



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

Processo nº 10611.721975/2011-00
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3302-002.777 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2014
Matéria COFINS
Recorrentes ARCELORMITTAL BRASIL S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS - INCISO II, § 1º DA LEI Nº 10.865/2004 - RESULTADO DO SERVIÇO

Para a incidência de PIS e COFINS Importação é preciso se verificar a presença dos requisitos legais, ou seja, (i) os serviços devem provenientes do exterior; (ii) devem ser prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior; (iii) devem ser executados no País ou (iv) executados no exterior, com resultado que se verifique no País. A inexistência destes requisitos descaracterizam a importação de serviços.

IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS - TRANSPORTE INTERNACIONAL DE MERCADORIAS - NÃO INCIDÊNCIA

O resultado do serviço de transporte internacional é a entrega da mercadoria no exterior, não o pagamento do transporte e menos ainda a retirada do produto no Brasil. Não incidência do PIS e COFINS Importação.

IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS - SERVIÇOS JURÍDICOS - INCIDÊNCIA

As empresas brasileiras que operam internacionalmente e precisam consultar advogados locais para a prestação de seus serviços, incorrem na importação dos serviços jurídicos para obter os necessários conselhos legais. O resultado do serviço jurídico importado é usufruído no Brasil pela empresa que o solicitou. O ato de os escritórios estrangeiros não atuarem nas leis brasileiras não influencia o serviço contratado, vez que a empresa pretende, justamente, atuar em outros países.

IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS - REPRESENTANTES COMERCIAIS - NÃO INCIDÊNCIA

A atividade de representação comercial de vendas internacionais, quando realizadas por pessoas físicas/jurídicas estrangeiras e representam a

exportação de mercadorias, ocorrem exclusivamente fora do Brasil. Apenas o efeito econômico da venda do produto ocorre no Brasil, todavia, este efeito financeiro não é o suficiente para a tributação pretendida, posto que não representa o conceito de “resultado” previsto no § 1º do inciso II da Lei nº 10.865/04.

IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS - LOGÍSTICA INTERNACIONAL - NÃO INCIDÊNCIA

A atividade de logística internacional ocorre exclusivamente fora do Brasil e tem como objetivo organizar e finalizar a exportação do produto. O efeito financeiro do pagamento do serviço pela empresa brasileira não é o suficiente para a tributação pretendida, posto que não representa o conceito de “resultado” previsto no § 1º do inciso II da Lei nº 10.865/04.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Recurso de Ofício Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para manter a tributação na importação de serviços jurídicos, e negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto da relatora. Vencidos os conselheiros Walber José da Silva, que mantinha a tributação na importação do serviço de afretamento e a conselheira Maria da Conceição Arnaldo Jacó, que negava provimento integral ao recurso voluntário e dava provimento ao recurso de ofício. Quanto à tributação de serviço de afretamento, o conselheiro Paulo Guilherme Déroulède acompanhou a relatora pelas conclusões.

Sustentação Oral: Walter de Sousa Lobato OAB/MG 61186.

(assinado digitalmente)

WALBER JOSE DA SILVA - Presidente.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS - Relatora.

NOME DO REDATOR - Redator designado.

EDITADO EM: 11/02/2015

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Walber José da Silva, Maria da Conceição Arnaldo Jacó, Paulo Guilherme Déroulède, Fabiola Cassiano Keramidas, Alexandre Gomes e Gileno Gurjão Barreto.

Relatório

Trata-se de autos de infração lavrados para o fim de constituir débito de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fls. 2/71) e de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS (fls. 72/144) em virtude da suposta “importação de serviços” incorrida no período de 02/01/2007 e 30/12/2008. Os serviços tributados pela fiscalização são: **(i)** serviços de afretamento na exportação; **(ii)** serviços de representação comercial; **(iii)** serviços de logística internacional e **(iv)** serviços jurídicos.

Por retratar a realidade dos fatos, peço vênha a meus pares para adotar contido na decisão de primeira instância administrativa, a saber:

“As autuações ocorreram em virtude da falta de recolhimento da Cofins e do PIS incidentes sobre a importação de serviços, nos períodos acima identificados, conforme o Relatório de Auditoria Fiscal, de fls. 146/222, cuja apuração encontra-se discriminada nos demonstrativos de fls. 200/221.

No Relatório de Auditoria Fiscal a fiscalização descreve as previsões constitucional e legal e os aspectos da hipótese de incidência da Cofins e do PIS na importação de serviços (pessoal, material, quantitativo, espacial e temporal), destacando, quanto ao aspecto espacial, que, no caso de serviços executados no exterior, o “resultado do serviço” deve ser entendido como o resultado financeiro ou econômico da operação para o contratante do serviço ou para o beneficiário do serviço, no caso do contratante também ser residente ou domiciliado no exterior.

Foram lançados os valores incidentes sobre:

*- **Serviços de afretamento na exportação**, cujo resultado econômico ocorreu em território nacional, tendo em vista tratar-se de serviços derivados de operações de exportação do contribuinte. A fiscalização ressalta, nesse caso, que ‘parte do serviço prestado ocorreu efetivamente no Brasil, visto que o serviço de afretamento iniciou-se no local de embarque das mercadorias exportadas (porto localizado no território brasileiro) e desenvolveu-se em águas territoriais brasileiras no início do trajeto. Apenas a parcela final do serviço de afretamento ocorreu em território estrangeiro, mas todo seu resultado deu-se no Brasil (resultado comercial e econômico da venda internacional efetuada)’;*

*- **Serviços de representação comercial**, cujo resultado ocorreu efetivamente no Brasil, uma vez que se trata serviços correlatos às operações administrativas e comerciais da empresa fiscalizada, sendo que o resultado da venda comercial ocorreu em território nacional;*

*- **Serviços de logística internacional**, cujo resultado ocorreu efetivamente no Brasil, tendo em vista tratar-se de serviços*

derivados de operações de exportação da empresa fiscalizada, cujo resultado econômico ocorreu em território nacional; e

*- **Serviços jurídicos**, cujo resultado ocorreu efetivamente no Brasil, tendo em vista tratar-se de serviços correlatos às operações administrativas da empresa fiscalizada.*

A fiscalização frisa que todas as operações referem-se a serviços provenientes do exterior prestados por pessoa jurídica domiciliada no exterior, executados no País ou no exterior, cujo resultado se verificou no País, enquadrando-se no conceito de “importação de serviços” previsto na Lei nº 10.865, de 2004. No caso de serviços executados no exterior derivados de operações de exportação, o resultado econômico da operação ocorreu em território nacional (sede administrativa e operacional da companhia). O fato gerador das contribuições ocorreu na data do pagamento às empresas fornecedoras dos serviços.

