA DOMICILIADA NO EXTERIOR. O pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, por simples licença de uso de marca, a título de royalties, não caracterizam contrapartida de serviços provenientes do exterior, prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, executados no País, ou executados no exterior, cujo resultado se verifique no País, não cabendo a incidência do PIS/Pasep–importação”. A transferência pura e simples de tecnologia (*know-how*) não representa importação de serviços ou mercadorias, de forma que não há que se falar em incidência de PIS ou COFINS (Solução de Consulta nº 138/10 – 7ª Região Fiscal - DOU 24.02.11).

situados também no exterior. **A contribuição incide sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços, não alcançando, portanto, as remessas efetuadas como contraprestação pelo aluguel de equipamentos.**

SERVIÇOS EXECUTADOS NO EXTERIOR CUJO RESULTADO NÃO SE VERIFIQUE NO PAÍS. Não há incidência da Cofins - Importação sobre o pagamento efetuado à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior pela prestação de serviços provenientes e executados no exterior, cujo resultado não se verifique no País. Desta forma, não há incidência da contribuição sobre os serviços prestados por residentes ou domiciliados no exterior destinados a assegurar o bom funcionamento dos servidores a que se refere o tópico acima”.

Não há incidência de PIS e COFINS sobre a aquisição de serviços de conferência por áudio, vídeo ou via *web* prestados por pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando os destinatários desses serviços encontram-se fora do território nacional¹⁴. Também não incidem as contribuições sobre os pagamentos efetuados a prestadores estrangeiros, por serviços relativos ao registro/depósito no exterior de marcas, patentes e desenhos industriais, de propriedade de residentes ou domiciliados no Brasil, por não configurarem hipóteses de serviços prestados no Brasil ou cujo resultado aqui se verifique¹⁵.

No Processo de Consulta nº 40/08, da 4ª Região Fiscal, ficou assentado que as contribuições não abrangeriam a remessa ao exterior pela prestação de serviços de divulgação e promoção de destinos turísticos brasileiros, porque estes teriam sido realizados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior,

¹⁴ Processo de Consulta nº 327/11. Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF/8ª RF. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep. Ementa: “IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO INCIDÊNCIA. Não há incidência de PIS/Pasep-Importação na importação de serviços provenientes e executados no exterior, prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo resultado não se verifique no País. Por isso, não há incidência de PIS/Pasep- Importação sobre a aquisição de serviços de conferência por áudio, vídeo ou via *web* prestados por pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando os destinatários desses serviços encontram-se fora do território nacional”. Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins. “IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO INCIDÊNCIA. Não há incidência de Cofins - Importação na importação de serviços provenientes e executados no exterior, prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo resultado não se verifique no País. Por isso, não há incidência de Cofins - Importação sobre a aquisição de serviços de conferência por áudio, vídeo ou via *web* prestados por pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando os destinatários desses serviços encontram-se fora do território nacional”.

¹⁵ Processo de Consulta nº 63/06. Superintendência Regional da Receita Federal - SRRF/10ª RF. Assunto: Outros Tributos ou Contribuições. Ementa: “CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. Não incide a Contribuição para o PIS/Pasep- Importação sobre os pagamentos efetuados a prestadores estrangeiros, por serviços relativos ao registro/depósito no exterior de marcas, patentes e desenhos industriais, de propriedade de residentes ou domiciliados no Brasil, por não configurarem hipóteses de serviços prestados no Brasil ou cujo resultado aqui se verifique. COFINS -IMPORTAÇÃO. Não incide a Cofins - Importação sobre os pagamentos efetuados a prestadores estrangeiros, por serviços relativos ao registro/ depósito no exterior de marcas, patentes e desenhos industriais, de propriedade de residentes ou domiciliados no Brasil, por não configurarem hipóteses de serviços prestados no Brasil ou cujo resultado aqui se verifique”.

além de a execução e o resultado dos serviços terem ocorrido no exterior¹⁶. A resposta à consulta formulada foi bastante esclarecedora quanto ao ponto: “Entende-se que o resultado verifica-se no exterior quando a divulgação e a promoção realizam-se no exterior e atingem público alvo localizado no exterior”. É possível perceber que na presente solução de consulta o conceito de resultado fica vinculado tanto à conclusão do serviço quanto à sua utilidade.

