

A incidência da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação sobre a importação de serviços

João Hamilton Rech*

Resumo: O trabalho aborda a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre serviços importados, pretendendo determinar o alcance e os limites dessa incidência. Tem como objetivos analisar o conceito de serviço, verificar os requisitos para que se configure uma importação de serviços e delimitar o campo de incidência das contribuições à luz do marco legal vigente. O estudo apoia-se na Constituição Federal, no Código Civil e na Lei 10.865, de 30 de abril de 2004, que instituiu as contribuições. Também são examinadas algumas posições doutrinárias sobre o tema. Na abordagem, é adotado o método dedutivo e o tema é investigado mediante o cotejo de diferentes dispositivos legais. Conclui-se que se configura a importação de serviços quando há movimento que promova a internação dos mesmos e que, para haver incidência das contribuições, é necessário que o serviço tenha início no exterior e se complete no País ou que seu resultado se verifique no território nacional.

Palavras-chave: Contribuição para o PIS/Pasep. Cofins. Importação. Serviço. Internação.

Introdução

No âmbito do Direito Tributário, tem-se questionado o alcance do conceito de serviço para fins de incidência de impostos e contribuições e, mais ainda, para fins de tributos sobre a importação. Neste caso específico, a doutrina, ainda escassa, tem oscilado, existindo aqueles que sequer reconhecem a existência de serviços importados. É neste contexto que se pretende estudar a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre a importação de serviços.

Com a publicação da Lei 10.865, de 30 de abril de 2004, que instituiu a contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação, diversas dúvidas surgi-

* Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, Coordenador de Tributos sobre a Produção e o Comércio Exterior.

ram no que tange à incidência destas contribuições sobre a importação de serviços. Muitos contribuintes têm-se esquivado do pagamento das contribuições por considerarem suas operações não alcançadas pela hipótese de incidência descrita na legislação. Para tanto, alegam que a lei é vaga e confusa quanto à caracterização dos fatos geradores das contribuições na importação de serviços.

Portanto, é relevante estudar o tema para estabelecer o alcance e os limites da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação na importação de serviços. Desta forma, estar-se-á contribuindo para que este tributo deixe de ser apenas especulação teórica e passe a ter efetividade como mais uma fonte de custeio da seguridade social.

Para realizar o estudo pretendido, será adotado o método de abordagem dedutivo. Partindo de conceitos gerais obtidos no arcabouço normativo que disciplina a matéria sob análise, pretende-se chegar à definição do que seja importação de serviços e o enquadramento destas operações na legislação que rege a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Nesse intuito, o tema será investigado mediante utilização do método comparativo. A partir do cotejo de diferentes dispositivos legais, serão estabelecidas as peculiaridades de cada instituto envolvido, a fim de determinar com precisão suas diferenças e os respectivos âmbitos de aplicação. Nesta tarefa também serão confrontados os ensinamentos doutrinários dos autores que estão se debruçando sobre o tema, o que permitirá colher subsídios para obter-se um posicionamento conclusivo sobre o problema.

1 Conceito de serviço

No esforço para determinar o âmbito de incidência dos tributos sobre serviços, assume relevância conceituar o que seja serviço. Esta tarefa deve ser realizada com os olhos voltados para o direito privado, uma vez que, tendo sido adotado conceito deste ramo do direito para definir competência tributária, não há possibilidade de a Lei 10.865, de 30 de abril de 2004, vir a alterá-lo.

O Novo Código Civil, Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002, disciplina o que seja prestação de serviço em seus arts. 593 e seguintes. Dali pode-se extrair que "serviço é toda prestação consistente numa obrigação de fazer, não sujeita às leis trabalhistas, podendo constituir-se por toda e qualquer espécie de atividade laboral lícita, material ou imaterial".

Tratando desse tema, Aires Barreto leciona:

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 terceiros. 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 a 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 jurídica.¹

Verificam-se amiúde na legislação tributária equívocos no enquadramento de fatos jurídicos como serviços. Um erro comum é tratar operações de cessão de direitos, mormente contratos de locação, como se serviços fossem. Mas a distinção entre estes dois institutos é clara, como se depreende da leitura do Novo Código Civil, que traz em seu art. 565 a definição de contrato de locação: “Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição”. Assim como estão apartados na topologia do Código, estão também separados por larga distância os conceitos de prestação de serviços e de locação de coisas.

