



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16561.720079/2011-34
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-004.820 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2017
Matéria PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação
Recorrente ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2007

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. ALCANCE.

O termo "serviço" de que trata o artigo 1º da Lei nº 10.865/2004 deve possuir o alcance do mesmo termo referido nas leis de incidência de PIS/Pasep e Cofins sobre faturamento, não se restringindo às hipóteses de obrigação de fazer.

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS E DO VALOR DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES NA BASE DE CÁLCULO. RE 559.937/RS. INAPLICABILIDADE SOBRE A BASE DE CÁLCULO DA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS.

O reconhecimento da inconstitucionalidade da expressão "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições" no RE 559.937/RS, relativa ao inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004, não atinge a base de cálculo de incidência de PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação sobre serviços, de que trata o inciso II do referido artigo 7º.

JUROS DE MORA SELIC INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO VINCULADA A TRIBUTO. CABIMENTO.

Incidem juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício lançada, vinculada ao tributo.

JUROS DE MORA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 04.

Os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, conforme enunciado da Súmula CARF nº 04.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que seja efetuado o ajuste na base de cálculo das contribuições, no sentido de se considerar uma alíquota zero para o ISS no lugar da considerada pela fiscalização, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, Lenisa R. Prado e José Renato P. de Deus que davam provimento integral e a Conselheira Sarah Maria L. de A. Paes de Souza que dava provimento em maior extensão para excluir os juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (Presidente), Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Walker Araújo, Jose Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes De Souza, Paulo Guilherme Déroulède, Lenisa Rodrigues Prado.

Relatório

Tratam-se de Autos de Infração para constituição de crédito tributário relativo ao PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação sobre remessas ao exterior de valores a título de taxas de franquia, no período de janeiro a dezembro de 2007.

Em impugnação, a recorrente alegou que:

1. Franquia não é serviço e que royalties remetidos ao exterior para fins de pagamento de franquia não caracterizam remuneração por prestação de serviços;

2. Ajuizou ação ordinária nº 2.105/2004 para ver afastada a incidência de ISS sobre as receitas decorrentes de contratos de franquia, tendo obtido decisão judicial transitada em julgado, reconhecendo que contratos de franquia não são contratos de prestação de serviços;

3. Ainda que se considerasse incidente, no caso específico da recorrente, a alíquota relativa ao ISS deveria ser zero, pois obteve decisão judicial transitada em julgado, afastando a incidência do referido imposto;

4. Deveriam também ser excluídos os valores das próprias contribuições, posto que não compõem o preço do serviço pago nem o valor aduaneiro;

5. Os juros de mora não poderiam ser exigidos sobre a multa de ofício, nem ser calculados com base na taxa Selic.

Por sua vez, a Nona Turma da DRJ/SP1 proferiu o acórdão nº 16-39.147, com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

Ano-calendário: 2007

PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO.

A incidência das contribuições alcança o total das importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas relativas ao contrato de franquia que não segrega inequivocamente os valores das prestações de serviço, entendidas enquanto obrigações de fazer, individualizandoos.

DECISÃO JUDICIAL COM RESPEITO À FAZENDA MUNICIPAL.

Decisão judicial acerca das vinculações ou das desvinculações do contribuinte com a Fazenda Municipal não tem o condão de reger as relações jurídico-tributárias com a União.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Por ocasião do Lançamento os juros são calculados sobre o valor do tributo ou contribuição. Paralelamente, a multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora após seu vencimento.

JUROS CALCULADOS COM O CONCURSO DA TAXA SELIC.

Alegações voltadas, direta ou indiretamente, contra juros calculados com o concurso da Taxa Selic, por supostas máculas de qualquer espécie, devem ser descartadas pela instância julgadora administrativa.

SOBRESTAMENTO.IMPROCEDÊNCIA.

Não procede o sobrestamento do processo, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com apoio em Regimento Interno de outro órgão Fazendário e por conta do reconhecimento, no Supremo Tribunal Federal, da repercussão geral de matéria diversa da contida no Auto de Infração.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007

PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO.

A incidência das contribuições alcança o total das importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas relativas ao contrato de franquia que não segrega inequivocamente os valores das prestações de serviço, entendidas enquanto obrigações de fazer, individualizandoos.

DECISÃO JUDICIAL COM RESPEITO À FAZENDA MUNICIPAL.

Decisão judicial acerca das vinculações ou das desvinculações do contribuinte com a Fazenda Municipal não tem o condão de reger as relações jurídico-tributárias com a União.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Por ocasião do Lançamento os juros são calculados sobre o valor do tributo ou contribuição. Paralelamente, a multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora após seu vencimento.

JUROS CALCULADOS COM O CONCURSO DA TAXA SELIC.

Alegações voltadas, direta ou indiretamente, contra juros calculados com o concurso da Taxa Selic, por supostas máculas de qualquer espécie, devem ser descartadas pela instância julgadora administrativa.

SOBRESTAMENTO.IMPROCEDÊNCIA.

Não procede o sobrestamento do processo, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, com apoio em Regimento Interno de outro órgão Fazendário e por conta do reconhecimento, no Supremo Tribunal Federal, da repercussão geral de matéria diversa da contida no Auto de Infração.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, reprisando as alegações deduzidas em impugnação.

Por seu turno, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões.

Os autos retornaram para prosseguimento, tendo sido o processo, na forma regimental, distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

A lide principal em questão se refere ao alcance do termo "serviços" disposto na Lei nº 10.865/2004 ao tratar da incidências das contribuições para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação.

A acusação fiscal é de que as remessas internacionais a título de taxas de franquias estão inseridas no âmbito da incidências das exações para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, em razão de configurarem serviços listados no item 17.08 da Lei Complementar nº 116/2003, bem como nos termos do Anexo I da Lei Complementar nº 135/2003 do Município de Barueri, e também nos termos da Solução de Consulta nº 305/2006 que a remuneração pela franquia, na qual estão compreendidos o uso da marca e vários serviços de assistência e assessoria prestados ao franqueado e prestação de serviço de desenvolvimento de embalagens. Transcreve-se o item 17.08 da lista de serviços anexa à LC nº 116/2003:

LC nº 116/2003:

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

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

17.08 – Franquia (franchising).

A recorrente defende que serviço corresponde ao conceito do direito civil consistente a uma obrigação de fazer e que o contrato de franquia, conforme definido no artigo 2º da Lei nº 8.955/1994, é um contrato pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços e, eventualmente, também ao direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício, e, portanto, não se configura uma obrigação de fazer.

Afirma, ainda, que tanto o STF quanto o STJ já pacificaram a impossibilidade de incidência de ISS sobre contratos de franquia por não constituírem em obrigações de fazer.

Esclareça-se, porém, que a jurisprudência nos tribunais superiores não está pacificada conforme expôs a recorrente.

No STJ, a jurisprudência caminha em sentido oposto ao que afirma a recorrente. Embora tenha restado julgado que não incide ISS sobre os contratos de franquia sob a égide da Lei Complementar nº 56/1987 (Resp 1.131.872/SC), com a edição da Lei Complementar nº 116/2003, incluindo o contrato de franquia na lista de serviços sujeitos à incidência de ISS, o STJ passou a entender que os contratos de franquia se sujeitam à incidência do ISS, conforme os Acórdãos abaixo:

AgRg no REsp 1.113.055 / RJ
AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL
2007/0170438-8, julgado em 18/05/2016:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ISS. A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LC 116/03, INCIDE ISS SOBRE A ATIVIDADE DE FRANQUIA (ITEM 17.08). PRECEDENTES: EDCL NO RESP 1.121.098/SP, REL. MIN. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJE 26.8.2011; AGRG NO RESP 1.191.839/DF, REL. MIN. CASTRO MEIRA, DJE 27.4.2011. PARECER DO MPF PELO DESPROVIMENTO DO RECURSO. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. O Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que a LC 116/03 (em vigor a partir de 01.01.2004) expressamente incluiu a atividade de franquias (ou franchising) na lista de serviços sujeitos ao ISS. Precedentes: EDcl no REsp. 1.121.098/SP, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJE 26.8.2011; AgRg no REsp. 1.191.839/DF, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJE 27.4.2011.

2. No caso, o acórdão proferido pelo Tribunal de origem entendeu ser inexigível a cobrança do ISS sobre a franquias até a superveniência da LC 116/03 (fls. 367).

3. Ademais, como ressaltado na decisão recorrida, não se trata de julgamento extra petita, pois o pedido alternativo formulado pela empresa era o deferimento da compensação do ISS para os contratos de franquias celebrados antes da LC 116/03 (fls. 80).

4. Agravo Regimental do MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO desprovido.

O voto proferido neste acórdão teve o seguinte conteúdo:

"1. De início, cumpre esclarecer que o Plenário desta Corte, na sessão realizada em 9.3.2016, definiu que o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, aplica-se o CPC/73.

2. Observa-se que o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que a LC 116/03 (em vigor a partir de 1o.1.2004) expressamente incluiu a atividade de franquias (ou franchising) na lista de serviços sujeitos ao ISS. Confirmam-se os seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. ISSQN. CONTRATO DE FRANQUIA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DO STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. Em razão do manifesto caráter infringente dos presentes embargos declaratórios, recebo-os como agravo regimental, aplicando-se-lhes o princípio da fungibilidade recursal.