Expostas as três correntes sobre o conceito de resultado verificado no país, entendemos que o local da conclusão do serviço como hipótese de incidência do tributo, por si só, remete à prestação do serviço executada no Brasil. Por outro lado, a simples utilidade do serviço para a empresa brasileira é uma conexão muito fraca com o território nacional. Com vistas à manutenção da constitucionalidade do art. 1º, § 1º, inc. II da Lei nº 10.865/04, defendemos que a hipótese de incidência do PIS/COFINS-importação deve pressupor dois requisitos cumulativos: a conclusão do serviço no Brasil e a presença do beneficiário no território nacional.

II.3 Base de cálculo, alíquota e lançamento

A base de cálculo na importação de bens, nos termos da antiga redação do art. 7º, inciso I da Lei nº 10.865/04, era a seguinte:

Art. 7º, I – o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei;

¹⁶ “Despesas. Serviços Executados no Exterior. Promoção de Destinos Turísticos Brasileiros. Remessa ao Exterior. A incidência da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS - Importação, não abrange a remessa ao exterior pela prestação de serviços de divulgação e promoção de destinos turísticos brasileiros, quando estes forem realizados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, desde que a execução e o resultado dos serviços se perfaça no exterior. Entende-se que o resultado verifica-se no exterior quando a divulgação e a promoção realizam-se no exterior e atingem público alvo localizado no exterior. ASUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep. Ementa: Despesas. Serviços Executados no Exterior. Promoção de Destinos Turísticos Brasileiros. Remessa ao Exterior. A incidência da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP- Importação, não abrange a remessa ao exterior pela prestação de serviços de divulgação e promoção de destinos turísticos brasileiros, quando estes forem realizados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, desde que a execução e o resultado dos serviços se perfaça no exterior. Entende-se que o resultado verifica-se no exterior quando a divulgação e a promoção realizam-se no exterior e atingem público-alvo localizado no exterior. Legislação: Lei nº 10.865, de 2004”.

Fácil perceber que o conceito de valor aduaneiro foi bastante alargado pelo dispositivo legal. O Decreto Legislativo nº 30/94 aprovou o Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 (Acordo de Valoração Aduaneira - AVA), enquanto o Decreto nº 1.355/94 o promulgou. O Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/09) cuida da matéria, ao prever¹⁷:

Art. 76. Toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao controle do correspondente valor aduaneiro.

Parágrafo único. O controle a que se refere o caput consiste na verificação da conformidade do valor aduaneiro declarado pelo importador com as regras estabelecidas no Acordo de Valoração Aduaneira.

Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado:

I - o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e

III - o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região declarou a inconstitucionalidade parcial do art. 7º, inc. I da Lei nº 10.865/04. A União interpôs recurso extraordinário (RE nº 559.937/RS), aduzindo sua constitucionalidade. A pessoa jurídica recorrida sustentou que a ampliação da base de cálculo dos tributos em discussão violaria sobremaneira os princípios da segurança jurídica, da capacidade contributiva, não cumulatividade e a própria isonomia arguida pelo Fisco, ultrapassando os limites do conceito de “valor aduaneiro” estampado no art. 149, § 2º, inc. III, alínea “a”, da Constituição Federal.

Acertadamente, o STF julgou inconstitucional a segunda parte do art. 7º, inc. I, da Lei 10.865/04 (“acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”). Entendeu-se que a referência ao valor aduaneiro inserta no art. 149, § 2º, III, alínea “a” da Constituição Federal implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do imposto de importação.