Os dispositivos legais infringidos constam na Descrição dos Fatos e Enquadramento(s) Legal(is) dos referidos Autos de Infração (fls. 71 e 141).

Irresignado, tendo sido cientificado em 29/11/2011 (fl. 2.347), o autuado apresentou, em 29/12/2011, acompanhadas dos documentos de fls. 3.363/3.612, as suas razões de defesa (fls. 3.333/3.362), a seguir resumidas:

Narrando os fatos considerados na formalização dos presentes Autos de Infração, aduz que a premissa adotada pela fiscalização para o lançamento, ou seja, que o elo justificador da tributação é o benefício econômico, e puramente econômico, obtido pela empresa no Brasil, não negando que todo o serviço é executado no exterior e que não há qualquer materialidade (além do aspecto econômico) no Brasil, não convalida o procedimento adotado, pois a norma de competência, assim como a hipótese de incidência das contribuições jamais autorizaram a tributação que se tenta impor. E sequer a decisão do STJ mencionada no relatório fiscal tem o alcance desejado pela fiscalização, pois nos serviços considerados na autuação a consumação do serviço foi realizada no exterior e o beneficiário também encontra-se no exterior.

Em relação à importação de serviços de afretamento na exportação, não há como enquadrar os fatos na hipótese legal para a cobrança das contribuições, pois seria tributar indiretamente as exportações, advogando contra a vontade constitucional; não há materialidade jurídica dos fatos no Brasil (consumação, utilidade ou benefício), portanto, a norma brasileira não pode alcançar tais fatos; e esse item sequer se enquadra como serviço, na acepção técnica e consagrada pelo Texto Constitucional (art. 110, CTN) e, mesmo se serviço fosse, há uma norma que reduz a alíquota a zero.

Quanto aos serviços de representação comercial, logística e assistência jurídica, o ponto fundamental para a cobrança é que o resultado econômico do serviço prestado teria ocorrido no território brasileiro, isto é, o resultado foi aqui auferido uma vez que se relaciona a empresa sediada no Brasil, argumentação

puramente econômica e sem qualquer respaldo nos elementos de conexão consagrados pela doutrina e jurisprudência. Tal argumento não deve prosperar, pois, se assim fosse, qualquer transação internacional levaria necessariamente à existência de dois locais do resultado, quais sejam, os domicílios de ambos os polos contratuais, isso porque qualquer transação comercial sempre se relaciona com a atividade das empresas que participam do objeto da transação. Esse conceito não é utilizado pela doutrina e jurisprudência para definir o local do resultado de uma operação comercial, pois é trivial, subjetivo e leva a uma situação de bitributação, distorcendo todo o sistema de tributação no destino.

Em seguida, expõe as razões que justificariam o cancelamento da exigência. Transcreve o art. 149 da CF/1988, o art. 5º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 6º da Lei nº 10.833, 2003, e discorre sobre a política do Brasil de tributar as importações, desonerando, por outro lado, as exportações (neutralidade fiscal). Caso seja seguida a lógica da fiscalização, parte das receitas das exportações serão afetadas pelas contribuições, ainda que de forma indireta, já que os itens afretamento, representação comercial e logística são custos das exportações. Assim, as exportações serão oneradas em contradição com o Texto Constitucional (imunidade) e com as leis instituidoras dos tributos, que buscam desonerar toda a cadeia de exportação, inclusive com a restituição dos créditos dos eventuais insumos adquiridos ao longo de tal cadeia. Diante disso, não é razoável a desoneração de toda cadeia produtiva das exportações e onerar custos específicos, ocorridos no exterior, que viabilizam tais exportações.

Citando entendimento doutrinário e jurisprudência do STF, afirma que as imunidades devem ser interpretadas de forma ampliativa, rejeitando-se a interpretação limitada e estritamente formal, pois nem a interpretação e nem a regulamentação podem restringir o alcance constitucional. E as regras de competência, que atribuem o poder de tributar às importações, devem ter seu alcance exato dentro dos limites impostos pelos conceitos constitucionalizados, ou seja, na definição da hipótese de incidência não se pode ampliar os conceitos constitucionais para tributar e nem tampouco para amesquinhar a vontade constitucional de desonerar toda cadeia produtiva das exportações. Portanto, não há qualquer lógica em tributar pelo PIS e pela Cofins os serviços de afretamento, logística e representação comercial, pois se referem a contratos firmados para serviços e locação intrinsecamente ligados (custo) às exportações, acabando-se por tributar parte das próprias exportações, o que fere a intenção e o desejo do Texto Constitucional.

Faz considerações, a partir de entendimentos doutrinários, acerca do conceito de serviço - uma vez que a tributação é sobre bens ou serviços do exterior -, chegando à definição consoante o Direito Privado: obrigação de fazer. Na obrigação de fazer o devedor serve o credor, usando de seu conhecimento e técnica, a

fim de alcançar determinado resultado, e na obrigação de dar entrega-se, a que título for, para uso e gozo um determinado bem, móvel ou imóvel. Somente há que se falar em tributação de PIS e Cofins importação sobre obrigações de fazer, uma vez que são essas as obrigações que se encaixam na norma de competência prevista constitucionalmente.

