



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

**Processo n°** 10830.016815/2010-71  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 3102-002.322 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de novembro de 2014  
**Matéria** COFINS. PIS  
**Recorrentes** MOTOROLA INDUSTRIAL LTDA e DRJ EM CAMPINAS  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 04/11/2005 a 23/07/2010

**IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.**

A expressão resultado verificado no país tem acepção jurídica de produto, efeito direito do esforço humano, o que não se confunde com a mera fruição econômica e indireta do serviço tomado, não restando, pois, configurado no caso concreto suporte fático suficiente para a exigência o PIS/COFINS Importação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício e, por maioria de votos, dar provimento aos recursos voluntários, nos termos do voto da relatora. Vencido o Conselheiro José Paulo Puiatti, que negava provimento aos Recursos Voluntários. A Conselheira Miriam Lavocat de Queiroz se declarou impedida. Fizeram sustentação oral a Dra. Bruna Benevides, Procuradora da Fazenda Nacional e o Dr. Silvio Luiz de Toledo César, OAB/SP 114.703, advogado do sujeito passivo.

[assinado digitalmente]  
Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

[assinado digitalmente]  
Andréa Medrado Darzé - Relatora.

Participaram, ainda, da sessão de julgamento os conselheiros José Fernandes do Nascimento, Nanci Gama e José Paulo Puiatti.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso de Ofício e Recursos Voluntários interpostos em face da decisão da DRJ em Campinas que julgou parcialmente procedentes as impugnações apresentadas, mantendo em parte a exigência fiscal, por entender, em apertada síntese, que há incidência de PIS e COFINS sobre os serviços tomados no exterior pela Recorrente. Apenas foi determinada a exclusão da base de cálculo dessas contribuições dos valores relacionados a descontos contratuais e outros ajustes comerciais que comprovadamente não tenham a natureza de pagamento por serviços prestados.

Trata-se de exigência fiscal relativa à COFINS e ao PIS, formalizada nos autos de infração de fls. 935/1013, referente a fatos geradores ocorridos entre novembro de 2005 e julho de 2010. No Termo de Verificação e Constatação Fiscal de fls. 822/920, a autoridade autuante relata os fatos que motivaram o lançamento.

A ação fiscal foi instaurada originalmente com o fim de averiguar a regularidade no recolhimento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre Remessas ao Exterior (CIDE/RE). O escopo da auditoria foi posteriormente ampliado para que alcançasse também a verificação da COFINS e do PIS incidentes sobre a Importação de Serviços, relativamente aos períodos de apuração 11/2005 e 07/2010.

Em 28/07/2010, a contribuinte foi cientificada do encerramento parcial do procedimento de auditoria, tendo sido lavrados autos de infração controlados nos processos administrativos nº 10830.010034/2010-73, 10830.010035/2010-18, 10830.010089/2010-83 e 10830.010088/2010-39.

Em nova intimação, datada de 17/08/2010, a fiscalização solicitou os seguintes documentos relacionados ao PIS/COFINS - Importação de Serviços do período de 11/05 a 07/10:

- 1) Com relação à apuração da COFINS-Importação de Serviços e do PIS- Importação de Serviços, instituídas pela Lei nº 10.865 de 30.04.2004, apresentar legislação que conceda a empresa benefícios de isenção ou redução para o recolhimento das referidas contribuições para o período de novembro de 2005 a julho de 2010.*
- 2) Com relação à apuração da COFINS - Importação de Serviços e do PIS - Importação de Serviços, apresentar Demonstrativo de Decomposição por operação da base de cálculo para o período de novembro de 2005 a julho de 2010.*
- 3) Apresentar Demonstrativo de Apuração da COFINS - Importação de Serviços e do PIS -Importação de Serviços para o período de novembro de 2005 a julho de 2010.*
- 4) Apresentar, caso tenha formulado, Soluções de Consulta relacionadas ao recolhimento e cálculo da COFINS - Importação de Serviços e do PIS - Importação de Serviços que tenham influenciado no recolhimento das referidas contribuições para o período de novembro de 2005 a julho de 2010.*