2. Em relação ao ISSQN, o Superior Tribunal de Justiça tem entendido que, com a superveniência da Lei Complementar 116/03 - que entrou em vigor apenas em 1.1.2004 -, as franquias (franchising), de forma geral, foram expressamente incluídas na lista de serviços que tornam exigível o tributo (AgRg no REsp. 1.151.492/SP, Rel. Min. MAURO CAMPBELL, Segunda Turma, DJe 10.03.11).

3. Embargos de declaração recebidos como agravo regimental, a que se nega provimento (*EDcl no REsp. 1.121.098/SP, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe 26.8.2011*).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISS. LC 116/2003. CONTRATO DE FRANQUIA. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. PREVISÃO EXPRESSA.

1. Com a edição da Lei Complementar 116/03, em vigor a partir de 01.01.2004, a operação de franquias passou a ser expressamente prevista no item 17.08 da lista de serviços anexa à norma, ficando, portanto, sujeita à incidência tributária. Precedentes: AgRg no REsp 982.171/RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 29.04.10; AgRg no REsp 1.151.492/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 10.03.2011; AgRg no REsp 1.140.028/MG, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 14.02.2011; EDcl no REsp 1.066.071/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 05.03.2010.

2. Agravo regimental provido (*AgRg no REsp. 1.191.839/DF, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJe 27.4.2011*).

3. No caso, o acórdão proferido pelo Tribunal de origem entendeu ser inexigível a cobrança do ISS sobre a franquias até a superveniência da LC 116/03 (fls. 367).

4. Além disso, como ressaltado na decisão recorrida, não se trata de julgamento extra petita, pois o pedido alternativo formulado pela empresa era o deferimento da compensação do ISS para os contratos de franquias celebrados antes da LC 116/03 (fls. 80).

5. Ante o exposto, nega-se provimento ao Agravo Regimental do MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO.

6. É como voto.

Destaca-se, ainda, o acórdão proferido no Ag Rg no REsp nº 1.191.839-DF, cujo voto transcreve-se:

EMENTA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISS. LC Nº 116/2003. CONTRATO DE FRANQUIA. INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA. PREVISÃO EXPRESSA.

1. Com a edição da Lei Complementar nº 116/03, em vigor a partir de 01.01.2004, a operação de franquias passou a ser

expressamente prevista no item 17.08 da lista de serviços anexa à norma, ficando, portanto, sujeita à incidência tributária. Precedentes: AgRg no REsp 982.171/RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 29.04.10; AgRg no REsp 1.151.492/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 10.03.2011; AgRg no REsp 1.140.028/MG, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 14.02.2011; EDcl no REsp 1.066.071/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 05.03.2010.

2. Agravo regimental provido.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator): O recurso merece guarida. Foi interposto recurso especial contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, assim ementado:

APELAÇÃO CÍVEL - REMESSA EX-OFFÍCIO - TRIBUTÁRIO - IMPOSTO SOBRE SERVIÇO (ISS) - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - LEI COMPLEMENTAR N.º 116/2003 - CONTRATO DE FRANQUIA - NÃO INCIDÊNCIA - HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - REDUÇÃO DO VALOR FIXADO - ACOLHIMENTO.

1. "A mera inserção da operação de franquia no rol de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003 não possui o condão de transmutar a natureza jurídica complexa do instituto, composto por um plexo indissociável de obrigações de dar, de fazer e de não fazer. 13. Destarte, revela-se inarredável que a operação de franquia não constitui prestação de serviço (obrigação de fazer), escapando, portanto, da esfera da tributação do ISS pelos municípios. " - STJ, REsp 885.530/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX)

2. A Lei Complementar n.º 113/2003 dispõe expressamente sobre a incidência do ISS sobre o agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de franquia. A taxa de franquia inicial, os royalties e os fundos de marketing, caracterizam-se como prestações integrantes do próprio contrato de franquia, que não se confunde prestação de serviços, fato gerador do Imposto Sobre Serviços.

3. Nas causas em que for vencida a Fazenda Pública, os honorários advocatícios serão fixados consoante apreciação equitativa do juiz, observadas as alíneas "a", "b" e "c", do § 3º do art. 20 do CPC. Não demandando a ação maiores esforços do patrono da parte vencedora, cabível o acolhimento do pleito recursal para redução dos honorários advocatícios.

4. Remessa oficial e recurso voluntário conhecidos e PARCIALMENTE PROVIDOS apenas para redução do valor dos honorários advocatícios (e-STJ fl. 274).

Opostos embargos de declaração, os quais foram rejeitados (e-STJ fls. 298-302).

O recorrente aponta violação dos artigos 481 e 535, II, do CPC, e 1º, itens 10.4 e 17.08 da LC 116/03 e 2º da Lei 8.955/94.

Alega que a Corte a quo omitiu-se acerca da matéria suscitada, de que "... a partir da Lei Complementar nº 116/2003, o contrato de franquia, e não só a atividade de agenciamento, corretagem ou intermediação dessa espécie de ajuste, passou a ser objeto específico de previsão legal de tributação pelo ISS..." (e-STJ fl. 313).

Aduz incidir ISS sobre a atividade de franquia.

Afirma que os precedentes do Superior Tribunal de Justiça invocados no decisum recorrido, com exceção de um da lavra do Ministro Luiz Fux, que consideram indevida a incidência do ISS sobre contrato de franquia, o fazem com base na revogada LC 56/87, a qual não estabelecia expressamente a tributação em comento.

Argumenta que o "Contrato de Parceria de Franquia Padrão" acostado aos autos, ao ceder o direito de uso da marca, inclui diversos serviços ao franqueado, fato que o caracteriza como predominante de obrigações de fazer, passíveis de tributação pelo ISS.

Interposto recurso extraordinário, concomitantemente (e-STJ fls. 325-338).

Proferi decisão monocrática negando provimento ao apelo especial, sob os seguintes fundamentos: a) a matéria posta a julgamento foi devidamente apreciada pela Corte de origem; b) no mérito, não incide ISS sobre contrato de franquia; e 3) não foi prequestionado o argumento de que o "Contrato de Parceria de Franquia Padrão" acostado aos autos, ao ceder o direito de uso da marca, inclui diversos serviços ao franqueado.

O agravante insurge-se contra o julgado, argumentando que o decisum não levou em consideração o disposto na Lei Complementar nº 116/2003, a qual incluiu, no item 17.08 da lista de serviços, a "franquia (franchising)" no campo de incidência do ISSQN.

De fato, a decisão agravada, com fundamento no entendimento jurisprudencial desta Corte acerca da tributação dos contratos de franquia, negou provimento ao recurso especial, mantendo-se o acórdão recorrido que entendeu não incidir o ISSQN nos ajustes mencionados.

Todavia, conforme se observa dos precedentes colacionados no aresto agravado, o entendimento jurisprudencial do STJ levava em conta que a legislação de regência da matéria (Decreto-Lei n. 406/68 e da Lei complementar 56/87) não incluía os contratos de franquia no rol de serviços tributáveis.

Com a edição da Lei Complementar 116/2003, no entanto, está expressamente prevista a incidência do ISSQN sobre franquias (franchising), no item 17.08 da lista de serviços anexa à lei complementar mencionada. Desse modo, com a previsão expressa do item relativo à incidência do ISSQN sobre franquias, o assunto não comporta maiores digressões no âmbito desta Corte de Justiça, a quem cabe zelar pelo cumprimento da legislação infraconstitucional.

Destaco que o tema já foi objeto de análise pela egrégia Segunda Turma, oportunidade em que se ressaltou a inclusão das franquias, de forma geral, no campo de incidência do ISSQN, após a vigência da Lei Complementar 116/2003. O aresto exarado está resumido na seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ISSQN. EMPRESA FRANQUEADA QUE PRESTA SERVIÇOS POSTAIS E TELEMÁTICOS. DECRETO-LEI 406/68 E LC 56/87 VIGENTES À ÉPOCA. PERÍODO ANTERIOR À LC 116/03. NÃO-INCIDÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. LEI INTERPRETATIVA. TEMA JÁ JULGADO PELO REGIME CRIADO PELO ART. 543-C, CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008. TESE DOS CINCO MAIS CINCO.

1. Inicialmente, não houve omissão do acórdão proferido pelo Tribunal a quo, que apreciou de forma completa e fundamentada as questões necessárias ao deslinde da controvérsia, razão pela qual não merece prosperar a alegação de nulidade daquele.

2. A situação tributária das franquias no que tange à exigência de ISSQN deve ser apreciada sob dois enfoques. Na vigência da Lei Complementar n. 56/87, tinha-se verdadeira hipótese de não-incidência, já que os contratos de franquias, por terem causa e objeto em serviços (esses sim figurantes do rol trazido por aquele diploma normativo, que deu nova redação ao anexo do Decreto-lei n. 406/68). Com a edição da Lei Complementar n. 116/03 - que entrou em vigor apenas em 1.1.2004 -, as franquias, de forma geral, foram expressamente incluídas na lista de serviços que tornaram exigível o tributo (item 10.04 do anexo daquela lei complementar). As franquias relacionadas à prestação de serviços postais ganharam regulamentação no item 26.01.

3. Conforme bem consignado na decisão acima transcrita, não é possível aplicar a Lei Complementar n. 118/05 aos casos de pagamentos indevidos realizados antes de sua vigência, pois violaria o princípio da irretroatividade. Aplicável ao caso, portanto, a tese dos cinco mais cinco. O tema em relevo, inclusive, foi objeto de julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, tendo a egrégia Primeira Seção desta Corte de Justiça ratificado tal entendimento quando da apreciação do REsp. 1.002.932/SP, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, julgado em 25.11.2009.