*O item afretamento não se enquadra em tal definição. Os tipos de contrato de afretamento (a casco nu, por viagem e por tempo) possuem, em sua essência, natureza - ainda que parcial - de uma locação de embarcação. **No afretamento a casco nu não resta dúvida que não há prestação de serviço, pois o fretador simplesmente loca o navio para o afretador, sendo que todo o resto (tripulação e custos em geral) corre por conta deste.** As duas demais modalidades de afretamento possuem caráter híbrido (complexo), pois nelas está incutido um misto de locação de navio e prestação de serviço. É impossível, portanto, enquadrá-las como se mero serviço fossem para fins de tributação do PIS e da Cofins. Nesse sentido, transcreve julgado do STJ acerca do ISS. Assim, **no caso do afretamento não se chega a discutir sequer o critério espacial da norma de incidência, pois ele não se enquadra na descrição de serviços, não estando a sua tributação autorizada pela norma constitucional.***

Mas ainda que assim não fosse, consta expressamente no art. 8º, §14, da Lei nº 10.865, de 2004, que as locações de bens móveis e atividades de natureza complexa não devem ser tributadas pelo PIS e Cofins importação. E caso o legislador não tivesse abarcado na isenção do §14 a operação de afretamento, não haveria sentido em excepcioná-la, três parágrafos abaixo (§17), quando destinada ao transporte de pessoas para fins turísticos. Isso porque se uma espécie (afretamento turístico) é excepcionada em relação a um determinado dispositivo, há de se concluir que o gênero (afretamento) foi ali disposto pelo legislador. Logo, excetuando-se a hipótese de afretamento turístico, é incontestável a isenção dada às demais modalidades desse contrato. Portanto, se não entendido que o afretamento não deveria ser tributado por não ter natureza jurídica de serviço, permanecerá sem possibilidade de tributação por conta da norma isencional citada.

*É evidente pelos documentos e pelo próprio relatório fiscal que nenhum dos itens autuados foi aqui executado (inciso I da Lei nº 10.865, de 2004). Portanto, é preciso partir para o inciso II da Lei, ou seja, deve-se verificar o conceito de resultado para fins de tributação do PIS e Cofins importação. Pela indefinição do que seja resultado na legislação, a doutrina e a jurisprudência caminharam em duas direções opostas: **enquanto uns adotaram a teoria do resultado-consumação, outros optaram pela teoria do resultado-utilidade.***

Lembra também, conforme a exposição de motivos da MP que deu origem à Lei nº 10.865, de 2004, que o PIS e a Cofins importação foram criados para equiparar o produtor interno com os bens e serviços importados, ou seja, se o interno pagava o PIS e a Cofins sobre o faturamento, seria justo que o bem ou serviço importado, que competisse com o interno, fosse também

tributado. Por isso, o elemento de conexão correto seria o do resultado utilidade, segundo doutrina que transcreve. Assim, caso não seja comprovado o benefício decorrente do serviço para uma empresa nacional, não há que se falar em tributação sobre o PIS e a Cofins importação. Isso é exatamente o que ocorre no caso em tela: muito embora o contratante do serviço seja empresa brasileira, o seu verdadeiro beneficiário não está localizado no Brasil.

No caso do PIS e Cofins importação deve-se distinguir a figura do contratante e a do beneficiário efetivo (beneficial owner) para que se verifique, com exatidão, o local do resultado da prestação. Conforme demonstra o art. 5º da Lei nº 10.865, de 2004, beneficiário e contratante são figuras distintas, em que pese, em certas situações, estarem centradas em um mesmo indivíduo. Sendo assim, a teoria do resultado-utilidade busca aquele que verdadeiramente se beneficia do serviço, não aquele que simplesmente o paga. O contratante só será responsável quando ele também for o beneficiário (relação bilateral). Não significa dizer que ele é responsável por ser contratante, mas que, sendo aquele que paga pelo serviço e único beneficiário na operação, necessariamente é o responsável tributário por ela. Na hipótese em que beneficiário e contratante forem pessoas distintas, aquele será o responsável pelo recolhimento do PIS e Cofins importação, desde que seja brasileiro, ao passo que contratante e prestador forem estrangeiros. Por outro lado, nessa hipótese o contratante do serviço nunca será o responsável pelo tributo.

No caso em análise, os contratos de afretamento, serviços de representação comercial, logística e assistência jurídica equivalem-se em um ponto: têm como contratante uma empresa brasileira (ArcelorMittal Brasil S/A), mas o beneficiário do serviço é estrangeiro.

É certo que a contratação envolveu empresa brasileira, mas isso não implica em dizer que foi ela a beneficiária do serviço. Isso porque benefício (se considerado o critério utilidade) perpassa pela ideia de aproveitamento, fruição, utilidade (do ponto de vista jurídico) e os serviços autuados pela fiscalização nada mais são do que serviços-meio, com a finalidade única de viabilizar a transação comercial com terceiro sediado no estrangeiro. É o terceiro, cliente sediado no exterior, que usufrui do serviço de afretamento e é para ele que é organizado o serviço de logística, a assistência jurídica e a representação comercial. A empresa autuada é apenas a contratante de serviços em prol de terceiro que dele aproveitará. Ninguém senão este pode ser considerado o beneficiário da prestação, pois é ele quem aproveita o seu resultado final, é ele quem se beneficia da viabilização da transação comercial, é ele quem usufrui do resultado das operações, enfim, é o terceiro no exterior que terá a materialização dos serviços em seu território. Assim, tendo em vista que o beneficiário do serviço encontra-se no exterior e, por consequência, o local do resultado do serviço

também, não há que se falar em incidência de PIS e Cofins na importação.

Contudo, se desprezada a teoria do resultado-utilidade e seguir na teoria do elemento de conexão resultado-consumação, bastaria verificar o local de conclusão do serviço para definir onde estaria presente o resultado. E no que tange ao local de conclusão, não discordam a fiscalização e a empresa que a prestação dos serviços foi concluída no exterior. Nesse caso, necessariamente o resultado foi auferido fora do país, não havendo que se falar em incidência de PIS e Cofins na importação.

Sobre o assunto, transcreve diversas Soluções de Consulta da RFB, as quais demonstram que os itens glosados pela fiscalização não se enquadram na hipótese de incidência do PIS e da Cofins importação. Quando muito, tais manifestações deveriam servir para trazer segurança jurídica, desonerando as empresas de serem surpreendidas com tais lançamentos (arts. 146 e 110 do CTN).

E mesmo no precedente do STJ citado pelo relatório fiscal, fica evidente que aquela Corte considerou o local onde se consumou o serviço (em que pese a ressalva quanto ao critério utilizado), isto é, a referida decisão aponta o local do resultado do serviço como aquele onde efetivamente é concluída a sua prestação. O que não entendeu a fiscalização é que o posicionamento adotado pelo STJ de nenhuma forma pode ser aproveitado por esta autuação, na medida em que ela própria reconhece que os serviços foram prestados no exterior.