Em resposta ao referido Termo de Intimação, em 06/09/2010, a Recorrente prestou os seguintes esclarecimentos:

- 1) RESPOSTA: Tanto a COFINS - Importação de Serviços, quanto o PIS -Importação de Serviços, têm incidência nos casos em que ocorre a efetiva importação de um serviço, de forma que*

*o seu resultado produza efeitos no Brasil, Nos casos de remessas que visam remunerar serviços prestados no exterior, não importados, a própria Lei 10.865/04 é base legal para a não incidência dessas contribuições.*

*Ao contrario do sugerido no questionamento da intimação, não se trata de isenção e redução, mas sim, de caso de NÃO INCIDÊNCIA tributária conforme se observa pela redação do artigo 1º, § 1º, inciso II, da Lei 10.865/04, que prevê que o Pis e Cofins Importação são devidos em relação aos serviços provenientes do exterior cujo resultado se verifique no País.*

*Salienta-se que a Motorola Industrial Ltda é polo exportador para o mercado da América Latina e os serviços que estão sendo fiscalizados são executados no exterior em prol da expansão e consolidação da presença do contribuinte fiscalizado naquele mercado, ou seja, embora tenham sido efetivamente executados no exterior tais serviços tiveram seus resultados ocorridos única e exclusivamente fora do território brasileiro.*

*A titulo exemplificativo, cabe citar que fazem parte do rol dos serviços executados no exterior e com resultado no exterior os serviços de suporte de vendas, marketing/propaganda e garantia, que nada mais são do que serviços que carregam o objetivo principal de promover e expandir as exportações do contribuinte (suporte de vendas/propaganda), bem como de garantir a boa reputação e compromisso com seus clientes no mercado em que atuam (garantia).*

*Sobre a não incidência do PIS/COFINS em situações similares e análogas, já é conhecida vasta quantidade de decisões em esfera administrativa na Receita Federal favoráveis aos contribuintes, tais como: SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 314 de 08 de Setembro de 2008 (8a. Região Fiscal), SOLUÇÃO DE CONSULTA AT 325 de 11 de Setembro de 2008 (8a. Região Fiscal), SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 64 de 28 de Abril de 2006 (10a. Região Fiscal), SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 122 de 19 de Abril de 2005 (7a. Região Fiscal) e SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 40 de 14 de Agosto de 2008 SRRF (4a. Região Fiscal), segundo a qual, "o resultado verifica-se no exterior quando a divulgação e a promoção realizam-se no exterior e atingem público-alvo localizado no exterior".*

*2) RESPOSTA: Conforme mencionado no item 1 acima, NÃO há o que se falar em PIS e COFINS Importação para o caso em tela, vez que NÃO há importação de serviços pelo contribuinte.*

*4) RESPOSTA: Este contribuinte não possui consulta formulada em nome próprio. Contudo, conforme já apontado no item 1 da resposta à intimação, existem consultas de outros contribuintes com respostas favoráveis da Receita Federal, para situações similares e análogas a esta objeto da fiscalização.*

*5) RESPOSTA: Não existem créditos tributários objetos de parcelamento ou depósito judicial, nem PER/DCOMPS a respeito.*

6) *RESPOSTA: Informa o contribuinte que não existem processos, judiciais ou administrativos, sobre a matéria.*

7) *RESPOSTA: Informa o contribuinte que não existem pareceres de auditoria independente ou de auditoria interna com ressalvas sobre os recolhimentos de contribuições incidentes sobre os pagamentos de serviços ao exterior para os anos calendários de 2005 a 2010.*

Às fls. 845/850, o autuante transcreveu quadros e explicações apresentados pela fiscalizada visando a esclarecer os serviços cobrados mediante INVOICES. Tomando sete dessas INVOICES e discriminando os valores dos serviços prestados cobrados em cada uma delas, a empresa informa que os valores pagos corresponderiam à contraprestação por serviços relativos a marketing, suporte de vendas, controle de qualidade de material, garantia e demais serviços multilaterais prestados no exterior para vendas de produtos brasileiros realizadas no exterior. Tais serviços teriam o objetivo de assegurar a promoção, venda, assistência técnica e garantia de produtos brasileiros no exterior.