4. *Agravo regimental não-provido. (AgRg no REsp 982.171/RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 29.04.10)*

Confirmam-se, ainda, os seguintes precedentes sobre o tema: PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ISSQN. FRANQUIA. FATO GERADOR POSTERIOR À VIGÊNCIA DA LC N. 116/03 (ITEM 17.08 DO ANEXO). INCIDÊNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. CONCEITO PRESSUPOSTO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988. COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

1. *Na vigência da Lei Complementar n. 56/87, tinha-se verdadeira hipótese de não-incidência, já que os contratos de franquias, por terem causa e conteúdo próprios (Lei n. 8.955/94), não se confundiam com os contratos de prestação de serviços (esses sim figurantes do rol trazido por aquele diploma normativo, que deu nova redação ao anexo do Decreto-lei n. 406/68).*

2. *Com a edição da Lei Complementar n. 116/03 - que entrou em vigor apenas em 1.1.2004 -, as franquias (franchising), de forma geral, foram expressamente incluídas na lista de serviços que tornam exigível o tributo (item 17.08 do anexo daquela lei complementar).*

3. *No caso concreto, o fato gerador ocorreu durante a vigência da Lei Complementar n. 116/03, sendo correta a posição adotada pelo Tribunal de origem no acórdão combatido que não afastou a incidência do ISS sobre serviço de franquias.*

4. *A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que a discussão em torno do conceito de serviço para fins de incidência do ISS é de cunho eminentemente constitucional (art. 156, inciso III, da Constituição Federal), descabendo a esta Corte, por meio da via recursal eleita, tal apreciação, sob pena de usurpação da competência conferida, tão-somente, ao Supremo Tribunal Federal.*

5. *Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1151492/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 10.03.2011);*

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. ISSQN INCIDENTE SOBRE CONTRATOS DE FRANQUIA. INCIDÊNCIA PREVISTA PELA LC 116/03. SÚMULA 83/STJ.

1. *Inexistente a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida, como se depreende da análise do acórdão recorrido.*

2. *Nos termos jurisprudência do STJ, a partir da edição da Lei Complementar n. 116/03, em vigor a partir de 1º.1.2004, a atividade de franquias passou a ser expressamente prevista no*

item 17.08 da lista de serviços anexa, ficando, portanto, sujeita à tributação.

3. In casu, o Tribunal de origem decidiu que antes "da entrada em vigor da Lei Complementar n.º 116/2003, que inseriu o contrato de franquia na lista de serviços tributáveis pelo ISSQN, a jurisprudência reconhecia a não-incidência de tal tributo na comissão recebida em contrato de franquia, eis que não se encontrava listada na legislação de regência. Entretanto, após a referida lei complementar, a franquia foi inserida na lista de serviços tributáveis, autorizando expressamente os municípios a exigir o respectivo ISSQN".

Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1140028/MG, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 14.02.2011);

TRIBUTÁRIO. ISSQN. FRANQUIA. INCIDÊNCIA PREVISTA PELA LC 116/03.

1. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, disciplinado pela Lei Complementar 116/03, "tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador" (art. 1º).

2. Com a edição da LC 116/03, em vigor a partir de 01/01/2004, a atividade de franquia passou a ser expressamente prevista no item 17.08 da lista de serviços anexa, ficando, portanto, sujeita à tributação. Precedente.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, para dar provimento ao recurso especial. (EDcl no REsp 1.066.071/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 05.03.2010).

Dessa forma, assiste razão ao recorrente quanto à incidência do ISS sobre operações de franquia em geral, a partir da vigência da LC 116/03.

Ante o exposto, dou provimento ao agravo regimental.

No mesmo sentido, os diversos acórdãos abaixo:

	<u>AgRg</u>	<u>no</u>	<u>AREsp</u>	<u>348521</u>	<u>/</u>	<u>SP</u>
<u>AGRAVO</u>	<u>REGIMENTAL</u>	<u>NO</u>	<u>AGRAVO</u>	<u>EM</u>	<u>RECURSO</u>	<u>ESPECIAL</u>

2013/0160720-9, julgado em 05/04/2016:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ISS. CONTRATO DE FRANQUIA. INCIDÊNCIA. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA PELO STF. SOBRESTAMENTO. DESCABIMENTO.

1. Encontra-se pacificado nesta Corte a orientação de que com a edição da Lei Complementar 116/03, a operação de franquia passou a ser expressamente prevista no item 17.08 da lista de

serviços anexa à norma, ficando, portanto, sujeita à incidência tributária.

Precedentes: AgRg no REsp 1.117.103/RJ, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 9/10/2015; AgRg no AREsp 413.404/ES, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 27/11/2013; EDcl no REsp 1.121.098/SP, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 26/8/2011.

2. O reconhecimento da repercussão geral pela Suprema Corte não enseja o sobrestamento do julgamento dos recursos especiais que tramitam neste Superior Tribunal de Justiça. Precedentes: EDcl no AgRg no AREsp 768.749/RO, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 2/3/2016; AgRg nos EDcl no AREsp 656.405/PR, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 4/2/2016; EDcl no AgRg no REsp 1.346.681/RS, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 6/11/2015.

3. Agravo regimental não provido.

EDcl no AREsp 124423 / SP
EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL
2011/0291190-0, julgado em 17/05/2012:

TRIBUTÁRIO. ISSQN INCIDENTE SOBRE CONTRATOS DE FRANQUIA. INCIDÊNCIA PREVISTA PELA LC N. 116/03. PRECEDENTES.

1. Cuida-se de embargos de declaração recebidos como agravo regimental, em obediência aos Princípios da Economia Processual e da Fungibilidade. EDcl no AgRg no REsp 1.208.878/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 30.5.2011.

2. Com a edição da LC n. 116/2003, que entrou em vigor a partir de 1º.1.2004, a atividade de franquía passou a ser expressamente prevista no item 17.08 da lista de serviços anexa, ficando, portanto, passível de tributação. Desde então esta Corte tem entendido que incide o ISS sobre os contratos de franquía, por expressa previsão legal.

Agravo regimental improvido.

AgRg no AREsp 109680 / MG
AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL
2011/0249175-4, julgado em 15/03/2012:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISSQN INCIDENTE SOBRE CONTRATOS DE FRANQUIA. INCIDÊNCIA PREVISTA PELA LC N. 116/03. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ. AGRAVO CONHECIDO PARA NEGAR SEGUIMENTO AO RECURSO ESPECIAL.

Com a edição da LC n. 116/2003, que entrou em vigor a partir de 1º.1.2004, a atividade de franquia passou a ser expressamente prevista no item 17.8 da lista de serviços anexa, ficando, portanto, passível de tributação. Desde então, esta Corte tem entendido que incide o ISS sobre os contratos de franquia por expressa previsão legal. Precedentes. Súmula 83/STJ.

Agravo regimental improvido.

Já no âmbito do STF, a incidência de ISS sobre contratos de franquia está em julgamento sob repercussão geral no RE 603.136-RJ, em 02/09/2010, não havendo ainda decisão a respeito:

Recurso extraordinário. Tributário. ISS. Franquia. Fato gerador. Lei Complementar 116/2003. Repercussão geral reconhecida.

Destaca-se, entretanto, a prolação do acórdão submetido a repercussão geral (tema sujeição das atividades das operadoras de planos de saúde e seguro-saúde ao ISS) no RE 651.703 - PR, julgado em 29/09/2016:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88.

1. O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde).

2. A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõe não deva ser excluída, a priori, a possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional.

3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado.

4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional.

5. O conceito de prestação de “serviços de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos.

6. O texto constitucional ao empregar o signo “serviço”, que, a priori, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjuga o conceito de Direito Privado.

7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos.

8. A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia constitucional.

9. A Constituição posto carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, admite a fórmula diversa da interpretação da Constituição conforme a lei, o que significa que os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária.

10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade.

11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível. Consequentemente, deve-se promover a interpretação conjugada dos artigos 109 e 110, do CTN, avultando o método sistemático quando estiverem em jogo institutos e conceitos utilizados pela Constituição, e, de outro, o método teleológico quando não haja a constitucionalização dos conceitos.

12. A unidade do ordenamento jurídico é conferida pela própria Constituição, por interpretação sistemática e axiológica, entre outros valores e princípios relevantes do ordenamento jurídico.

13. Os tributos sobre o consumo, ou tributos sobre o valor agregado, de que são exemplos o ISSQN e o ICMS, assimilam considerações econômicas, porquanto baseados em conceitos elaborados pelo próprio Direito Tributário ou em conceitos tecnológicos, caracterizados por grande fluidez e mutação quanto à sua natureza jurídica.

14. O critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva.

15. A classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título “Das Modalidades das Obrigações”, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis.

16. A Suprema Corte, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback (RREE 547.245 e 592.205), admitiu uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de “serviços” desvinculado do conceito de “obrigação de fazer” (RE 116.121), verbis: “EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado leaseback. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do leaseback. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (grifo nosso)(RE 592905, Relator Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009).

17. A lei complementar a que se refere o art. 156, III, da CRFB/88, ao definir os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS a) arrola serviços por natureza; b) inclui serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam à categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados, restariam incólumes a qualquer tributo; e c) em caso de operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS.

18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN.

19. A regra do art. 146, III, “a”, combinado com o art. 146, I, CRFB/88, remete à lei complementar a função de definir o conceito “de serviços de qualquer natureza”, o que é efetuado pela LC nº 116/2003.