Se a fiscalização realmente entende que, com base nesse acórdão, conclusão e resultado se dão no mesmo local, este auto nem deveria ter sido lançado. E a adoção do resultado-consumação, conforme defendido pelo STJ e pela Receita Federal, se revela ainda mais benéfica para o contribuinte no caso do PIS e Cofins importação (TaxView nº 15 da Auditoria Ernst & Young). Isso porque, no julgado em questão, o STJ entendeu favoravelmente à incidência do ISS, haja vista a conclusão do serviço em território nacional. Traçando um paralelo com a presente autuação de PIS e Cofins importação, uma vez que a execução do serviço foi efetuada e integralmente concluída em território estrangeiro, não há que se falar em tributação pelas contribuições, já que o caso não se subsume a nenhuma de suas hipóteses de incidência.

No que tange à autuação sobre a importação de serviços jurídicos de escritórios de advocacia estrangeiros, tais escritórios sequer têm autorização para consultar no que tange ao direito brasileiro, nos termos do provimento nº 91/2000 do Conselho Federal da OAB - Ordem dos Advogados do Brasil. Como todos os escritórios elencados na autuação estão situados no estrangeiro, é indiscutível que tais serviços prestados relacionam-se a consultoria em direito que não o brasileiro, porque a escritórios estrangeiros é expressamente vedada a atuação em consultoria sobre o direito brasileiro. No caso, o beneficiário do serviço está sediado no exterior, pois contratou o serviço jurídico com a finalidade de viabilizar a transação

comercial em favor de terceiro, sediado no estrangeiro. Dessa forma, não poderia aproveitar a consultoria jurídica de um mercado no qual sequer está instalada. É o terceiro, domiciliado no exterior, que usufrui da prestação do serviço jurídico, na medida em que é ele quem aproveita as conclusões apontadas pela consultoria. Portanto, não há como se concluir que o resultado do serviço ocorreu em território nacional, pois o serviço jurídico não foi prestado em território nacional; o serviço tampouco se refere ao direito brasileiro, havendo inclusive restrição legal quanto a esse ponto; e o beneficiário do serviço encontra-se no estrangeiro, não se confundindo com o contratante.

Por fim, requer seja julgado insubsistente todo o crédito tributário, uma vez que seja qual for o critério (elemento de conexão) utilizado para dar materialidade à importação de serviços, os itens lançados (serviços jurídicos, logística para exportações, afretamento para exportações, representação comercial para exportações) não se consumam em território nacional e sua utilidade é apenas meio para o adquirente na mercadoria no exterior.

Se assim não entender, que seja excluído o item afretamento, seja porque não se enquadra no conceito de serviço, seja porque há norma reduzindo a alíquota a zero.

Por outro lado, com base nos inúmeros e expressos posicionamentos das autoridades fiscais, conforme Soluções de Consulta anteriormente descritas, jamais poderia sofrer os ônus da multa e dos juros de mora impostos, nos termos do art. 110 do CTN, parágrafo único.

Protesta provar por todos os meios em Direito admitidos, especialmente a prova documental. Caso os julgadores entendam haver controvérsias quanto aos itens lançados serem instrumentais às exportações e prestados integralmente no exterior, podem os autos serem baixados em diligência.” - destaquei

Após analisar as razões da Recorrente trazidas em sua impugnação, a 1ª Turma da DRJ/BHE - Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), proferiu o acórdão nº 02-39.651 (fls. 3618/3637), que restou da seguinte forma ementada:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

COFINS-IMPORTAÇÃO. AFRETAMENTO. PRESTADOR RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

Quando o serviço de afretamento para o transporte de mercadorias do Brasil para o exterior for executado por

pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, ocorre a incidência da Cofins-Importação.

COFINS-IMPORTAÇÃO. INTERMEDIÇÃO DE VENDAS NA EXPORTAÇÃO. PRESTADOR RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO-INCIDÊNCIA.

Não há incidência da Cofins-Importação na prestação, por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, de serviços de intermediação de vendas, remunerados mediante comissões, concernentes às exportações realizadas pela pessoa jurídica.

COFINS-IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS DE LOGÍSTICA NA EXPORTAÇÃO. PRESTADOR RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO-INCIDÊNCIA.

Não há incidência da Cofins-Importação na prestação, por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, de serviços de logística relativos às exportações realizadas pela pessoa jurídica.

COFINS-IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS DE CONSULTORIA JURÍDICA. PRESTADOR RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

Há incidência da Cofins-Importação na prestação, por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, de serviços consultoria jurídica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PIS-IMPORTAÇÃO. AFRETAMENTO. PRESTADOR RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

Quando o serviço de afretamento para o transporte de mercadorias do Brasil para o exterior for executado por pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, ocorre a incidência do PIS-Importação.

PIS-IMPORTAÇÃO. INTERMEDIÇÃO DE VENDAS NA EXPORTAÇÃO. PRESTADOR RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO-INCIDÊNCIA.

Não há incidência do PIS-Importação na prestação, por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, de serviços de intermediação de vendas, remunerados mediante comissões, concernentes às exportações realizadas pela pessoa jurídica.

PIS-IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS DE LOGÍSTICA NA EXPORTAÇÃO. PRESTADOR RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO-INCIDÊNCIA.

Não há incidência do PIS-Importação na prestação, por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, de serviços de logística relativos às exportações realizadas pela pessoa jurídica.

PIS-IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS DE CONSULTORIA JURÍDICA. PRESTADOR RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA.

Há incidência do PIS-Importação na prestação, por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, de serviços consultoria jurídica.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte.” - destacamos

Em resumo, a decisão recorrida exonerou os serviços de representação comercial (intermediação de serviços) e de logística internacional, por entender que são serviços prestados fora do território nacional e com efeitos também fora do Brasil, o que gerou a interposição de recurso de ofício.

Irresignada, a Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 3640/3717) por meio do qual reiterou suas razões de impugnação.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou contra-razões às fls. 3720/3740.

É o relatório.

Voto

Conselheira FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS

Os recursos atendem aos pressupostos de admissibilidade, razão pela qual deles conheço.

Conforme relatado, os autos de infração em análise referem-se à intenção da fiscalização de tributar a suposta “importação de serviços” da Recorrente incorrida no período de 02/01/2007 e 30/12/2008. A tributação que se pretende encontra guardada no inciso II, § 1º da Lei nº 10.865/2004, *verbis*:

Lei nº 10.865/2004

“Art. 1º. Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso

IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

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

I - executados no País; ou

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

(...)” - destaquei

Percebe-se que o critério utilizado pela fiscalização para fundamentar o auto de infração é a condição de o *resultado do serviço* ter supostamente ocorrido no Brasil.