A fiscalizada foi então intimada a apresentar as seguintes informações complementares sobre os serviços pagos ao exterior:

*Esclarecer se os valores lançados nessas contas referem-se (única e exclusivamente a serviços pagos ao exterior decorrentes dos Contratos de Serviços Multilaterais celebrados com as demais empresas pertencentes ao grupo MOTOROLA ou se também referem-se a valores despendidos no Brasil;*

*Apontar a maneira pela qual pode-se fazer a diferenciação dentre os valores pagos ao exterior e aqueles pagos no Brasil através do exame dos lançamentos; Esclarecer se os valores constantes das referidas contas são decorrentes de Compartilhamento de Custos Globais entre as empresas que fazem parte do grupo MOTOROLA;*

*Quanto aos valores lançados nas contas acima descritas, apontar individualmente por conta em quais atividades a empresa utiliza essas despesas para desenvolver seus objetivos sociais. Indicar a numeração e histórico de outras contas contábeis de despesas, custos ou ativos que contém valores lançados em função do pagamento de serviços ao exterior decorrentes dos Contratos de Serviços Multilaterais celebrados com as demais empresas pertencentes ao grupo MOTOROLA, para o período de 11/2005 a 07/2010. Apresentar extrato dos Livros Razão em papel ou em meio magnético (Excel), de todas essas contas contábeis.*

*Descrever de maneira específica, exaustiva e detalhada todos os serviços que efetivamente foram prestados entre 11/2005 a 07/2010 pelas empresas que compõem o grupo MOTOROLA, contratadas mediante Contratos de Serviços Multilaterais.*

Em 03/12/2010, como resposta ao Termo de Intimação N° 00214/10/023, a fiscalizada prestou os seguintes esclarecimentos, de acordo com os itens acima citados:

*RESPOSTA 1.1) A Motorola Industrial (MIL) esclarece que, para as contas contábeis destacadas no termo de intimação supra, existem lançamentos que se referem a: (i) serviços pagos*

ao exterior decorrentes dos Contratos de Serviços Multilaterais; (ii) valores despendidos no Brasil; e (iii) valores que não se referem a serviços pagos ao exterior.

A título de esclarecimento, a MIL apresenta planilha demonstrativa dos valores pagos ao exterior que possuem a natureza de prestação de serviços (Doc.1).

RESPOSTA 1.2) Esclarecemos que todas as remessas efetuadas ao exterior encontram-se devidamente classificadas com a sigla "Intercompany", o que pode ser visualizado através do exame dos arquivos fornecidos em 28/09 porém, nem todos os lançamentos classificados sob esta rubrica referem-se a serviços pagos ao exterior decorrentes dos Contratos de Serviços Multilaterais.

RESPOSTA 1.3) Conforme mencionado anteriormente, estão registrados nestas contas contábeis apenas valores relacionados aos serviços entre empresas do grupo e outros valores que não são classificáveis sob a esta rubrica de serviços.

RESPOSTA 1.4) Esclarece a MIL que todos os valores lançados nas contas contábeis sob análise, classificadas como Intercompany e que se referem a serviços prestados propriamente ditos, estão relacionados com suas atividades de exportação, ou seja, são serviços executados no exterior, tais como os descritos na resposta ao item 3 abaixo, e diretamente relacionados à venda ao exterior (comércio exterior).

Importante destacar que a MIL é um dos maiores exportadores de produtos industrializados no Brasil e braço brasileiro de um sólido grupo multinacional, com estrutura em diversos países, sendo esta unidade responsável por fazer o supply (fornecimento) de produtos no mercado da América Latina. Deste modo, suas atividades visam, além do referido fornecimento de produtos, a busca contínua de aumento suas exportações, promoção seus produtos e o bom atendimento aos seus clientes/consumidores naquele mercado.

RESPOSTA 2) Esclarece a MIL que não existem outras contas contábeis a serem indicadas no que tange a pagamentos de serviços ao exterior decorrentes de contratos multilaterais.