20. A classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado.

21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.

22. A LC nº 116/2003 imbricada ao thema decidendum traz consigo lista anexa que estabelece os serviços tributáveis pelo ISSQN, dentre eles, o objeto da presente ação, que se encontra nos itens 4.22 e 4.23, verbis: “Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (...) 4.22 - Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres. 4.23 - Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados,

cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.”

23. *A exegese histórica revela que a legislação preterita (Decreto-Lei nº 406/68) que estabelecia as normas gerais aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza já trazia regulamentação sobre o tema, com o escopo de alcançar estas atividades.*

24. *A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes.*

25. *A base de cálculo do ISSQN incidente tão somente sobre a comissão, vale dizer: a receita auferida sobre a diferença entre o valor recebido pelo contratante e o que é repassado para os terceiros prestadores dos serviços, conforme assentado em sede jurisprudencial.*

27. *Ex positis, em sede de Repercussão Geral a tese jurídica assentada é: “As operadoras de planos de saúde e de seguro-saúde realizam prestação de serviço sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, previsto no art. 156, III, da CRFB/88”.*

28. *Recurso extraordinário DESPROVIDO.*

O excerto abaixo do voto proferido esclarece o alcance do termo "serviço" adotado no julgado:

"Porquanto, a Suprema Corte, no julgamento dos RREE 547.245 e 592.905, ao permitir a incidência do ISSQN nas operações de leasing financeiro e leaseback sinalizou que a interpretação do conceito de “serviços” no texto constitucional tem um sentido mais amplo do que tão somente vinculado ao conceito de “obrigação de fazer”, vindo a superar seu precedente no RE 116.121, em que decidira pela adoção do conceito de serviço sinteticamente eclipsada numa obrigação de fazer.

[...]

A finalidade dessa classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa totalmente àquela que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (por exemplo, serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISS), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços, bens imateriais em

contraposição aos bens materiais, sujeitos a remuneração no mercado.

A doutrina também sufraga esta tese:

Essa adjetivação “de qualquer natureza”, alias, faz muito mais sentido quando se entende que o constituinte incorporou o conceito econômico de serviços. Isso porque, diferentemente do conceito de serviços no Direito Civil (e não no Direito Privado como um todo) que não demanda maiores exercícios interpretativos, por ser facilmente apreensível (embora dificilmente aplicável numa série de atividades econômicas) -, o conceito de serviços na Economia, de maneira distinta, já apresenta, de pronto, uma vagueza semântica caracterizada pelo conjunto de atividades econômicas que não consubstanciam, como produtos, bens materiais. Tal vagueza, ao ser acompanhada da expressão “de qualquer natureza”, denota que é tributável pelo ISS toda a residualidade desse conceito no universo da atividade econômica, depois de afastados os serviços de comunicação e de transporte interestadual ou intermunicipal, tributáveis pelo ICMS; os serviços financeiros, tributáveis pelo IOF. (MACEDO, Alberto. *ISS - O Conceito Econômico de Serviços Já Foi Juridicizado Há Tempos Também pelo Direito Privado*. In: *XII Congresso Nacional de Estudos Tributários - Direito Tributário e os Novos Horizontes do Processo*. MACEDO, Alberto [et al]. - São Paulo: Editora Noeses, 2015, p. 71/79).

*Assim, embora seja possível verificar a existência de corrente doutrinária a identificar o conceito de serviços com obrigação de fazer, há também categorização no sentido de que o conceito econômico de prestação de serviço não se confunde com o conceito de prestação de serviço de Direito Civil, verbis: Serviço, portanto, vem a ser o resultado da atividade humana na criação de um bem que não se apresenta sob a forma de bem material, v.g., a atividade do transportador, do locador de bens imóveis, do médico, etc. O conceito econômico de “prestação de serviço” (fornecimento de bem imaterial) não se confunde nem se equipara ao conceito de “prestação de serviços” do direito civil, que é conceituado como fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviços e o fornecimento mediante remuneração, do trabalho a terceiro). O conceito econômico não se apresenta acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços de direito civil) como outras atividades: v.g.: locação de bens móveis, transporte, publicidade, hospedagem, diversões públicas, cessão de direitos, depósito, execução de obrigações de não fazer, etc. (venda de bens imateriais). (MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*. 1ª Ed, 3ª tiragem. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1984, p. 42/43).*

Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas

relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador."

Entendo que a Lei nº 10.865/2004 não adotou o conceito civilista de "serviço", mas um conceito econômico, nos termos decididos no RE 651.703-PR, como se observa no artigo 7º, §§1º e 2º, artigo 8º, §14 e no art. 15, que trata do creditamento, ao se referirem à base de cálculo sobre prêmios de resseguros, aos prêmios de seguros não enquadrados como serviços componentes do valor aduaneiro, à redução a zero sobre os valores incidentes relativos a aluguel e arrendamento mercantil, incluídos, portanto, nas hipóteses de incidência, o que implica considerar que o conceito civilista não foi o aplicado, haja vista, por exemplo, que aluguel não se enquadra em mera obrigação de fazer (art. 565 do CC),

Lei 10.865/2004

Art. 7º A base de cálculo será:

[...]

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

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

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas:

[...]

§ 14. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições incidentes sobre o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, referente a alugueis e contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa. (Incluído pela Lei nº 10.925, 2004) (Vigência)

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§ 6º O disposto no inciso II do caput deste artigo alcança os direitos autorais pagos pela indústria fonográfica desde que esses direitos tenham se sujeitado ao pagamento das contribuições de que trata esta Lei.

Código Civil

Art. 565. 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.

Frise-se, ainda, que a instituição do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação permitiu o tratamento isonômico em relação à tributação dos bens e serviços prestados no país pelo PIS/Pasep e Cofins sobre o faturamento, como se depreende da exposição de motivos da MP nº 164/2004, parcialmente transcrita a seguir:

Exposição de motivos da MP nº 164/2004

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. (grifei)

3. Considerando a existência de modalidades distintas de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS - cumulativa e não-cumulativa - no mercado interno, nos casos dos bens ou serviços importados para revenda ou para serem empregados na produção de outros bens ou na prestação de serviços, será possibilitado, também, o desconto de créditos pelas empresas sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, nos casos que especifica.

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

para o mercado interno foram estendidas para os bens e serviços importados sujeitos às contribuições instituídas por esta Medida Provisória. (grifei)

Para garantir tal isonomia, o conceito de serviço para o PIS/Pasep e Cofins faturamento deve ser adotado para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, o que nos leva a concluir por um conceito econômico, conforme o Parecer PGFN/CAT nº 2.773/2007, ao definir a intermediação financeira e o prêmio no recebimento de seguros como serviços financeiros. A respeito, transcreve-se trecho do referido parecer:

"32. Dessa forma, fica. claro que a atividade bancária é constituída por serviços que são disponibilizados aos clientes, dentre os quais se inclui a intermediação financeira. Efetivamente, o ponto fundamental do presente trabalho é possuir a clara avaliação do que se pode considerar serviço para fins tributários. Assim, o conceito de serviço, deve ser considerado sob o "contexto sistemático da Constituição", que "leva à conclusão de que o conceito constitucional de serviço não coincide com o emergente da acepção comum, ordinária, desse vocábulo". Foi Alfredo Augusto Becker - apoiado em Pontes de Miranda - quem melhor mostrou que a norma jurídica como que "deturpa" ou "deforma" os fatos, do inundo, ao erigi-los em fatos jurídicos".¹⁷ Ainda, segundo Aires Barreto, "serviço tributável é o desempenho de atividade economicamente apreciável, produtiva, de utilidade para outrem, porém sem subordinação, sob regime de direito privado, com fito de remuneração".

[...]

35. Tal conceito (de serviços) compreende a. totalidade das atividades desenvolvidas pelas instituições financeiras em torno do seu objeto social legalmente tipificado - ou seja., compreendendo tanto as "operações" quanto os "serviços" bancários/financeiros, como caracterizado no item 5 do Anexo sobre Serviços Financeiros do Acordo Geral sobre Comércio de Serviços (GATS), firmado na Rodada Uruguai do GATT (1994) e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994."

O STJ também não adotou a tese restritiva de serviço como obrigação de fazer, ao julgar o REsp 929.521-SP, sob a sistemática de recursos repetitivos, no qual decidiu-se pela incidência de PIS e Cofins sobre a locação de bens móveis com a seguinte ementa:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. COFINS. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. INCIDÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ARTIGO 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS incide sobre as receitas provenientes das operações de locação de bens móveis, uma vez que "o conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais "
(Precedente do STF que versou sobre receitas decorrentes da

locação de bens imóveis: RE 371.258 AgR, Relator(a): Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, julgado em 03.10.2006, DJ 27.10.2006). Precedentes das Turmas de Direito Público do STJ acerca de receitas decorrentes da locação de bens móveis: AgRg no Ag 1.136.371/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 04.08.2009, DJe 27.08.2009; AgRg no Ag 1.067.748/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.05.2009, DJe 01.06.2009; REsp 1.010.388/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.02.2009, DJe 11.02.2009; e AgRg no Ag 846.958/MG, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 05.06.2007, DJ 29.06.2007.