Ainda, o Termo de Verificação Fiscal denota que a fiscalização dividiu os serviços tributados em quatro grupos, quais sejam: **(i)** serviços de afretamento na exportação; **(ii)** serviços de consultoria jurídica; **(iii)** serviços de logística internacional e **(iv)** serviços de representação comercial.

Em sede de **Recurso Voluntário**, o Recorrente pretende a não tributação dos serviços indicados nos itens (i) afretamento e (ii) serviços de consultoria jurídica enquanto discute-se, em sede de **Recurso de Ofício**, os serviços de (iii) representação comercial e (iv) logística internacional.

Inicialmente necessário traçar algumas considerações acerca da tributação sobre serviços. Conforme se denota dos termos dos autos, pretende-se a tributação em referência em virtude de o contribuinte ter realizado o envio de valores para o pagamento de serviços, isto porque a fiscalização utilizou como premissa para a tributação o conceito de “resultado” como sendo o “resultado financeiro” da operação.

Neste aspecto, no entender da fiscalização, o fato de o contribuinte ter realizado o pagamento do serviço é suficiente para a incidência de PIS e COFINS na importação deste serviço.

Realmente, o fato gerador do PIS e Cofins Importação, conforme predispõe a Lei nº 10.865/2004 consiste, efetivamente, no *pagamento* de valores a *residentes* ou *domiciliados no exterior* a título de serviço prestado, a saber:

“Art. 3º. O fato gerador será:

I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou

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.” – destaquei.

Desta forma, a regra matriz de incidência tributária demanda **(i)** o pagamento do serviço **(ii)** à residentes e domiciliados no exterior.

Todavia, a presença destes aspectos da regra matriz não é suficiente para que ocorra a incidência do tributo. É preciso que ocorram todos os aspectos da materialidade tributária, não apenas o financeiro que coincide *in casu* com o fato gerador. Divirjo, portanto, da premissa adotada pela fiscalização, razão pela qual passo à análise dos demais aspectos da **materialidade**.

Para a incidência tributária primeiro é preciso que (i) seja prestado um serviço; (ii) que este serviço seja efetivamente pago; (iii) que seja proveniente do exterior; (iv) que seja executado no país ou (v) se executados no exterior, que tenha resultado produzido no Brasil.

Em relação ao conceito de serviço, vale lembrar lição de outro Conselheiro desta Casa Sólton Sehn, “serviço, no sentido jurídico, consiste na prestação de utilidade material ou imaterial em benefício alheio, mediante remuneração, sob regime de direito privado e sem vínculo empregatício. *Tem natureza de obrigação de fazer e sempre resulta de um contrato bilateral, o que pressupõe a presença de um prestador ou contratado e de um tomador ou contratante. Excluem-se do conceito o trabalho prestado com vínculo empregatício e as obrigações de dar, como a locação, da cessão de direitos e a compra de bens e ativos.*”¹

Conforme já mencionado, não resta dúvida de que houve pagamento (resultado financeiro) e que os serviços são provenientes do exterior.

Todavia, em cada item autuado será preciso avaliar se houve efetivamente prestação de serviço e, uma vez que a tributação foi realizada com base no art. 1º, parágrafo 1º, inciso II, se houve *resultado* (além do financeiro) *auferido* no Brasil.

Acerca do conceito de *resultado auferido no Brasil* necessário tecer algumas considerações.

O conceito vago e com poucas definições. A jurisprudência e doutrina que se referem basicamente a dois conceitos: (i) resultado-consumação e (ii) resultado – utilidade.

Conforme citado pela Recorrente em suas razões de impugnação, Sérgio André Rocha define estes conceitos:

“Analisando-se as doutrinas e as decisões sobre a matéria, percebe-se que duas compreensões a respeito do conceito de resultado da prestação do serviço são normalmente apresentadas. A primeira seria no sentido de que esta significa a utilidade que o serviço proporciona para o seu contratante, sendo este entendimento sustentado por respeitável corrente doutrinária. A idéia é que sendo a prestação de serviços a realização de uma atividade em benefício de terceiros, o seu resultado seria exatamente a utilidade gerada para o contratante.

A segunda, que se encontra perfeitamente nos limites da moldura da expressão resultado da prestação do serviço, seria na linha de que este corresponderia à consumação material da atividade desenvolvida pelo prestador de serviços, sendo esta a que até o momento prevalece nas decisões administrativas, tendo sido acolhida na decisão proferida no Recurso Especial 831.214.” - destaqui

A meu sentir, mais do que “utilidade” e “consumação” é preciso aferir se o serviço “importado” foi efetivamente *usufruído* pela empresa brasileira. E ainda assim, esta

¹ RDIET, Brasília, V. 1, n. 2, p. 213-232, Jul-Dez, 2011.

simples análise, não seria suficiente. Conforme têm entendido a própria Receita Federal em sede de respostas à consultas, é preciso, para o resultado do serviço ser efetivamente aferido, **que o seu efeito/consequência seja imediato**. Isto porque, resultado *mediato* todos os serviços prestados têm, posto que são bilaterais e demanda um dispêndio financeiro, todavia, nem todos os serviços possuem um efeito imediato. **Neste aspecto, o elemento diferenciador para fim de aferição do resultado, se dá com a análise do seu efeito imediato**².

Passo a análise de caso a caso.

(1) SERVIÇOS DE AFRETAMENTO:

De acordo com a fiscalização, incide PIS e COFINS sobre a importação do serviço de transporte internacional de mercadorias em virtude de o “resultado econômico” ter ocorrido em território nacional, a saber:

Termo de Verificação Fiscal – E-Fls. 173

A empresa fiscalizada, para justificar o não recolhimento das contribuições para o PIS/Importação e COFINS/Importação relativo às importações de serviço acima relacionadas, alegou a não incidência, conforme previsto no § 1, II, do artigo, 1º da Lei nº 10.865/04. Entretanto, o resultado dos serviços prestados ocorreu efetivamente no Brasil, tendo em vista tratar-se de serviços derivados de operações de exportação da empresa fiscalizada, cujo resultado econômico ocorreu em território nacional. Também podemos considerar que parte do serviço prestado ocorreu efetivamente no Brasil, visto que o serviço de afretamento iniciou-se no local de embarque das mercadorias exportadas (porto localizado no território brasileiro) e desenvolveu-se em águas territoriais brasileiras no início do trajeto. Apenas a parcela final do serviço de afretamento ocorreu em território estrangeiro, mas todo seu resultado deu-se no Brasil (resultado comercial e econômico da venda internacional efetuada). Por sua vez, a decisão recorrida entendeu que o beneficiário do serviço é a empresa brasileira, a qual usufrui do resultado do serviço. É o que se percebe pela leitura do voto, verbis:

Acórdão Recorrido – Fls. 3627

“Sobre os serviços de afretamento, o autuado entende que: não se trata de “serviço” (obrigação de fazer), pois os tipos de contrato de afretamento possuem natureza - ainda que parcial - de uma locação de embarcação; o art. 8º, §14, da Lei nº 10.865, de 2004, reduz a zero as alíquotas das contribuições incidentes sobre a locação de bens móveis; e o conceito de resultado para fins de tributação das contribuições deve ser o de “resultado-utilidade”.

Deve-se, de início, verificar se o afretamento caracteriza-se como prestação de serviços. Bernardo Ribeiro de Moraes, ao

² Solução Consulta SRRF9º/Disit nº 90/2005, Solução Consulta SRRF9º/Disit nº 63/2006, Solução Consulta SRRF9º/Disit nº 64/2006, Solução Consulta SRRF8º/Disit nº 31/2006, Solução Consulta SRRF7ºRF/Disit nº 7/2007, Solução de Consulta SRRF4º/Disit nº 40/2008, Solução Consulta SRRF8º/Disit nº 325/2008, Solução Consulta SRRF7º/Disit nº 9/2010, Solução Consulta SRRF8º/Disit nº 100/2010.

comentar o conceito de serviço para fins tributários, leciona (Doutrina e Prática do ISS, RT, 1984):

Conforme se verifica, adotou-se o conceito econômico de serviço, assim entendido o bem econômico (meio idôneo para satisfazer uma necessidade) que não seja bem material, isto é, que não seja extensão corpórea ou de permanência no espaço. Serviço, no sentido econômico, é sinônimo de bem imaterial, fruto do esforço humano à produção. No dizer de Albert L. Mayers, serviço 'é qualquer bem não material'.

[...]O conceito econômico de 'prestação de serviços' (fornecimento de bem imaterial) não se confunde e nem se equipara ao conceito de 'prestação de serviços' do direito civil, que é conceituado como fornecimento apenas de trabalho (prestação de serviços é o fornecimento, mediante remuneração, de trabalho a terceiros). O conceito econômico, não se apresentando acanhado, abrange tanto o simples fornecimento de trabalho (prestação de serviços do 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. (vendas de bens imateriais).

Conquanto constitua tributo municipal, a adoção do ISS na base de cálculo do PIS e da Cofins Importação denota que houve pelo legislador uma preferência pelo conceito econômico de prestação de serviços em detrimento do conceito de prestação de serviços do Direito Civil.

A atividade de afretamento de navios, em suas diversas modalidades (afretamento a caso nu, afretamento por tempo ou afretamento por viagem - art. 2º da Lei nº 9.432, de 1997), enquadra-se no conceito de serviços, tal como este é entendido no direito tributário brasileiro. A esse propósito discorre Sérgio Pinto Martins (Manual do ISS, 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 40):

Conforme se constata, serviço é bem imaterial na etapa da circulação econômica. Prestação de serviço é a operação pela qual uma pessoa, em troca do pagamento de um preço (preço do serviço), realiza em favor de outra a transmissão de um bem imaterial (serviço). Prestar serviços é vender bem imaterial, que pode consistir no fornecimento de trabalho, na locação de bens móveis ou na cessão de direitos. Seu pressuposto é a circulação econômica de um bem imaterial, ou, melhor, a prestação de serviços, onde se presume um vendedor (prestador de serviço), um comprador (tomador do serviço) e um preço (preço do serviço).

O contribuinte aduz ainda que as locações de bens móveis e as atividades de natureza complexa estariam isentos da Cofins e do PIS Importação, nos termos do disposto no §14 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, a seguir transcrito:

§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.

Ocorre que no presente caso há que ser observado o princípio da interpretação literal previsto no art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), pois a redução a zero de alíquota das contribuições resulta em desoneração de tributo. A lei não diz expressamente que os serviços de afretamento de embarcações utilizados na atividade da empresa serão tributados à alíquota zero, se referindo apenas às “locações de embarcações”. Os contratos de afretamento têm natureza específica e são regidos pelo art. 178 da Constituição Federal, pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, pela Lei nº 10.233, de 5 de junho de 2001, e pelo Código Comercial Brasileiro.

*Quisesse o legislador se referir ao afretamento, teria feito de forma literal, como dispôs no §17 do mesmo artigo. Nesse parágrafo o legislador deixou claro que os valores pagos em decorrência da **prestação de serviços** a título de frete, **afretamento**, arrendamento ou aluguel de embarcações marítimas ou fluviais destinadas ao transporte de pessoas para fins turísticos não será beneficiada com a desoneração do tributo. Tal disposição não significa que o afretamento estaria desonerado, pelo fato de ter-se estabelecido uma exceção à regra.*

Novamente, se fosse essa a intenção do legislador, este teria disposto sobre o afretamento literalmente no §14.

*Veja-se que, ao contrário da Lei que regulamenta a incidência da Cofins e do PIS sobre a importação, o inciso I do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, prevê expressamente que fica reduzida a zero a alíquota do imposto de renda incidente sobre as “receitas de fretes, **afretamentos**, alugueis ou arrendamento de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem assim os pagamentos de aluguel de containers, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias”.*

*O contribuinte afirma que “fica evidente pelos documentos, bem como pelo próprio relatório fiscal que nenhum dos itens autuados foi aqui executado.” **Entretanto, quanto aos serviços de afretamento, verifica-se a sua execução - ainda que em parte - no território nacional. O serviço de afretamento começa a ser executado no país de onde se originam as mercadorias a serem exportadas. Um serviço de transporte necessariamente começa em uma região e termina em outra. Então, ele é uma importação de serviço se a empresa que o contrata é residente e domiciliada em um país e a empresa transportadora das mercadorias é residente ou domiciliada em outro país. No presente caso, constata-se, ao contrário do que aduz o impugnante, a materialidade no Brasil, pois o serviço de***

transporte de mercadorias é consumido no País (executado em parte).