Nesse sentido o Supremo Tribunal Federal, ao analisar caso referente ao Imposto sobre Serviços (ISS), assinalou:

Imposto sobre Serviços (ISS) – Locação de Veículo Automotor – Inadmissibilidade, em tal Hipótese, da Incidência desse Tributo Municipal – Distinção Necessária entre Locação de Bens Móveis (obrigação de dar ou de entregar) e Prestação de Serviços (obrigação de fazer) – Impossibilidade de a Legislação Tributária Municipal alterar a Definição e o Alcance de Conceitos de Direito Privado (CTN, art. 110) – Inconstitucionalidade do item 79 da Antiga Lista de Serviços Anexa ao Decreto-lei 406/68 – Precedentes do Supremo Tribunal Federal – Recurso Improvido – Não se revela tributável, mediante ISS, a locação de veículos automotores (que consubstancia obrigação de dar ou de entregar), eis que esse tributo municipal somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta à figura contratual da locação de bens móveis. Precedentes (STF). Doutrina. (STF, 2007).

A Lei 10.865, de 30 de abril de 2004, não foge à regra. Seu art. 8º, § 14, dispõe que “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 [...]”. Ora, se aluguel não é serviço, torna-se despiciendo reduzir a zero a alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre os valores relativos a este contrato. Isto porque o aluguel, que se constitui em modalidade de cessão de direitos, está fora do campo de incidência das contribuições.

2 Requisitos necessários para caracterizar um serviço como importado

Em face do pouco tempo de vida da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, há escassa doutrina e menos ainda jurisprudência tratando de sua incidência sobre a importação de serviços. Mas já existem manifesta-

¹ BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 29.

ções sobre a tributação pelo ISS de serviços importados. Comentando esta nova modalidade de incidência do imposto municipal, Marzagão (2004) afirma que “a tributação do ISS incidente sobre a importação de serviços é questionável e, ainda que admitida, seria preciso investigar se a atividade é ou não uma verdadeira ‘prestação de serviços’”. Considerando que as incidências da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação têm sido vinculadas a do ISS na importação, este entendimento pode balizar a postura da doutrina.

Prescreve o art. 149, inciso II, da Constituição que:

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

[...]

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

[...]

II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

[...].

Impõe-se perquirir o que é necessário para configurar a importação de um serviço. Desde logo, pode-se afastar qualquer exigência no sentido de que o prestador de serviço, residente ou domiciliado no exterior, seja pago com recursos saídos de dentro da economia nacional, remetidos daqui para o exterior. A norma constitucional não se refere ao meio de pagamento, nem o contempla como elemento integrante da hipótese de incidência. Desta maneira, quando muito a forma de pagamento poderia ser adotada como um elemento subsidiário para confirmação de outro mais essencial, ou seja, de que alguém do exterior está sendo remunerado por alguém do Brasil porque efetuou alguma prestação de serviço a este.

A palavra “importação” traz a noção de “carregar para dentro”. A doutrina jurídica e a jurisprudência sustentam que, na interpretação dos textos legais, as palavras devem ser entendidas no seu sentido comum, quando elas forem de uso corrente, ou no seu sentido técnico pelo qual são entendidas no campo de atividade especializada a que se referem, quando for o caso. Tanto como termo comum e popular quanto como termo técnico, a palavra “importação” encerra essa ideia de movimento de fora para dentro.

Conclui-se, assim, que o aspecto essencial e indissociável da hipótese prevista constitucionalmente consiste no serviço vir de fora para dentro do Brasil, estando, portanto, envolvida a internação do serviço. Quer dizer, a previsão constitucional de incidência tem em mira uma situação material em que se destaca um componente essencial, que é a ação de trazer o serviço para o País.

Pode-se também perceber esta ideia de movimento de fora para dentro no parágrafo 3º do art. 149 da Constituição. Tal dispositivo permite que a pessoa natural

seja equiparada à pessoa jurídica para os fins de incidência das contribuições sociais, quando ela for "destinatária das operações de importação", dado que na palavra "destinatária" está subjacente a noção do envio de algo com destino a alguém, no caso, o envio do exterior para dentro do País.