2. Deveras, "a base de incidência da COFINS é o faturamento, assim entendido o conjunto de receitas decorrentes da execução da atividade empresarial e (b) no conceito de mercadoria da LC 70/91 estão compreendidos até mesmo os bens imóveis, com mais razão se há de reconhecer a sujeição das receitas auferidas com a operações de locação de bens móveis à mencionada contribuição" (REsp 1.010.388/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 03.02.2009, DJe 11.02.2009; e EDcl no REsp 534.190/PR, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 19.08.2004, DJ 06.09.2004).

3. Conseqüentemente, a definição de faturamento/receita bruta engloba as receitas advindas das operações de locação de bens móveis, que constituem resultado mesmo da atividade econômica empreendida pela empresa.

4. O artigo 535, do CPC, resta incólume quando o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

5. A ofensa a princípios e preceitos da Carta Magna não é passível de Superior Tribunal de Justiça apreciação em sede de recurso especial.

6. A ausência de similitude fática entre os arestos confrontados obsta o conhecimento do recurso especial pela alínea "c", do permissivo constitucional.

7. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. Proposição de verbete sumular.

Tal recurso especial foi interposto por contribuinte, em cujas razões recursais, dentre outras, alegou violação aos artigos 565 a 594 do Código Civil (distinção entre os contratos de locação e de prestação de serviços), violação ao artigo 110 do CTN, por alteração dos conceitos de direito privado e violação ao artigo 2º da LC nº 70/1991 que definia o fato

gerador da Cofins. Constatase, assim, que o conceito civilista não foi o adotado para se definir o alcance do termo serviço para a incidência das contribuições sobre o faturamento.

De modo similar, são os entendimentos que adotam como serviços financeiros o spread bancário e o prêmio recebido nas atividades de seguros.

Destarte, o termo "serviço" deve possuir a mesma conotação seja para se definir a incidência das contribuições sobre o faturamento, seja para definir as hipóteses de creditamento das contribuições, seja para definir as hipóteses de incidência sobre a importação de serviços, que, embora tratem de tributos distintos, foram instituídos para conferir tratamento isonômico entre os bens e serviços prestados no país com os bens e serviços importados de residentes no exterior, além de existir relação intrínseca entre a incidência na importação de serviços e o creditamento decorrente desta incidência na apuração do PIS/Pasep e Cofins sobre o faturamento, uma vez que o §1º do artigo 15 da Lei nº 10.865/2004 estabelece que o direito ao crédito aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços¹.

Concluindo, entendo que as cessões de direitos, incluindo a remuneração por royalties sobre direitos de uso e de marca, devem ser abarcadas pela incidência do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação.

Entretanto, a respeito da tributação de royalties para o PIS/Pasep-importação e Cofins-Importação, a Receita Federal do Brasil emitiu várias soluções de consulta e de divergência, entendendo pela não incidência das contribuições sobre parcelas de royalties, exceto quando o contrato for complexo e envolver a prestação de serviços e não distinguir a remuneração relativa aos royalties da remuneração pela prestação de serviços. Citam-se as soluções abaixo:

Solução de Divergência Cosit nº 11/2011:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Royalties.

Não haverá incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação sobre o valor pago a título de Royalties, se o

¹ Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Regulamento)

I - bens adquiridos para revenda;

II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

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

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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Royalties.

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

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

Solução de Consulta Cosit nº 262/2017:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

COFINS-IMPORTAÇÃO. PAGAMENTO À EMPRESA DOMICILIADA NO EXTERIOR. LICENÇA DE USO E DISTRIBUIÇÃO. SOFTWARES CUSTOMIZÁVEIS. ROYALTIES. SERVIÇOS VINCULADOS.

Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, por licença de uso e distribuição de softwares customizáveis, não caracterizam contraprestação por serviço prestado, e, portanto, não sofrem a incidência da Cofins-Importação.

Caso haja prestação de serviços vinculada a essa cessão e os valores devidos a tal título vierem destacados no contrato que fundamentar a operação, haverá a incidência da Cofins-Importação apenas sobre os mesmos. Entretanto, se o documento que lastreia a operação não for suficientemente claro para individualizar o que é devido por serviço e o que são royalties, o valor total das remessas deverá ser considerado referente a serviços, e sofrer a incidência da mencionada contribuição.

As licenças de uso e distribuição de softwares e os serviços de suporte técnico importados pelo consulente não constituem insumo dos serviços que presta no Brasil, sendo, sim, o próprio objeto dos contratos por ele firmados com clientes no País. Dessa forma, fica vedada, por falta de previsão legal, a possibilidade de apuração de créditos sobre os valores efetivamente pagos a título de Cofins na sua importação.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, artigos 1º, 3º, 7º e 15; Lei nº 4.506, de 1964, artigos 22 e 23; Lei nº 9.609, de 1998, artigo 2º; Lei nº 9.610, de 1998, artigo 7º; IN SRF nº 252, de 2002, artigo 17; IN SRF nº 404, de 2002, art. 8º, e IN RFB nº 1.455, de 2014, artigo 17.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. PAGAMENTO À EMPRESA DOMICILIADA NO EXTERIOR. LICENÇA DE USO E DISTRIBUIÇÃO. SOFTWARES CUSTOMIZÁVEIS. ROYALTIES. SERVIÇOS VINCULADOS.

Os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties, por licença de uso e distribuição de softwares customizáveis, não caracterizam contraprestação por serviço prestado, e, portanto, não sofrem a incidência do PIS/Pasep-Importação.

Caso haja prestação de serviços vinculada a essa cessão e os valores devidos a tal título vierem destacados no contrato que fundamentar a operação, haverá a incidência do PIS/Pasep-Importação apenas sobre os mesmos. Entretanto, se o documento que lastreia a operação não for suficientemente claro para individualizar o que é devido por serviço e o que são royalties, o valor total das remessas deverá ser considerado referente a serviços, e sofrer a incidência da mencionada contribuição.

As licenças de uso e distribuição de softwares e os serviços de suporte técnico importados pelo consulente não constituem insumo dos serviços que presta no Brasil, sendo, sim, o próprio objeto dos contratos por ele firmados com clientes no País. Dessa forma, fica vedada, por falta de previsão legal, a possibilidade de apuração de créditos sobre os valores efetivamente pagos a título de PIS/Pasep na sua importação.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, artigos 1º, 3º, 7º e 15; Lei nº 4.506, de 1964, artigos 22 e 23; Lei nº 9.609, de 1998, artigo 2º; Lei nº 9.610, de 1998, artigo 7º; IN SRF nº 252, de 2002, artigo 17; IN SRF nº 247, de 2002, art. 66, e IN RFB nº 1.455, de 2014, artigo 17.

Solução de Consulta Cosit nº 316/2017:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. LICENÇA DE USO DE SOFTWARE. NÃO INCIDÊNCIA.

A Contribuição para o PIS/Pasep-Importação não incide sobre o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior a título exclusivo de Royalties.

Classificam-se como Royalties, dentre outros, os rendimentos decorrentes de licença de uso de software.

Caso haja prestação de serviços técnicos e assistência técnica vinculados a essa cessão, e os valores devidos a tal título vierem destacados no contrato que fundamentar a operação, haverá a incidência do PIS/Pasep-Importação apenas sobre tais rubricas. Entretanto, se o documento que lastreia a operação não for suficientemente claro para individualizar o que é devido por serviço e o que são royalties, o valor total das remessas deverá ser considerado referente a serviços, e sofrer a incidência da mencionada contribuição.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, art. 1º, caput e § 1º, e art. 3º, inciso II; Lei nº 4.506, de 1964, arts. 22 e 23; Lei nº 9.609, de 1998, art. 2º; Lei nº 9.610, de 1998, art. 7º; IN SRF nº 252, de 2002, art. 17; IN SRF nº 404, de 2002, art. 8º, e IN RFB nº 1.455, de 2014, art. 17.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

COFINS-IMPORTAÇÃO. LICENÇA DE USO DE SOFTWARE. NÃO INCIDÊNCIA.

A Cofins-Importação não incide sobre o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior a título exclusivo de Royalties.

Classificam-se como Royalties, dentre outros, os rendimentos decorrentes de licença de uso de software.

Caso haja prestação de serviços técnicos e assistência técnica vinculados a essa cessão e os valores devidos a tal título vierem destacados no contrato que fundamentar a operação, haverá a incidência da Cofins-Importação apenas sobre tais rubricas. Entretanto, se o documento que lastreia a operação não for suficientemente claro para individualizar o que é devido por serviço e o que são royalties, o valor total das remessas deverá ser considerado referente a serviços, e sofrer a incidência da mencionada contribuição

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, art. 1º, caput e § 1º, e art. 3º, inciso II; Lei nº 4.506, de 1964, arts. 22 e 23; Lei nº 9.609, de 1998, art. 2º; Lei nº 9.610, de 1998, art. 7º; IN SRF nº 252, de 2002, art. 17; IN SRF nº 404, de 2002, art. 8º, e IN RFB nº 1.455, de 2014, art. 17.

11/2001:

Transcrevo abaixo os fundamentos da Solução de Divergência Cosit nº

“FUNDAMENTOS

4. *Pode-se extrair dos autos que o cerne da questão é estabelecer se os Royalties, cessões de direito de uso ou licenças de uso são considerados prestação de serviços. Desta forma, preliminarmente vamos conceituar estas figuras jurídicas*

5. *A Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, firmou no universo tributário o conceito de Royalties, conforme abaixo:*

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

a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

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.