(...)

*Mas ainda que os serviços em apreço pudessem ser enquadrados no inciso II, do §1º, do art. 1º, da Lei nº 10.865, de 2004, e que fosse adotada a tese do resultado-utilidade, como defende o contribuinte, o beneficiário do serviço é a empresa que contratou o afretamento. **Quem usufrui dos serviços em questão não é o cliente sediado no exterior, porque o serviço contratado resulta apenas no transporte das mercadorias do Brasil para o exterior. A realização da transação comercial (venda das mercadorias) é uma etapa posterior, que ocorre com a atuação dos representantes comerciais, que inclusive recebem comissões pelas vendas efetuadas.** Portanto, o beneficiário do transporte, nesse caso, é a empresa que o contratou, que usufrui do resultado do serviço, isto é, que tem as suas mercadorias devidamente transportadas para o território estrangeiro. Em outras palavras, o resultado do serviço não é a exportação das mercadorias (ou a venda delas), mas tão-somente a transferência destas do Brasil para o exterior. Caso o transporte tivesse sido contratado por uma empresa brasileira e executado por uma empresa domiciliada ou residente no exterior que realizasse o transporte de mercadorias entre **dois países estrangeiros**, aí sim o resultado se verificaria no exterior.” - destaquei*

Percebo que a fiscalização lançou PIS e COFINS sobre o serviço de afretamento por entender que (i) se trata de prestação de serviços e que (ii) houve “resultado financeiro” no Brasil, enquanto a decisão recorrida concluiu que o “resultado do serviço” foi usufruído no Brasil.

Em primeiro lugar mister se faz analisar a questão da natureza dos contratos questionados pela fiscalização, justamente para que seja possível aferir sua natureza, se trata-se de prestação de serviços.

O contrato de afretamento marítimo embora não possua definição ou regulamentação expressa na legislação, tem três de suas modalidades definidas pela Lei nº 9.432/97, que assim estabelece expressamente em seu artigo 2º, *verbis*:

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

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

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

*III - **afretamento por viagem**: contrato em virtude do qual o afretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma*

embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens;(...)"

Os dispositivos legais mencionados deixam claro que os contratos de afretamento consistem obrigação de dar, não obrigação de fazer. A natureza de tais contratos é de locação, seja em razão dos termos da lei, seja pela constatação de que essência do afretamento tem por finalidade a colocação à disposição, para uso pela parte, de coisa cuja propriedade não se transfere.

Ademais, resta claro que o afretamento a casco nu equipara-se ao contrato de locação simples, na medida em que locador disponibiliza ao locatária apenas a embarcação, para seu uso pelo tempo determinado no instrumento e para utilização nos termos contratados, sem transferência de propriedade, mas apenas da posse do bem.

É cediço que a lei tributária não pode alterar conceitos apenas para alcançar a finalidade de tributação, conforme predispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

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

Discordo portanto do primeiro fundamento apresentado pela fiscalização no sentido de que o **afretamento é prestação de serviços** e por isso tributável pelo PIS e Cofins Importação nos termos pretendidos.

Ademais, não coaduno com a argumentação da decisão recorrida de que a empresa brasileira, ao contratar o serviço usufruiu de resultado financeiro. Isso porque, a meu ver, a empresa não usufruiu de "resultado financeiro" positivo, mas contrariamente, negativo, já que a contratação representou um custo.

Ainda, ao onerar o serviço de transporte internacional que permite a exportação de produtos brasileiros, parece-me claro que se está onerando a própria exportação dos produtos, sendo que tal interpretação é defesa por inconstitucional.

Melhor sorte não acolhe o argumento de que o "resultado do serviço" foi usufruído pela empresa Brasileira porque o produto dela foi transportado, sendo que este fato justificaria a incidência do PIS e COFINS no transporte internacional de produtos.

Valho-me dos ensinamentos do então Conselheiro José Antonio Francisco que esclareceu, quando do julgamento do processo administrativo nº 10611.721620/2011-11 que tratou de matéria idêntica à dos presentes autos, que o resultado do transporte não é retirar os produtos do país, mas entregá-los em outro destino, a saber:

"O frete internacional, no caso, retira uma mercadoria do território nacional (daí produziria efeito no País), mas não é essa a essência do serviço, que consiste no transporte da mercadoria até o destino no estrangeiro.

O efeito de retirar a mercadoria do País não se confunde com o resultado, que é a sua entrega ao destinatário.

Trata-se, portanto, de serviço contratado no exterior que produz resultado fora do País.

Não é o caso da importação, por exemplo, em que a entrega do produto seria efetuada no País, exemplo a que se aplicaria o dispositivo legal em questão.

A Lei n. 9.611, de 1998, que trata do transporte multimodal de cargas, estabelece os seguintes conceitos devidamente destacados:

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

Parágrafo único. O Transporte Multimodal de Cargas é:

I nacional, quando os pontos de embarque e de destino estiverem situados no território nacional; II internacional, quando o ponto de embarque ou de destino estiver situado fora do território nacional.

(...)

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

Muito embora tratem os autos de caso que utiliza uma só modalidade de transporte, é certo que o contrato de prestação de serviço engloba a coleta, união de cargas e movimentação até o veículo que fará o transporte para o exterior e, a partir daí, o transporte internacional em si e a movimentação, desunitização e entrega da carga ao destinatário.”

Neste aspecto, não se coaduna com a realidade dos fatos que o resultado do assim considerado “serviço” é a retirada dos produtos na sede da empresa Brasileira.

Cumpram ainda observar os efeitos do serviço prestado. Pela própria natureza do serviço e uma vez adotada a premissa de que o seu resultado é a “entrega” de bens no exterior, tem-se que o seu efeito imediato não ocorre para empresa brasileira, mas para a estrangeira.

Desta forma, incabível a tributação que se pretende.

(II) SOBRE OS SERVIÇOS DE CONSULTORIA JURÍDICA

Os serviços jurídicos contratados, por sua vez, tiveram sua tributação justificada em razão de serem correlatos às operações administrativas da Recorrente.

Termo de Verificação Fiscal – E-Fls. 173

“O resultado dos serviços prestados ocorreu efetivamente no Brasil, tendo em vista tratar-se de serviços correlatos às operações administrativas da empresa fiscalizada.”