¹⁷ Em que pese os citados dispositivos do Regulamento Aduaneiro referirem-se ao imposto de importação, não se pode olvidar o previsto no § 1º do art. 20 da Lei nº 10.865/04, segundo o qual, as contribuições incidentes na importação sujeitam-se, no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, do imposto de importação, especialmente quanto à valoração aduaneira, e da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Tendo em vista a decisão plenária da Suprema Corte, a Lei nº 12.865/13 alterou o referido inciso, estabelecendo apenas o valor aduaneiro como base de cálculo para as contribuições.

A não-cumulatividade do PIS/COFINS-importação é prevista nos artigos 15 a 18 da Lei nº 10.865/04. Consta do § 12º do art. 195 da Constituição Federal de 1988 (redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/03) que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições do importador de bens e serviços do exterior serão não-cumulativas. Diante da previsão constante da Carta Magna, foi questionada a constitucionalidade do § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04, que estabelece a vedação, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação da referida lei, do crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica. Nestes termos, por violação ao *status* constitucional da não-cumulatividade, foi reconhecida a repercussão geral no Recurso Extraordinário com Agravo nº 790.928/PE (Rel. Min. Luiz Fux). O recurso está pendente de julgamento no STF.

No que se refere à importação de serviços, a base de cálculo é o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do ISS e do valor das próprias contribuições (art. 7º, inc. II da Lei nº 10.865/04).

Enquanto a alíquota do PIS/PASEP-Importação é de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), a COFINS-Importação é de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). No Recurso Extraordinário nº 633.345/ES (Rel. Min. Marco Aurélio), foi reconhecida repercussão geral em disputa relativa a alíquotas diferenciadas para a importação de autopeças. No recurso, uma distribuidora questiona por que fabricantes de máquinas e veículos podem recolher menores valores ao PIS e a Cofins, enquanto distribuidores pagam mais. A cobrança na importação de autopeças é de 2,3% para o PIS e 10,8% para a Cofins, mas para fabricantes de máquinas ou equipamentos aplicam-se as alíquotas gerais, de 1,65% de PIS e 7,6% de Cofins. O Tribunal Regional Federal (TRF) da 2ª Região entende que a regra é constitucional, devido à finalidade extrafiscal das contribuições, voltadas ao fomento da indústria automobilística nacional. A diferenciação demonstraria o papel normativo e regulador da atividade econômica pelo Estado. Já a recorrente alega que a interpretação do TRF foi incorreta, uma vez que as contribuições foram criadas com o propósito específico de financiar a seguridade social, possuindo caráter tipicamente fiscal. Os tributos extrafiscais, alega,

seriam apenas os impostos de responsabilidade da União elencados no artigo 153, parágrafo 1º, da Constituição Federal. O recurso encontra-se pendente de julgamento.

O lançamento do PIS/COFINS-importação é feito por homologação.

II.4 Sujeito passivo

No caso da importação de serviços, contribuinte é a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior, ou, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior, o beneficiário do serviço (art. 5º, incisos II e III da Lei nº 10.865/04). Como visto anteriormente, para que o fato gerador ocorra, não basta que o beneficiário seja residente no Brasil. A conclusão do serviço também deve se dar em território nacional.

Quanto à importação de bens estrangeiros, é contribuinte o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional (art. 5º, inc. I da Lei nº 10.865/04).

Referencias bibliográficas:

CASQUET, Pedro Guilherme Modenese. O Conceito de Receita Bruta no Âmbito da Base de Cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS). **In:** *Revista Dialética de Direito Tributário* (RDDT) nº 223. São Paulo: Dialética, 2014.

CASQUET, Pedro Guilherme Modenese. PEREIRA, Natália Affonso. A Contribuição Previdenciária Substitutiva: Novas Reflexões sobre os seus Aspectos Controvertidos. **In:** *Revista Dialética de Direito Tributário* (RDDT) nº 226. São Paulo: Dialética, 2014.

MACEDO, Alberto. ISS e PIS-Cofins-Importação – Critérios Espacial e Pessoal na Prestação Internacional de Serviços. **In:** *RDDT* nº 187. São Paulo: Dialética, 2011.