Art. 23. Serão classificados como alugueis ou "royalties" todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos nos artigos 21 e 22, tais como:

I - As importâncias recebidas periodicamente ou não, fixas ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses;

II - Os pagamentos de juros, comissões, corretagens, impostos, taxas e remuneração do trabalho assalariado, autônomo ou profissional, feitos a terceiros por conta do locador do bem ou do cedente dos direitos;

III - As luvas, os prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador, ou cedente do direito, pelo contrato celebrado;

IV - As benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado, e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se de acordo com o contrato fizeram parte da compensação pelo uso do bem ou direito;

V - A indenização pela rescisão ou término antecipado do contrato;

VI - o valor locativo do prédio urbano construído, quando cedido seu uso gratuitamente.

6. O art. 23, acima reproduzido, para fins da legislação do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, assemelha ao aluguel os Royalties, promovendo para estas espécies uma classificação diferenciada das demais receitas, inclusive das receitas de prestação de serviços. Incluir-se-ão na categoria de Royalties as aquisições de licenças de uso, inclusive de programas de computador, tendo estas, portanto, o mesmo tratamento.

7. Esta classificação está fundamentada no fato de que a locação de bens, a qual se assemelha os Royalties, constitui típica obrigação de dar. Ao contrário dos serviços que possuem característica de obrigação de fazer.

8. Sobre o mesmo tema, em sentido semelhante manifestou-se, por maioria, o Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário RE 116121-SP. Cite-se excerto do voto do Min. Celso de Mello:

Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico, considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que substanciam um praestare ou um facere.

Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar, como resultado do art. 1.188 do Código Civil: “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.”

Esse entendimento – que identifica, na figura contratual da locação de bens móveis, a presença de uma típica obrigação de dar, fundada na cessão de coisa não fungível – encontra apoio em autorizado magistério doutrinário (SILVIO RODRIGUES, “Direito Civil”, vol. 3/209-211, itens ns. 88/90, 23ª ed., 1995, Saraiva; CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, “Instituições de Direito Civil”, vol. III/250-254, item n. 238, 5ª ed., 1981, Forense; ORLANDO GOMES, “Contratos”, p. 328, 330/332 e 335, itens ns. 209/210 e 214, 7ª ed., 1979, Forense, v.g.).

Insista-se, portanto, na asserção de que, para efeito de configuração do contrato de locação de coisas (locatio rerum, que se distingue, juridicamente, da locatio operis faciendi), a entrega de coisa não fungível constitui, nos termos de nosso estatuto civil (art. 1.188 c/c art. 1.189, I), um dos essenciais do negócio, como acentua MARIA HELENA DINIZ (“Curso de Direito Civil Brasileiro”, vol. 3/194, 6ª ed., 1989, Saraiva):

A entrega da coisa locada é o principal dever do locador, por ser ela um meio indispensável para a fruição do uso e gozo do bem, o que constitui elemento essencial do contrato de locação. Sem tal entrega, a locação não se efetiva. (Negrifou-se)

8.1. *Não é possível vislumbrar numa cessão de direito de uso a presença de uma obrigação de fazer, que caracteriza a prestação de serviços, a qual é realizada com emprego da força humana que presta a realização, transformando materiais e situações.*

9. *Os Royalties não podem ser considerados prestação de serviços, ainda que o licenciamento de uso de programas de computador e outras cessões de direitos de uso sejam consideradas serviços para fins da legislação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), por constar do Anexo à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Tal norma reflete a disputa entre estados e municípios por uma maior fatia tributária, o que lhe dá muitas vezes feições mais políticas que técnicas. Observamos que mesmo antes do advento da Lei Complementar nº 116, de 2003, o Parecer Normativo CST nº 87, de 1977, já retirava da legislação do ISS, até então vigente, a força de Norma Tributária de Caráter Geral, não aplicando seus institutos com relação à incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI). Este entendimento pode ser confirmado pela redação do art. 1º da Lei Complementar nº 116, de 2003:*

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

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

(...)

10. *Com relação às normas tributárias de hierarquia inferior, podemos mencionar o art. 17 da Instrução Normativa SRF nº 252, de 3 de dezembro de 2002, que conceituou os Royalties para fins da incidência do Imposto de Renda retido na Fonte:*

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 na fonte à alíquota de quinze por cento.

§ 1º Para fins do disposto no caput:

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

a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;

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 recebidos pelo autor ou criador do bem ou obra;

II - considera-se:

a) serviço técnico o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios;

b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.

10.1 A autoridade tributária teve o cuidado de retirar do conceito de Royalties o serviço técnico prestado e a assistência técnica prestada, porque, realmente, e em razão de tudo o que já foi argumentado, não se confundem em sua natureza.

11. Passa-se ao exame da hipótese relacionada com a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. A incidência foi estabelecida pelos arts. 1º e 3º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, conforme abaixo:

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

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

*I - **executados** no País; ou*

*II - **executados** no exterior, cujo resultado se verifique no País.*

(...)

Art. 3º. O fato gerador será:

(...)

*II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como **contraprestação por serviço prestado**. (Negritou-se)*

11.1 Verifica-se a ênfase que a legislação deu à execução dos serviços, quando em ambos os incisos do § 1º firmou:

*§ 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.*

11.2. A execução revela clara natureza de obrigação de fazer, já argumentada anteriormente, a qual não é característica jurídica dos Royalties. Há também uma preocupação de que os resultados dessa execução, se realizada no exterior, sejam verificados no País. No caso dos Royalties não há qualquer execução e os resultados são verificados no exterior. O titular do direito recebe a receita dele derivada, uma vez que a finalidade dos Royalties é remunerar a propriedade industrial e intelectual.

12. Com relação aos contratos de cessão de direitos de uso e exploração normalmente firmados há que se ter algum cuidado. Se o contrato discriminar os Royalties, os serviços técnicos e a assistência técnica de forma individualizada, não caberá a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre o valor pago a título de Royalties. Neste caso, as contribuições sobre a importação incidirão apenas sobre os valores dos serviços conexos contratados. Entretanto, se o contrato não for suficientemente claro para individualizar estes componentes, o valor total deverá ser considerado referente a serviços e sofrer a incidência das mencionadas contribuições.

CONCLUSÃO

13. Diante do exposto, soluciona-se a presente divergência respondendo ao autor da representação, que não incidem a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação sobre os valores pagos, creditados, entregues ou remetidos para pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior a título de Royalties, cessão do direito de uso ou de licença de uso, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação. Neste caso, as contribuições sobre a importação incidirão apenas sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados. Entretanto, se o documento que lastreia a operação não for suficientemente claro para individualizar o que é serviço e o que é Royalties, o valor total deverá ser considerado referente a serviços e sofrer a incidência das mencionadas contribuições.”

Reconheça-se que a Administração Tributária adotou o conceito civilista, pelo menos por enquanto, para a caracterização de serviços na legislação de PIS/pasep-Importação e Cofins-Importação, ressalvando, entretanto, a incidência nas exações nos contratos mistos ou complexos, em que não seja possível a individualização dos serviços.

Frise-se, ainda, que as soluções de consulta em 2017 (Soluções de Consulta Cosit nº 262 e 316, acima mencionadas), possuem efeito vinculante no âmbito da RFB e respaldam o sujeito passivo que as utilizar, independentemente de ser o consulente, nos termos do artigo 9º da IN RFB nº 1.396/2013. Portanto, ainda que este relator tenha uma posicionamento diferente, não cabe ao contencioso administrativo afastar um entendimento da própria Administração Tributária consonante, em parte, com as alegações da recorrente, especialmente quanto à caracterização de serviços como obrigações de fazer. Tal situação configuraria ofensa ao princípio da vedação ao comportamento contraditório.

Assim, caso os fatos expostos na autuação se subsumissem ao regramento proposto na Solução de Consulta Cosit nº 262 e 316/2017, entendo que a solução do litígio deveria ser dada pelas referidas, por ser mais favorável à recorrente que o entendimento deste relator sobre a sujeição dos contratos de franquia às incidências das contribuições sobre a importação.

Verificando os contratos de franquia objeto desta autuação, constata-se que nas e-fls. 1396/1397, que há várias obrigações de fazer incluídas no contrato de franquia que se sujeitam à incidência das contribuições, como depreende-se das cláusulas 4 e 7, a seguir transcritas:

"4. Serviços Gerais da Franqueadora. A Franqueadora assessorará e prestará consultoria à Franqueada periodicamente com relação à operação dos Restaurantes e também, mediante solicitação da Franqueada, em outras ocasiões razoáveis. A Franqueadora comunicará à Franqueada seus conhecimentos especializados ("knowhow"), novos desenvolvimentos, técnicas e aperfeiçoamentos nas áreas de projeto e construção de restaurantes, projeto e fabricação de equipamentos, gerenciamento de restaurantes, preparação de alimentos e serviço de atendimento, que forem pertinentes à operação de um restaurante que usa o Sistema McDonald's. As comunicações poderão ser realizadas por visitas de Consultores de Campo, relatórios impressos e filmados, seminários e remessas de relatórios informativos pelo correio. A Franqueadora também colocará à disposição da Franqueada todos os seus serviços, instalações, direitos e privilégios adicionais que a Franqueadora geralmente coloca à disposição, de tempos em tempos, a todas as suas licenciadas internacionais que operam Restaurantes McDonald's.

[...]