Uma vez estabelecida a ideia de que a importação envolve sempre e necessariamente a noção de um movimento originando-se no exterior e findando no País, não se pode deixar de assinalar que tal movimento tanto pode ser físico como pode ser meramente virtual, pois, na hipótese de incidência, está envolvida uma prestação de serviço.

Sendo assim, o movimento pode ser físico se o resultado do serviço for substanciado em algo material, como acontece comumente em empreitadas. Entretanto, situação mais comum consiste no movimento virtual, o que ocorre quando o serviço se manifesta apenas pela transferência de uma prestação imaterial.

Do exposto, infere-se que o serviço prestado no exterior e lá fruído não pode constituir-se em importação de serviço, ainda que o beneficiário seja residente e domiciliado no Brasil. Neste caso não há o movimento ao menos virtual do serviço de fora do território nacional para dentro dele. Como já comentado, o fato de o serviço eventualmente ser pago com recursos advindos do Brasil, não tem relevância para configurar a importação de serviços.

3 Limites da incidência da contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre a importação de serviços

O campo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação está definido no § 1º, do art. 1º, da Lei 10.865, de 30 de abril de 2004:

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

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

I – executados no País; ou

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

Por sua vez, o art. 5º da mesma lei define os contribuintes desses tributos:

Art. 5º São contribuintes:

- I – o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional;
- 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.

Parágrafo único. Equiparam-se ao importador o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada.

Não se vislumbra qualquer incompatibilidade entre a Constituição e as normas legais que fixam a incidência das contribuições sobre serviços prestados por pessoas físicas ou jurídicas, assim como na tomada destes serviços por pessoas físicas ou jurídicas. Afirma a Carta Magna:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

- IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Da leitura do texto constitucional depreende-se que não há qualquer óbice à extensão do campo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação a todos os serviços importados, independentemente da qualidade de quem os presta. No que tange à possibilidade do tomador de serviços ser pessoa física, a própria Carta Constitucional prescreve no § 3º do art. 149 que “A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada à pessoa jurídica, na forma da lei”.

Ultrapassada a questão da possibilidade de exigirem-se as contribuições sobre serviços importados, resta ainda investigar o alcance desta incidência, à luz da legislação de regência. Há dificuldades também nesta área, em decorrência da subjetividade das disposições legais. Sobre o tema, Figueiredo adverte que “em relação aos serviços executados no exterior, a tributação é cercada de polêmica”.² O que é resultado de um serviço? Como definir se um serviço prestado gerou resultados no Brasil ou no exterior? Um serviço pode ter resultados em local diverso daquele em que foi prestado? Somente respondendo estas perguntas será possível estabelecer a real dimensão do campo de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação no caso da importação de serviços.

O art. 5º da Lei 10.865, de 2004, situa no polo passivo da relação jurídica tributária uma pessoa subordinada à jurisdição brasileira, que seja a contratante ou a

² FIGUEIREDO, Adriana S. *PIS e COFINS na importação: Aspectos Controvertidos da MP 164/04*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4908>>. Acesso em: 23 abr. 2008.

beneficiária dos serviços prestados pela pessoa residente ou domiciliada no exterior. Assim, sob o ponto de vista do elemento pessoal da relação jurídica tributária, é irrelevante que o contratante do serviço seja residente ou domiciliado aqui ou fora do território brasileiro, pois, no primeiro caso, ele é o sujeito passivo e, no segundo caso, a sujeição passiva se desloca para o beneficiário do serviço.

Tomando isoladamente o citado art. 5º, é possível concluir que se o contratante do serviço residir ou estiver domiciliado no Brasil, pouco importaria que o uso do serviço se desse dentro ou fora do País, para que ele fosse o contribuinte. Já quando o contratante do serviço residir e for domiciliado no exterior, o serviço tem que beneficiar alguma pessoa residente ou domiciliada no território nacional, para que ela seja o sujeito passivo, mas também pouco importaria que o uso do serviço ocorresse dentro ou fora do País.

Não se pode esquecer, entretanto, o que dispõe o § 1º, do art. 1º, da Lei 10.865, de 2004. Tal dispositivo vem restringir a incidência das contribuições às hipóteses em que o serviço é executado dentro do Brasil ou, caso executado no exterior, produza resultado que se verifique no Brasil.