RESPOSTA 3) Podemos dividir todos os serviços prestados em 5 (cinco) grandes grupos, conforme a seguir descrito:

**Latin America Support Services:** Referem-se a serviços prestados por empresas do Grupo diretamente relacionados as exportações da MIL para o mercado da América Latina. Basicamente trata-se de suporte/promoção de vendas, propaganda e marketing relacionados aos produtos da MIL no mercado latino.

**Warranty Services (Garantia):** Serviços relacionados à garantia legal dos produtos exportados (como ocorre no Brasil, a MIL é obrigada por conta das regras de direito do consumidor a

*prestar garantia a seus clientes no exterior, obrigação esta que cumpre a rigor). No caso em tela, referem-se ao uso da garantia incorrida no exterior atingindo os produtos vendidos pela MIL nos outros países da América Latina.*

**Supply Chain Services:** *Referem-se basicamente a serviços prestados no exterior de controle de qualidade, pré e pós-vendas de produtos da MIL, para se assegurar a manutenção da fonte de receitas de exportação.*

**Marketing Services:** *Serviços relacionados, basicamente, à publicidade no exterior, de elaboração de materiais de orientação aos clientes estrangeiros, bem como de manuais de usuário e Call Center a clientes no exterior (que também constitui atividade essencial pós vendas).*

**Other Support Services (Outros Serviços de Suporte):** *Outros serviços não relacionados dentro das nomenclaturas acima. Trata-se de serviços de suporte atividade de exportação da MIL para o mercado latino americano.*

**RESPOSTA 4)** *Referidas faturas (invoices) já foram apresentadas no decorrer deste processo fiscalizatório e, portanto, conforme já esclarecido por V. Sa. verbalmente, este item já foi devidamente atendido.*

**RESPOSTA 5)** *Anexamos a esta carta-resposta a planilha elaborada, mediante qual se identificam as operações geradoras do recolhimento das contribuições citadas (Doc.2)*

*Destaca-se que o recolhimento efetuado daquelas contribuições decorre de serviços não relacionados com as atividades de exportação da MIL (ou seja, serviços utilizados nas suas operações locais, como treinamento, por exemplo).*

*Ademais, destacamos que existem recolhimentos efetuados em nome da MIL, sob o CNPJ da mesma, não identificados em nossos controles internos no tempo de atendimento desta intimação, os quais, muito provavelmente, devem ter sido efetuados por fornecedores. Esclarece-se, no entanto, que tais montantes estão sendo minuciosamente analisados pelos departamentos internos envolvidos.*

Após analisar os contratos de prestação de serviços celebrados pela empresa ora Recorrente, concluiu a autoridade autuante o seguinte:

*Com relação aos períodos de apuração compreendidos entre os 11/2005 a 07/2010, a fiscalizada celebrou contratos de prestação continuada de serviços, a serem prestados por empresas coligadas no exterior.*

*Esses contratos eram semelhantes uns aos outros e tinham por objetivo possibilitar que cada uma das Empresas do Grupo Motorola Internacional disponibilizasse as outras empresas do grupo, seu pessoal empregado no exterior, com substancial perícia nas diferentes áreas de finanças, compras, administração de pessoal, desenvolvimento de produtos, marketing, distribuição, administração, vendas e outras habilidades em **serviços profissionais**.*

*Esses contratos de serviços não envolveram quaisquer transferências de tecnologia ou qualquer forma de licenciamento, inclusive o uso de nomes ou marcas registradas, cessões estas que estão contemplados em contratos específicos de pagamento de royalties.*

*Acrescente-se ainda que tais contratos foram celebrados em benefício comercial da fiscalizada, com retornos econômicos direta ou indiretamente correlacionados ao auferimento de receitas por parte da fiscalizada em suas vendas no mercado interno e em suas exportações.*

*Por relevante, é importante ressaltar que não se trata de uma série de serviços sendo fornecidos isoladamente pelas unidades da Motorola no mundo para a Motorola Industrial Ltda., situada em Jaguariúna - SP, Brasil. Mas, isto sim, de um pacote de serviços coesos, contínuos e indissociáveis que, pelo conjunto, constituem parte da administração da própria fiscalizada, agindo em sinergia com esta e determinando seus rumos e estratégias.*