7. Treinamento. A Franqueadora colocará à disposição da Franqueada os serviços da Hamburger University (Universidade do Hambúrguer), o centro internacional de treinamento do Sistema McDonald's. A Franqueada reconhece a importância da qualidade da operação comercial entre todos os restaurantes do Sistema McDonald's, e concorda em inscrever seus gerentes (e

fazer as Subfranqueadas inscreverem seus gerentes), presentes e futuros, na Hamburger University ou no outro centro de treinamento que possa ser designado pela Franqueadora de tempos em tempos. A Franqueadora arcará com o custo de manter a Hamburger University, inclusive os custos indiretos de treinamento, salários de pessoal, materiais e todas as ferramentas técnicas de treinamento, e concorda em fornecer à Franqueada instrução tanto básica como avançada para a operação de um Restaurante McDonald's. A Franqueada ou suas Subfranqueadas pagarão todas as despesas de viagem, subsistência, refeições, remuneração ou outras incorridas pela Franqueada, pelas Sub-franqueadas e por seus empregados com relação à presença na Hamburger University ou outros centros de treinamento como esse."

Deflui-se que os royalties englobam a prestação de vários serviços relacionados com a operação dos restaurantes McDonald's, inseridos no conceito de obrigações de fazer, não havendo individualização da remuneração dos serviços em relação aos royalties decorrentes de direito de utilizar o Sistema McDonald's, sujeitando-se assim à incidências das contribuições, nos termos das soluções de consulta.

Portanto, sejam por se conformar com o conceito econômico defendido por este relator, sejam pelas razões aduzidas nas soluções de consulta, os royalties pagos sob o contrato de franquia objeto dos autos se sujeitam à incidência do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação.

Destarte, afasto a pretensão da recorrente nesta matéria.

Alegou, ainda, a recorrente, que propôs a Ação Ordinária nº 2.105/2004, afastando a relação jurídica entre a recorrente e o Município de Barueri no que concerne à exigência de recolhimento de ISS sobre as receitas decorrentes dos contratos de franquia. Porém, razão não cabe à recorrente. Em primeiro lugar, a sentença obtida no processo judicial referido fez coisa julgada entre as partes, ou seja, o Município de Barueri e a recorrente, não atingindo terceiros, no caso a União. Em segundo lugar, a ação trata de ISS, espécie tributária distinta das contribuições sociais, com contornos jurídicos distintos a modelar a interpretação das normas tributárias relativas ao imposto e às contribuições. E, por fim, como já visto, entendo que a não caracterização do contrato de franquia como obrigação de fazer não afasta a incidência das contribuições sobre a importação de serviços.

Noutro giro, alegou que a alíquota de ISS para a recorrente é zero, pois que obteve decisão judicial transitada em julgado (e-fls. 1769/1771), afastando a incidência de ISS sobre a atividade de franquia. Nesta questão, entendo que cabe razão à recorrente, pois a base de cálculo prevista no inciso II do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004 refere-se ao ISS ao qual está sujeito o contribuinte, sendo que, no caso, a recorrente possui decisão judicial transitada em julgado, afastando a incidência do imposto. Logo, não há que se aplicar alíquota positiva para apuração da base de cálculo das contribuições, discordando da decisão recorrida que afirmou implicar tratamento desigual em relação aos demais, o que, a meu ver, é o que exatamente deve ocorrer, uma vez que a recorrente não está em condições isonômicas com os demais contribuintes que não possuem decisões judiciais afastando a incidência do ISS sobre as atividades de franquia.

Destarte, entendo correto o ajuste na base de cálculo das contribuições, no sentido de se considerar uma alíquota zero no lugar da considerada pela fiscalização.

Além da exclusão do ISS da base de cálculo, a recorrente pugnou pelas exclusão das próprias contribuições, cujos montantes estão previstos no inciso II do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004, abaixo transcrito, alegando que tal inclusão estaria em desacordo com as normas constitucionais:

Art. 7º A base de cálculo será:

[...]

II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

Embora a recorrente tenha mencionado que não se trataria de pedido de declaração de inconstitucionalidade, por certo trata de pedido para afastar dispositivo sob fundamento de inconstitucionalidade, expressamente vedado pelo artigo 62 do Anexo II do RICARF².

Continuando em sua defesa, pediu o sobrestamento do feito para aguardar o julgamento do RE 559.607 que trata da inclusão do ICMS e do valor das próprias contribuições na base de cálculo do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, em razão do disposto no §1º do artigo 62-A do Anexo II do anterior Regimento Interno do CARF - Portaria MF nº 256/2009. Ocorre que tal dispositivo foi revogado, assim como todo o regimento, não existindo mais no atual RICARF dispositivo que determine o sobrestamento nestas circunstâncias.

Ademais, o pedido é desnecessário, pois o Ag no RE 559.607-SC foi julgado e obteve trânsito em julgado em 10/12/2015, com a seguinte ementa:

PIS E COFINS – IMPORTAÇÃO – ARTIGO 149, § 2º, INCISO III, ALÍNEA “A”, DA CARTA FEDERAL – LEI Nº 10.865/04 – CONSTITUCIONALIDADE FORMAL – BASE DE CÁLCULO – VALOR ADUANEIRO – INCLUSÃO DO VALOR DO ICMS E DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES – INCONSTITUCIONALIDADE – MODULAÇÃO DOS EFEITOS – REJEIÇÃO. O Supremo, no Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, relatora ministra Ellen Gracie, acórdão redigido pelo ministro Dias Toffoli, concluiu pela inconstitucionalidade, por afronta ao artigo 149, § 2º, inciso III, alínea “a”, da Carta Federal, da inclusão dos valores da contribuição ao PIS e da Cofins e do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços nas bases de cálculos dessas mesmas contribuições sociais quando incidentes na importação de bens e serviços. Apreciando declaratórios, o Pleno assentou não se tratar de situação excepcional a autorizar a modulação dos efeitos da decisão.

² Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

A decisão acima aplicou o decidido no RE 559.937/RS, julgado na sessão plenária de 20/03/2013, que ao final reconheceu a inconstitucionalidade da expressão "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições ", por ofensa ao artigo 149, §2º, III, a, da CF.

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

~~[...]~~

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

[...]

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

A discussão ocorrida no STF disse respeito à afronta ao artigo 149, §2º, inciso III, alínea "a" da Constituição Federal, ou seja, que as contribuições não poderiam extrapolar a base do valor aduaneiro sob pena de inconstitucionalidade por violação da norma de competência, concluindo que a referência ao valor aduaneiro implicou utilização de expressão técnica já utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto de Importação.

Constata-se, a partir da análise do julgamento proferido, que em momento algum houve pronunciamento sobre o inciso II do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004, e, ao contrário do que defende a recorrente, os fundamentos utilizados na decisão da Suprema Corte não se aplicam à incidência sobre a importação de serviços, já que o artigo 149, §2º, III, a da CF refere-se apenas a valor aduaneiro na importação, expressão esta que não se aplica a serviços, mas somente a mercadorias, pois que se trata da base de cálculo do Imposto de Importação, cujo fato gerador é a entrada de mercadoria estrangeira no Brasil (artigo 72 do Decreto nº 6.759/2009).

Confirma-se o entendimento a própria alteração legislativa promovida no inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004 pelo artigo 26 da Lei nº 12.865/2013, em 9/10/2013, adequando o inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004 ao conteúdo da decisão do STF, sem contudo alterar o inciso II do referido artigo, como se observa abaixo:

Art. 7º A base de cálculo será:

~~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; ou~~

*I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do **caput** do art. 3º desta Lei; ou (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)*

II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

Portanto, afasta-se a pretensão da recorrente quanto à exclusão das contribuições de suas próprias bases de cálculo.

Concernente ao pedido de afastamento dos juros sobre a multa de ofício, analisa-se, inicialmente, a possibilidade de incidência de juros de mora sobre multas.

O artigo 161 do CTN dispõe:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

O crédito tributário decorre da obrigação principal e possui a mesma natureza desta, conforme disposto no art. 139 do Código. Esta, por sua vez, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (artigos 113, §1º e 139 do CTN).

Depreende-se, assim, que o crédito tributário mencionado no artigo 161 do CTN abrange os tributos e as penalidades pecuniárias, sujeitando-se à incidência dos juros de mora.

A respeito, cita-se o Recurso Especial 1.129.990 - PR (2009/0054316-2), julgado em 01/09/2009, de relatoria do Ministro Castro Meira:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 1º de setembro de 2009(data do julgamento).

Transcreve-se, ainda, excerto do voto condutor, esclarecedor da questão:

“Da sistemática instituída pelo art. 113, caput e parágrafos, do Código Tributário Nacional-CTN, extrai-se que o objetivo do legislador foi estabelecer um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias, as quais caracterizam e definem a obrigação tributária principal, de cunho essencialmente patrimonialista, que dá origem ao crédito tributário e suas conhecidas prerrogativas, como, a título de exemplo, cobrança por meio de execução distinta fundada em Certidão de Dívida Ativa-CDA.

A expressão "crédito tributário" é mais ampla do que o conceito de tributo, pois abrange também as penalidades decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias.

Em sede doutrinária, ensina o Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria que, "havendo descumprimento da obrigação acessória, ela se converte em principal relativamente à penalidade pecuniária (§ 3º), o que significa dizer que a sanção imposta ao inadimplente é uma multa, que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados aos tributos " (Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e Jurisprudência, Artigo por Artigo. Coord.: Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2ª ed., 2004, p. 546).

De maneira simplificada, os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, advém a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.

Em suma, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Rematando, confira-se a lição de Bruno Fajerstajn, encampada por Leandro Paulsen (Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 9ª ed., 2007, p. 1.027-1.028):

"A partir da redação do dispositivo, fica evidente que os tributos não podem corresponder à aplicação de sanção pela prática de ato ilícito, diferentemente da penalidade, a qual, em sua essência, representa uma sanção decorrente do descumprimento de uma obrigação.