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

- a) a sujeição passiva do contratante do serviço, residente ou domiciliado no Brasil, depende de o serviço ser executado no Brasil ou produzir resultado aqui verificado; e
- b) a sujeição de terceira pessoa que não a contratante do serviço depende de o contratante não ser nem residente nem domiciliado no Brasil, e também depende dos mesmos requisitos, isto é, de o serviço ser executado no Brasil ou produzir efeito verificado no Brasil, além de que, neste caso, o terceiro deve ser o beneficiário do serviço.

A expressão "cujo resultado se verifique no País", constante do inciso II, do § 1º, do art. 1º, da Lei 10.865, de 2004, pode alcançar uma das seguintes situações:

- a) ser relativa a serviço prestado no exterior, pactuado com contratante aqui residente ou domiciliado, quer ele seja o beneficiário do serviço, quer o beneficiário seja um terceiro;
- b) ser relativa a serviço prestado no exterior, pactuado com contratante residente e domiciliado no exterior, mas em benefício de alguma pessoa residente ou domiciliada no Brasil.

Em qualquer dos casos, pode-se notar que, além de o elemento comum tratar de serviço desenvolvido por não residente ou não domiciliado no Brasil, a exigência de benefício somente se manifesta quando o contratante não for nem residente nem domiciliado no País. Por outro lado, caso o contratante seja aqui residente ou domiciliado, ele será o contribuinte e a incidência será independente de quem for o beneficiário, não pressupondo que seja alguém aqui residente ou domiciliado. Assim, seria possível imaginar hipótese em que a contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação incidiriam sobre serviço executado no exterior, em benefício de pessoa residente ou domiciliada no Brasil e também utilizado no exterior.

Verifica-se, entretanto, que tal situação não é admissível, pois extravasaria o campo constitucional de incidência da contribuição. Conforme previsto no inciso IV, do art. 195, da Constituição Federal, as contribuições são devidas pelo "importador de bens ou serviços do exterior", sendo também admitido cobrá-las "de quem a lei a ele equiparar".

Note-se que o permissivo constitucional de a lei equiparar outras pessoas ao importador de serviço, possibilita deslocar para alguém que não seja o próprio importador a condição de importador por equiparação, como, por exemplo, a do arrematador de bens estrangeiros levados a leilão, ou mesmo a prevista na Lei 10.865, de 2004, para o beneficiário, no Brasil, de serviço advindo do exterior, mas contratado por não residente e não domiciliado no País. Outro exemplo encontra-se no parágrafo único do, art. 5º, segundo o qual "equiparam-se ao importador o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada".

Mas de forma alguma a interpretação do disposto no inciso IV, do art. 195, da Constituição Federal pode levar à supressão do elemento essencial da hipótese de incidência derivada da competência constitucional, ou seja, do núcleo dessa hipótese, que é a importação de serviço. E como já foi visto na análise dos dispositivos constitucionais que tratam da matéria, "importar" pressupõe "trazer de fora", o que retira do campo de incidência a hipótese de serviço executado no exterior, em benefício de pessoa residente ou domiciliada no Brasil e também utilizado no exterior. Essa ideia abraçada pela Constituição Federal de movimento associado à importação é corroborada pelo próprio § 1º, do art. 1º, da Lei 10.865, de 2004, quando prescreve que "os serviços [...] são os *provenientes* do exterior", em que "provenientes" significa "vindos de" e se completa com a noção de serem os serviços oriundos do exterior.

Para se confirmar a verdade do afirmado nos parágrafos precedentes, recorde-se que a obrigação tributária somente nasce quando estão presentes todos os elementos ou aspectos da sua hipótese legal de incidência, quais sejam, o núcleo, o material ou quantitativo, o pessoal, o temporal e o espacial. Ora, na situação em análise há a presença do elemento pessoal – a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, portanto sujeita à jurisdição brasileira, e, pois, possível integrante de relação jurídica tributária determinada pela lei brasileira –, como também há um elemento do núcleo do fato gerador, que é a pessoa prestadora do serviço residente ou domiciliada no exterior. Mas falta a integração desse núcleo exatamente naquilo que lhe é mais essencial e indispensável, que é o movimento físico ou virtual de ingresso do resultado do serviço no território nacional. Cabe observar que, no limite, o abandono dessa ideia de movimento de fora para dentro poderia produzir o contrassenso de um serviço aqui produzido por uma pessoa residente e domiciliada no exterior, em benefício de uma pessoa residente ou domiciliada no Brasil, mas para utilização fora do território nacional, ser considerada importação de serviço.