*Não há que se falar em exemplos individuais de serviços que, por si só, teriam, utilidade individual apenas no exterior, tendo em vista que os serviços oferecidos e prestados à fiscalizada no Brasil permeiam sua administração no todo e de maneira "simbiótica" de tal forma que a empresa simplesmente se inviabilizaria se, repentinamente, não mais os contratasse. São serviços fornecidos de maneira ininterrupta, que necessitariam, para serem substituídos, de pesados investimentos na criação de talentos em território nacional.*

*No caso concreto da fiscalizada, volume entre 96% e 98% dos serviços que são importados são contratados apenas com empresas do grupo Motorola estabelecidas em dois países, os Estados Unidos da América e a Argentina.*

*Importante ressaltar que os serviços importados, prestados em favor da fiscalizada por empresas do grupo Motorola, situadas em diversos países na América Latina e no mundo, são efetivamente concretizados, em sua maioria por empresas sub-contratadas por estas empresas situadas nos Estados Unidos da América e na Argentina.*

*Tem-se que a fiscalizada contrata um pacote de serviços administrativos, técnicos e assemelhados com as empresas situados nos Estados Unidos da América e na Argentina, pagando às mesmas pelos serviços em seu conjunto.*

*As empresas situados nos Estados Unidos da América e na Argentina, por sua vez, repassam as necessidades da fiscalizada a todas as suas subsidiárias situadas por toda América Latina e até em outros países do mundo com a finalidade de atender plenamente os contratos de serviços celebrados com a fiscalizada.*

*Há assim, por vezes, uma desconexão entre as empresas que são contratadas, que recebem por isso um pagamento da fiscalizada, e aquelas que prestam efetivamente serviços, que recebem por esta prestação diretamente das empresas situadas nos Estados Unidos da América e na Argentina.*

*Quando a fiscalizada contrata serviços administrativos, técnicos e assemelhados do exterior (EUA e Argentina), a maneira pela qual as contratadas irão cumprir esses contratos, tais como a criação de estratégias de mercados, alocação de equipes de vendas, marketing, administrativas, contábeis, etc, necessárias a sua consecução compõem os custos dos serviços para as contratadas e uma projeção de utilidade dentro do Brasil desses Serviços contratados.*

*A concretização da utilidade desses serviços administrativos, técnicos e assemelhados para a fiscalizada no Brasil dá-se pela concretização de suas vendas tendo seus efeitos de custos materializados mediante lançamentos diretamente em sua contabilidade, efetuados pelas empresas participantes da consecução dos serviços através do sistema "GIS - Global Intercompany Services", sistema este que apresenta à fiscalizada os dispêndios e custos que foram incorridos para a realização dos serviços.*

*Conforme dispõe a legislação brasileira, sobre o pagamento desses serviços tomados no exterior, incide primeiramente o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) que deve ser recolhido sob o código 0473, a CIDE - Remessas ao Exterior e também o PIS Importação de Serviços e a COFINS Importação de Serviços.*

*É de ressaltar que a própria fiscalizada concorda formalmente com essa legislação ou conhece plenamente a sua existência, tanto que vem recolhendo regularmente o Imposto de Renda Retido na Fonte sob o código 0473 sob a fatura de cobranças desses serviços (INVOICE) para quase todos os países do mundo e questiona judicialmente a cobrança dos mesmos para os pagamentos efetuados para a Argentina e para a China, efetuando depósitos judiciais.*

*Esse conhecimento da legislação do IRRF (0473) por parte da fiscalizada corrobora os seguintes fatos:*

*Todos os valores que compõem a base do IRRF 0473 serem admitidos como serviços pela própria fiscalizada;*

*Os serviços serem entendidos como provenientes do exterior tanto que ficam sujeitos a incidência do IRRF sob o código 0473;*

*Os serviços importados trazerem proveitos diretos à empresa fiscalizada em território nacional pois, caso contrário, simplesmente não haveria motivos para sua contratação;*

*Os serviços importados iniciam-se sempre no exterior mas sempre consomem-se em território nacional, pela transferência de todos seus efeitos administrativos para dentro da empresa*