A despeito das diferenças existentes entre os dois institutos, ambos são prestações pecuniárias devidas ao Estado. E no caso em estudo, as penalidades decorrem justamente do descumprimento de obrigação de recolher tributos.

Diante disso, ainda que inconfundíveis, o tributo e a penalidade dele decorrente são figuras intimamente relacionadas. Ciente disso, o Código Tributário Nacional, ao definir o crédito tributário e a respectiva obrigação, incluiu nesses conceitos tanto os tributos como as penalidades.(grifos não originais)

Com efeito, o art. 139 do Código Tributário Nacional define crédito tributário nos seguintes termos:

'Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta'.

Já a obrigação principal é definida no art. 113 e no parágrafo 1º. Veja-se:

'Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente'.

Como se vê, o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis. No entanto, essa equiparação, muito útil para fins de arrecadação e administração fiscal, não identifica a natureza jurídica dos institutos.

(...)

O Código Tributário Nacional tratou da incidência de juros de mora em seu art. 161. Confira-se:

'Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da

aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito'

A redação deste dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre 'crédito' não integralmente recolhido no vencimento.

Ao se referir ao crédito, evidentemente, o dispositivo está tratando do crédito tributário. E conforme demonstrado no item anterior, o crédito tributário decorre da obrigação principal, na qual estão incluídos tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente. (grifos não originais)

Sendo assim, considerando o disposto no caput do art. 161 acima transcrito, é possível concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre as multas" (Exigência de Juros de Mora sobre as Multas de Ofício no Âmbito da Secretaria da Receita Federal. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 132, p. 29, setembro de 2006).

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial

Na mesma direção, ensina Hugo de Brito Machado³:

“A denominada multa de ofício caracteriza-se pela inafastável necessidade de ação fiscal para que se considere devida. Assim, mesmo em face da jurisprudência que tem predominado, em se tratando de multa de ofício não se pode falar da existência de uma obrigação que a tenha como conteúdo, antes de regularmente constituído o crédito tributário. Assim, somente com a lavratura do auto de infração é que se pode considerar devida a multa de ofício. E como em face do auto de infração o contribuinte é notificado a fazer o correspondente pagamento, é a partir daí que se pode cogitar da configuração da mora, , em consequência, do início da incidência de juros de mora correspondentes”

Infere-se, de fato, que a multa de ofício é constituída na lavratura do auto de infração e vence no prazo de trinta dias para a apresentação da impugnação ao lançamento. Após este prazo, considera-se devida e, portanto, sujeita a juros de mora, não fazendo sentido algum permanecer seu montante imutável ao longo do tempo até que se ultime sua extinção.

Assim, o artigo 161, §1º do CTN, determina que se a lei não dispuser de modo diverso, os juros serão calculados à taxa de um por cento ao mês. Destarte, ultrapassada

³ MACHADO, Hugo de Brito. Juros de Mora sobre Multas Tributárias. RDDT 180/82, set/2010, apud PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência / Leandro Paulsen. 14º ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE: 2012.

a questão da pertinência da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, resta verificar se a taxa Selic, aqui em discussão, deve ser utilizada como os juros de mora a que se refere o artigo 161.

Sobre a legitimidade da Selic como juros moratórios, descabem maiores considerações, conforme decidido no REsp 879.844/MG, julgado em 11/11/2009 (recursos repetitivos), e no RE 582.461/SP, submetido à repercussão geral, julgado em 18/05/2011, e de acordo com o enunciado da Súmula CARF nº 4:

“A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

Cabe frisar que no julgamento dos recursos especial e extraordinário, acima referidos, a discussão girou em torno da isonomia entre a aplicação da Selic na repetição de indébito como na atualização dos débitos:

“Forçoso esclarecer que os debates nesta Corte gravitaram em torno da aplicação da taxa SELIC em sede de repetição de indébito. Nada obstante, impõe-se, mutatis mutandis, a incidência da referida taxa nos cálculos dos débitos que os contribuintes tenham para com as Fazendas Municipal, Estadual e Federal.

Aliás, raciocínio diverso importaria tratamento anti-isonômico, porquanto a Fazenda restaria obrigada a reembolsar os contribuintes por esta taxa SELIC, ao passo que, no desembolso, os cidadãos exonerar-se-iam desse critério, gerando desequilíbrio nas receitas fazendárias.” (REsp 879.844/MG)

Assim, sob este aspecto abordado nos julgamentos dos recursos especial e extraordinário, é legítima a incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício após seu vencimento, pois que eventual indébito referente à multa paga a maior que a devida, necessariamente seria corrigido pela referida taxa.

Por outro lado, diversos diplomas legais trataram da Selic como juros de mora incidentes sobre os débitos para com a Fazenda Nacional. Assim, citam-se:

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

Art. 84 – Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:

I – juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;

.....
§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida

Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.(Incluído pela Lei nº 10.522, de 2002)
(grifei)

Art. 91. O parcelamento dos débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, autorizado pelo art. 11 do Decreto-Lei nº 352, de 17 de junho de 1968, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 623, de 11 de junho de 1969, pelo inciso II, do art. 10 do Decreto-Lei nº 2.049, de 01 de agosto de 1983, e pelo inciso II, do art. 11 do Decreto-Lei nº 2.052, de 03 de agosto de 1983, com as modificações que lhes foram introduzidas, poderá ser autorizado em até trinta prestações mensais. Parágrafo único. O débito que for objeto de parcelamento, nos termos deste artigo, será consolidado na data da concessão e terá o seguinte tratamento:

a) se autorizado em até quinze prestações:

a.1) o montante apurado na consolidação será dividido pelo número de prestações concedidas;

a.2) o valor de cada parcela mensal, por ocasião do pagamento, será acrescido de juros equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna, calculados a partir da data do deferimento até o mês anterior ao do pagamento, e de um por cento relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado; (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

b) se autorizado em mais de quinze prestações mensais:

b.1) o montante apurado na consolidação será acrescido de encargo adicional, correspondente ao número de meses que exceder a quinze, calculado à razão de dois por cento ao mês, e dividido pelo número de prestações concedidas;

b.2) sobre o valor de cada prestação incidirão, ainda, os juros de que trata a alínea a.2 deste artigo.(Revogado pela Lei nº 10.522, de 19.7.2002)

Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. Produção de efeito (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até

o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

...

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

.....

Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

Art. 17. Fica acrescentado o seguinte parágrafo ao art. 84 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

"Art. 84.

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional." (NR) (grifei)

...

Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997. (grifei)

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na

moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – UFIR, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento. (g.n) (grifei)

Destaca-se que o artigo 30 da Lei nº 10.522/2002, expressamente prevê a incidência dos juros de mora à taxa Selic, a partir de 1º/01/1997, relativamente aos débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional referidos no artigo 29, cujos fatos geradores tivessem ocorridos até 31/12/1994. Já a mesma lei acrescentou ao artigo 84 da Lei nº 8.981/95, o §8º, a disposição de que aos demais créditos da Fazenda Nacional, aplicam-se as disposições do artigo 84, o que determina a aplicação dos juros de mora aos tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorressem a partir de 1º/01/1995.

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional." (NR)

A Lei nº 10.522/2002, é conversão da MP nº 2.176-79/2001, fruto da reedição de sucessivas medidas provisórias, desde a original de nº 1.110, de 30 de agosto de 1995. A inclusão do §8º no artigo 84 da Lei nº 8.981/95, pela MP nº 1.110/95, bem como a inclusão dos artigos 29 e 30 pela MP nº 1.542/96 (nove dias antes da publicação da Lei nº 9.430/96) estabeleceram, expressamente, a incidência da taxa Selic sobre quaisquer débitos da Fazenda Nacional (até 1994 pelo artigo 30 e após 1º/01/1995, pelo §8º do artigo 84).

Constata-se que, por sua vez, a Lei nº 9.430/96, ao prever a aplicação da Selic em seus artigos 43 e 61 convalidou o que já estava sendo previsto pela MP nº 1.542/96 (atual Lei nº 10.522/2002).

Conclui-se, portanto, que é legítima a incidência da taxa de juros Selic sobre a multa de ofício vinculada ao tributo.

Neste sentido, citam-se, recentes decisões da CSRF:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

(CSRF, 3ª Turma, Processo nº 10835.001034/00-16, Sessão de 15/08/2013, Acórdão nº 9303-002400. Relator Joel Miyazaki).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO As multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos, estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

(CSRF, 1ª Turma, Processo nº 13839.001516/2006-64, Sessão de 15/05/2013, Acórdão nº 9101-001657. Relator designado Valmir Sandri).

Destarte, incidem os juros sobre a multa de ofício.

Em relação à aplicação da taxa Selic, descabem maiores considerações, conforme decidido no REsp 879.844/MG, julgado em 11/11/2009 (recursos repetitivos), e no RE 582.461/SP, submetido à repercussão geral, julgado em 18/05/2011, e de acordo com o enunciado da Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Portanto, devidos os juros moratórios calculados à taxa Selic.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário para que seja efetuado o ajuste na base de cálculo das contribuições, no sentido de se considerar uma alíquota zero para o ISS no lugar da considerada pela fiscalização.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède

Processo nº 16561.720079/2011-34
Acórdão n.º **3302-004.820**

S3-C3T2
Fl. 1.972