Observe-se que o “resultado verificado no País” não deve ser entendido como qualquer benefício a uma pessoa, física ou jurídica, residente, domiciliada ou sediada no Brasil, ou como qualquer contribuição para posteriores atividades de uma empresa no Brasil. Caso fosse assim, isto é, se bastasse qualquer benefício ou contribuição desse tipo, todo e qualquer serviço prestado a uma pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, qualquer que fosse o local de produção e de uso do mesmo, seria considerado importação desse serviço. Se, por exemplo, uma empresa estrangeira presta, no exterior, serviços a uma empresa nacional que não repercutem diretamente no território nacional, não serão devidas as contribuições, porquanto não houve importação. Da mesma forma, não há importação de serviço quando alguém vai tratar da sua saúde em hospital no exterior e retorna curado ao País.

Para que se possa dizer que um resultado verificou-se no País, é necessário que ele se manifeste dentro do território nacional. O resultado do serviço consiste na obtenção do seu produto, ou a constatação da sua própria existência completa e da sua entrega para consumo e utilização pelo respectivo destinatário. Assim, quando o serviço é produzido e utilizado no exterior, é lá que ele é executado e é lá que se verifica seu resultado.

Diante das colocações supraexpostas, revela-se descabida a tributação, pelas contribuições em comento, de todos os serviços executados no País que forem prestados por residentes ou domiciliados no exterior. Dentre as indicações que a Constituição Federal estabeleceu acerca da regra matriz de incidência, sobressai a de que o aspecto material somente poderá consistir no ato de “importar” bens, produtos ou serviços. E a prestação de serviços, no Brasil, por pessoa residente ou domiciliada no exterior não caracteriza necessariamente a importação de serviços.

Poderá caracterizar importação se os serviços forem provenientes do exterior, tal como ocorreria se a pessoa residente ou domiciliada no exterior viesse ao País para o fim específico de prestar o serviço. Porém, importação não haverá na hipótese de os serviços não serem provenientes do exterior, como ocorre na situação de a vinda do residente no exterior não ter por escopo último a prestação do serviço, mormente quando a prestação surgir de uma casualidade de sua passagem pelo País. Por exemplo, se forem contratados os serviços de um médico brasileiro que reside no exterior e veio passar uma temporada no País, não haverá importação de serviços, porquanto não são provenientes do exterior: a finalidade da vinda do profissional não foi a prestação do serviço em questão. Neste caso se estaria frente ao chamado “doing business in Brazil”, situação em que as receitas auferidas poderiam, eventualmente, ser alcançadas pela incidência dos tributos internos, como a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins.

Tendo presentes todas as considerações expostas, é possível alcançar duas conclusões, a saber:

- a) que a expressão “executados no País”, constante do inciso I, do § 1º, do art. 1º, da Lei 10.865, de 2004, necessariamente envolve a concretização final de um serviço no Brasil, mas cuja execução tenha sido iniciada (ou, pelo

menos, contratada) no exterior e, posteriormente, se completado aqui, associando-se, portanto, à ideia de movimento físico ou virtual de fora para dentro; e

- b) que a expressão “cujo resultado se verifique no País”, constante do inciso II, do § 1º, do art. 1º, da Lei 10.865, de 2004, também está associada a essa ideia de movimento físico ou virtual de fora para dentro, refletindo-se sobre um serviço executado inteiramente no exterior e enviado para uso dentro do território nacional.

Isso significa que, se o serviço for executado no Brasil, a tributação depende de o serviço ter sido iniciado ou contratado fora das suas fronteiras e, se for executado inteiramente no exterior, a tributação depende do local da fruição da utilidade derivada do serviço, que deve ser dentro do País.