*fiscalizada mediante lançamentos contábeis que assim o corroboram;*

*Da mesma maneira em que há um movimento de entrada da utilidade dos serviços importados para o Brasil, também há uma correspondente saída de recursos pertencentes a uma empresa situada no território nacional em benefício de empresas legitimamente estrangeiras.*

*Os Serviços Administrativos, Técnicos e de Assistência Técnica ou assemelhados contratados pela fiscalizada principalmente dos Estados Unidos da América e da Argentina e em 'tenor volume de diversos outros países pelo mundo, dão possibilidade às empresas contratadas atuar em mercados do interesse da fiscalizada, promovendo planejamentos estratégicos, e condução dos negócios da fiscalizada em outros mercados, da maneira como melhor lhes aprouver, segundo seu conhecimento destes mercados sempre em benefício da fiscalizada.*

*Como a própria fiscalizada reconhece em resposta formal, são diversos os serviços que reunidos compõem o que se chama de Serviços Administrativos, Técnicos ou semelhantes. Dentre esses, destacam-se os seguintes:*

*Suporte e promoção de vendas;*

*Propaganda e marketing;*

*Garantia legal dos produtos exportados (conserto e manutenção);*

*Controle de qualidade, pré e pós-vendas;*

*Publicidade;*

*Elaboração de materiais de orientação aos clientes;*

*Call Center a clientes;*

*Porém, como se pode notar pelos registros contábeis da fiscalizada, os serviços contratados constituem-se em bem mais do que isso que se evidencia a primeira vista. Simples leitura dos lançamentos ocorridos nas contas contábeis da fiscalizada em conjunto com os contratos de serviços celebrados demonstra que as empresas contratadas transferem à contabilidade da fiscalizada os próprios custos de suas estruturas utilizadas para desenvolver os serviços e não uma fatura do valor total.*

*Assim, Como ocorre com todas as empresas prestadoras de serviços, por muitas vezes, há custos que se incorporam aos serviços prestados que, se fossem analisados individualmente, poderiam suscitar erros de interpretação de que também deveriam ser considerados serviços.*

*Encontram-se nessa situação alguns custos das prestadoras com a finalidade de ajudar a fiscalizada a conduzir seus negócios e escoar sua produção, dentre os quais:*

*Concessões de vantagens financeiras em espécie aos clientes da fiscalizada no exterior como forma de manter a clientela, após as vendas terem sido concretizadas e recebidas no Brasil;*

*Parcerias com clientes para, aproveitando seus espaços publicitários, também promover em conjunto divulgação de produtos de forma casada, agindo em sinergia com as estratégias de vendas adotadas pelos seus clientes;*

*Custos da tributação nacional e estrangeira que, por imposição da legislação de cada país, deve ser arcada pelos prestadores de serviços para a consecução dos mesmos, porém devendo ser englobadas ao custo do serviço pois dele faz parte integrante;*

*Custos de toda gama de funcionários que não se envolvem diretamente com a execução dos serviços contratados, mas que pela necessidade, devem ser englobados aos custos dos serviços, tais como funcionários administrativos, recursos humanos, alimentação, e diversos outros custos indiretos das prestadoras;*

*Custos com depreciações de moveis, imóveis e ferramentas dos prestadores de serviços que, pelas razões de suas existência devam ser incorporados aos serviços pagos pela fiscalizada, sendo esta a razão para também serem considerados serviços sujeitos a retenção do IRRF - código 0473;*

*Pode-se dizer em virtude dos trabalhos de auditoria promovidos na empresa e do contato com seus funcionários encarregados e do exame profundo efetuado em sua contabilidade, nos contratos de serviços que celebrou com o exterior e na documentação que lhe dá suporte fornecida pela empresa (INVOICES) que esses serviços contratados agregam-se a própria vida social da empresa, dando-lhe forma, projeção e destaque em todos os mercados em que atua.*

*Não há como negar a utilidade que tais serviços tem para a fiscalizada no Brasil, nem como negar que, embora prestados no exterior, aqui se consumam, propiciando à fiscalizada escoar sua produção tanto no Brasil como nos diversos mercados da América Latina em que a empresa atua.*