Aliás, foi exatamente por esta razão que o acórdão recorrido manteve a tributação sobre estes serviços, a saber:

Acórdão Recorrido – Fls. 1663

*“Quanto aos serviços de **consultoria jurídica**, assim denominados pelo próprio contribuinte, pode-se verificar, pela análise dos contratos anexados aos autos, que trata-se de serviços abrangentes, sendo que os contratos não especificam o tipo de serviço que será prestado. Ressalte-se que o próprio autuado admite que tais serviços não estão vinculados às exportações, não podendo ser considerados como ‘custos das exportações’ (fl. 3.339).*

*Portanto, não há dúvidas que se trata de serviços executados no exterior, mas cujo resultado se verifica no Brasil, pois **a empresa pode aproveitar as conclusões das referidas consultorias para orientar as suas atividades, aqui desenvolvidas**. Note-se que o fato de os escritórios estrangeiros não poderem consultar no que tange ao Direito Brasileiro não pressupõe que as conclusões de uma consultoria jurídica contratada no exterior não serão aproveitadas (consumidos) no País. Está correto, portanto, o lançamento efetuado sobre tais serviços.”*

Não concordo com a alegação de que este serviço é tributado por ser correlato ao transporte internacional de mercadorias, a meu sentir é serviço individualizado e deve ser desta forma analisado.

Entretanto, concordo com a alegação da decisão recorrida de que o serviço jurídico é aproveitado, usufruído no Brasil, inclusive que produz resultados para a empresa brasileira. Neste aspecto, o fato de os advogados estrangeiros não poderem analisar a legislação brasileira ou atuar no Brasil não faz qualquer diferença, até porque o que se analisa nos presentes autos é justamente a importação de serviços jurídicos.

Parece-me evidente que os consultores jurídicos foram contratados para auxiliar a empresa brasileira acerca de suas operações internacionais para o fim de analisar a estratégia negocial da empresa. Os efeitos imediatos deste serviço é exatamente este, munir os executivos da empresa das informações necessárias para a tomada de decisões, neste aspecto, o serviço produz resultados no Brasil e deve ser tributado.

(III) SOBRE O SERVIÇO DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL

Passemos a análise dos itens trazidos a este Colegiado em razão da interposição de RECURSO DE OFÍCIO pelas autoridades administrativas competentes.

Conforme se verifica dos termos do acórdão recorrido, o serviço de representação comercial não consiste em hipótese de incidência do PIS/COFINS Importação por consubstanciar serviço prestado fora do país com resultado fora do país, a saber:

Acórdão Recorrido – Fls. 3627

*“A prestação do serviço de **representação comercial** ou intermediação de vendas interfere apenas no processo de venda da mercadoria, configurando uma despesa incorrida com o objetivo de facilitar negócios no exterior. Nessa situação, a intermediação realizada no exterior, por empresa domiciliada no exterior, resulta em uma venda no exterior.*

Poder-se-ia ter um resultado produzido no Brasil se a venda tivesse ocorrido em território nacional.”

Com razão a decisão recorrida. Mais uma vez o resultado percebido no Brasil é apenas o resultado financeiro da venda do produto, o qual, por constituir faturamento da empresa, deve ter sido tributado regularmente pelas contribuições do PIS e COFINS.

Ocorre que para a tributação do PIS e COFINS Importação, o resultado do serviço de intermediação deveria ter sido realizado aqui ou produzido outros efeitos, diverso do simplesmente financeiro.

O efeito imediato do serviço de representação comercial é um custo, o valor que precisa ser pago para o pagamento do serviço. A empresa brasileira, com este custo pretende, mediatamente, aumentar suas vendas fora do país o que pode sequer acontecer.

A meu ver, não há meios de se concluir que o *resultado do serviço* ocorreu no Brasil, razão pela qual mantenho a decisão recorrida neste particular.

(IV) SERVIÇOS DE LOGÍSTICA INTERNACIONAL

Outra gama de serviços que a fiscalização pretende tributar refere-se ao que denomina de serviços de logística internacional.

Nos termos do acórdão recorrido, o serviço de Logística Internacional não pode ser tributado em razão de ser serviço prestado fora do país com resultado fora do país, a saber:

Acórdão Recorrido – Fls. 3627

*“As despesas com serviços pagos a agente de **logística**, por sua vez, caracterizam **remuneração pela prestação de serviços executados no exterior**, uma vez que se trata de serviços necessários quando da realização da exportação. Conforme os contratos anexados aos autos, tais serviços se referem a: descarregamento/carregamento de mercadorias, armazenagem, transporte para armazém, vistoria, pesagem, trânsito e formalidades de alfândega, etc. No entanto, apesar de serem considerados serviços prestados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, diante da hipótese prevista no §1º, II, do art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004, verifica-se que **não se enquadram no conceito de “importação de serviços”, uma vez que, além de prestados no exterior, seus resultados não se verificam no Brasil, mas sim, no próprio país para o qual a mercadoria é exportada. Isso porque o resultado dos serviços de logística em questão é a internação das mercadorias no país estrangeiro.***

Forçoso também convir que tais despesas não estão relacionadas à importação de serviços que poderiam ser executados no Brasil e, portanto, sujeitos à tributação da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o faturamento em território nacional, porquanto, em tese, todo o serviço prestado no Brasil necessariamente sofre a incidência dessas contribuições sociais. Ressalte-se que, conforme a Exposição de Motivos da MP nº 164, de 2004, que deu origem à Lei nº 10.865, de 2004, citada pelo contribuinte, o escopo da precitada lei foi evitar o prejuízo à produção nacional, tributando isonomicamente os serviços prestados no País e os serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior.”

Parece-me que a Logística em discussão no presente processo realmente ocorre fora do país, bem assim o seu resultado, posto que com este serviço pretende-se a organização e finalização da entrega da carga para o comprador, que está no exterior.

Em vista da natureza do serviço de logística e do fato de que ele se consuma fora do Brasil, parece-me claro que onde se verifica o efeito imediato é no exterior, bem como que quem usufrui é o comprador do produto .

Ante o exposto conheço dos recursos apresentados para o fim de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO apresentado, mantendo a autuação no que se refere aos serviços jurídicos e NEGAR PROVIMENTO ao RECURSO DE OFÍCIO.

É como penso, é como voto.

(assinado digitalmente)

FABIOLA CASSIANO KERAMIDAS - Relatora