No que tange à sujeição passiva, existe uma dualidade de possibilidades constantes do art. 5º, da Lei 10.865, de 2004. Pode o sujeito passivo ser o próprio contratante do serviço ou o beneficiário do serviço, ambos residentes ou domiciliados no Brasil. Esta última hipótese tem lugar quando o contratante reside ou é domiciliado no exterior. Em qualquer caso, o sujeito passivo é o destinatário e usuário do serviço dentro do Brasil, seja ele o próprio contratante que aqui reside ou se domicilie, seja um terceiro aqui residente ou domiciliado, quando a contratação tenha sido feita em seu benefício por alguém residente ou domiciliado no exterior. Esta última situação ocorre com alguma frequência nas operações realizadas por empresas multinacionais. Por exemplo, a matriz de uma montadora de automóveis no exterior contrata a elaboração do projeto de um novo veículo com uma pessoa jurídica também domiciliada no exterior, sendo que este projeto será enviado à filial brasileira que fabricará o veículo. Neste caso o sujeito passivo da contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação será a filial brasileira beneficiária do serviço.

Como síntese do que foi exposto até aqui, afirma Ricardo Mariz de Oliveira:

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 parágrafo 1º do art. 1º da Lei 10865, 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”.³

Aplicando o que foi estudado a alguns exemplos, pode-se ilustrar o alcance da incidência da contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre serviços.

Não incidem as contribuições sobre treinamentos no exterior, a despeito de o benefício para o treinando, a habilidade adquirida, poder vir a ser utilizada no Brasil.

³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Cofins-importação e PIS-importação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. v. 8, p. 412.

Nenhuma relevância existe nos fatos de a pessoa submetida a treinamento no exterior residir e ser domiciliada no País, e de retornar a este com os benefícios obtidos.

Outros gastos que não representam importação de serviços são aqueles relacionados a congressos e outros eventos realizados no estrangeiro, tais como a participação em feiras de exposição e promoção de produtos e serviços brasileiros. Ainda que haja benefícios para futuras exportações de produtos e serviços nacionais, os fatos se realizam fora das nossas fronteiras, e os serviços prestados pelos organizadores desses certames ou por terceiros se materializam lá fora, onde são executados e onde ocorre a verificação dos respectivos resultados. Assim também, pelos mesmos motivos, todas as despesas incorridas com pesquisa de mercado, propaganda e publicidade feitas no exterior para promoção de produtos e serviços brasileiros não correspondem à importação de serviços.

Nas feiras e outros conclave, é comum haver aluguel de estandes, cujo custo também não corresponde a serviços importados, até porque, como já visto, estes alugueis sequer se constituem em prestação de serviço, tendo disciplina própria pelo direito privado, distinta da definição de serviços.

Na manutenção de escritórios e outros estabelecimentos no exterior, por pessoas jurídicas sediadas no Brasil, também não há importação de serviços quanto aos gastos incorridos por eles, mesmo quanto a serviços que eles consomem. Assim, por exemplo, serviços de consultoria prestados fora do Brasil ao estabelecimento no exterior não representam importação de serviços, embora, em alguns casos de consultoria prestada no exterior à empresa no Brasil, possa haver importação de serviço, quando haja a entrada virtual do seu resultado.

A mesma distinção é cabível para os serviços de advocacia realizados no exterior: se forem trabalhos de consultoria jurídica ao estabelecimento no exterior, ou de defesa em processos judiciais ou extrajudiciais no estrangeiro, não são serviços importados. Mas se a situação for de consultoria à empresa no Brasil, recebida aqui e aqui utilizada, poderá tratar-se de importação de serviços.

Serviços prestados no exterior por agentes de exportação também não se enquadram no conceito de serviços importados, ou serviços cujos resultados são verificados no Brasil, pois eles se completam (são executados) no exterior através da localização dos adquirentes das exportações brasileiras. Neste caso, não há qualquer relevância no fato de que o pedido do importador seja aceito pela exportadora nacional, independentemente de o agente ter atuado ou não com preços e condições preestabelecidos pela exportadora, ou de o recebimento do pedido pelo agente fechar o contrato de venda, ou de o agente encaminhar o pedido para aceitação pela exportadora. Em qualquer dessas situações, o trabalho de agenciamento se esgota no exterior, embora algumas delas possam envolver condições para a concretização do contrato de compra e venda ou para determinar o nascimento do direito à comissão.

Não incidem a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação sobre gastos com *royalties* relativos à cessão da exploração de marcas, patentes ou outros direitos de propriedade industrial, cuja propriedade permaneça

com o respectivo titular. Isto porque não se trata de prestação de serviços, assemelhando-se aqueles pagamentos aos aluguéis pela cessão do uso de outros bens. Entretanto, isto é assim no caso em que a remuneração seja relativa tão-somente à cessão do uso dos referidos direitos, e não nos contratos mistos, em que, juntamente com a permissão do uso de uma patente ou de uma marca, haja prestação de serviços necessários ao uso, com ou sem transferência de tecnologia. Neste caso, se a tecnologia for enviada para a empresa no Brasil, com vistas a ser aqui utilizada, há importação de serviço, o mesmo ocorrendo com outros serviços técnicos, podendo a incidência da contribuição limitar-se à específica contraprestação da transferência de tecnologia ou da prestação de serviço.

Finalmente, no caso de prêmios de seguro contratado no exterior, é inegável que há o ingresso virtual de um benefício ou de uma utilidade no Brasil em prol da pessoa ou empresa segurada. Apesar disso, não incidem as contribuições porque não se trata de serviço, dado que o contrato de seguro é um contrato típico e nominado, contrato este que é distinto do contrato de serviço. Realmente, as prestações de um e de outro contrato são nitidamente distintas entre si, pois, no contrato de seguro, o prestador entrega a garantia de indenização em caso de sinistro (atividade-fim do prestador e objeto do contrato), a partir dos esforços e dos recursos financeiros da comunidade composta por todos os seus segurados. A atividade de organização da estrutura securitária é um mero instrumento (atividade-meio) para a obtenção do fim (objeto) do contrato, ao passo que no contrato de serviço este é a atividade-fim do prestador e o objeto do contrato.

Considerações finais

É certo que existe a figura da importação de serviços. Entretanto, antes de mais nada, deve-se delimitar o conceito de serviço, retirando do seu âmbito o que lhe é estranho. Neste sentido, com base no marco legal vigente, impõe-se extirpar do termo "serviço" qualquer referência a aluguéis e outras espécies de cessão de direitos.

Do ponto de vista constitucional, para configurar a importação de um serviço, é necessária a entrada desse serviço no território nacional. Ou seja, o aspecto essencial e indissociável da hipótese prevista constitucionalmente é esse movimento físico ou virtual de fora para dentro do Brasil, estando, portanto, envolvida a interinação do serviço. Por outro lado, não existe na Constituição Federal exigência no sentido de que o prestador de serviço, residente ou domiciliado no exterior, seja pago com recursos saídos de dentro da economia nacional, remetidos daqui para o exterior.

A interpretação sistemática das disposições da Lei 10.865, de 30 de abril de 2004, leva à conclusão de que são tributados os serviços cuja execução tenha sido iniciada ou contratada no exterior e, posteriormente, se tenha completado aqui. Também estão no campo de incidência daquela Lei os serviços executados inteiramente no exterior, desde que seu resultado se verifique no País.

Os elementos aqui apresentados permitem estabelecer de forma objetiva o campo de incidência da contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre serviços importados, reduzindo a insegurança jurídica que paira sobre o tema. Assim, propicia-se uma maior efetividade a essas contribuições na consecução do objetivo que orientou sua instituição, qual seja, a equalização da carga tributária incidente sobre serviços importados com aquela que recai sobre os serviços adquiridos no mercado interno.

Referências

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 22 ago. 2008.

_____. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 22 abr. 2008.

BRASIL. Lei 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 abr. 2008.

_____. Supremo Tribunal Federal. Imposto sobre Serviços (ISS) – Locação de Veículo Automotor – Inadmissibilidade, em tal Hipótese, da Incidência desse Tributo Municipal – Distinção Necessária entre Locação de Bens Móveis (obrigação de dar ou de entregar) e Prestação de Serviços (Obrigação de fazer). Recurso Extraordinário RE-AgR 465.143/RJ. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília. DJU 1, 16 fev. 2007.

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003.

MARZAGÃO, Luis F. B. Remessa de royalties ao exterior: Incidência de ISS, PIS e Cofins. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6704>>. Acesso em: 21 abr. 2008.

FIGUEIREDO, Adriana S. PIS e COFINS na importação: Aspectos Controvertidos da MP nº 164/04. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4908>>. Acesso em: 23 abr. 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. 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.