*Os serviços administrativos contratados pela fiscalizada no exterior agregam-se e fundem-se indissociavelmente a própria administração da empresa no Brasil de maneira que a empresa, embora brasileira, situada em Jaguariúna - SP, possa ter a penetração globalizada em todos os mercados em que pretenda se colocar.*

*Não se questiona assim a utilidade de tais serviços para a fiscalizada, sua consumação ou mesmo seu retorno econômico, esses de forma clara, se concretizam em Jaguariúna - SP, na sede da empresa.*

*Assim, doutrinariamente, queira o contribuinte atribuir a esses serviços o "resultado-utilidade", o "resultado-consumação" ou o "resultado-econômico", isso se torna irrelevante em seu caso, já que todos esses resultados se confundem, se completam e se mostram no território nacional. Dessa forma, o fato real se subsume ao fato pretendido juridicamente para ser alcançado*

pele legislador que instituiu a COFINS Importação de Serviços e o PIS Importação de Serviços.

Resta evidente que a fiscalizada aproveita os resultados desses serviços diretamente no Brasil para a obtenção de suas receitas. Como será visto na listagem abaixo, os serviços contratados do exterior são de tão vasta e ampla gama de especialidades que constituem-se em verdadeiro complemento de suas áreas administrativa, gerencial, comercial, promocional, de assistência técnica, contábil, jurídica, de fabricação e, enfim, de todas as áreas que compõem a administração e condução dos negócios de uma empresa.

*Ou seja, esses serviços contratados do exterior podem ser considerados verdadeiros braços administrativos e gerenciais da fiscalizada que complementam-se e ligam-se diretamente ao "encéfalo" existente no território nacional, possibilitando a esta garantir sua reputação de excelência e qualidade na fabricação de seus produtos e manter o compromisso com seus clientes em todos os mercados em que atua diretamente a partir do Brasil, em Jaguariúna -SP.*

*Conforme descrito nos contratos firmados com as demais empresas do Grupo Motorola, o fundamento para sua realização foi o de evitar a incursão de despesas significativas de estabelecer tais capacidades no Brasil.*

*Sendo assim, os recursos remetidos pela fiscalizada em pagamento destes serviços as empresas prestadoras no exterior, possuíram beneficiários finais, domiciliados no exterior, que efetivamente concretizaram os serviços contratados, serviços estes que poderiam ter sido realizados no Brasil, porém, de maneira muito mais onerosa para a empresa.*

Em seguida, a autoridade autuante atribuiu responsabilidade tributária à pessoa jurídica Motorola Solutions - Indústria de Produtos de Banda Móvel Ltda. cujo patrimônio tem origem em cisão parcial da fiscalizada. Por fim, arremata a autoridade fiscal:

*(...)Os seguintes elementos comprobatórios confirmam as bases de cálculo utilizadas nesse Auto de Infração: A fiscalizada declarou valores em suas DIPJ decorrentes do pagamento de serviços ao exterior, os quais condizem em valores aos utilizados nesse lançamento;*

*As bases de cálculos utilizados para apurar a COFINS importação de serviços e o PIS importação de serviços são equivalentes às utilizadas pela fiscalizada para recolher o IRRF - código 0473 - Imposto Retido na Fonte sobre os rendimentos prestação de serviços por empresa domiciliada no exterior;*

Como consta do campo intimação que compõe o auto de infração, além de cientificar a empresa Motorola Industrial Ltda. também deu ciência do lançamento, na qualidade de responsável pelo adimplemento do crédito tributário, à Motorola Solutions - Indústria de Produtos de Banda Larga Móvel Ltda. As duas pessoas jurídicas foram notificadas em 17/12/2010.

Em 18/01/2011 a ora Recorrente Motorola Industrial LTDA. apresentou a impugnação de fls. 1025/1063 na qual contesta integralmente a autuação com as seguintes razões:

*Nulidade da autuação por inexistência de provas:*

*Da leitura do auto de infração ora impugnado, nota-se um excessivo uso, por parte do Sr. Agente Fiscal, da expressão "serviços importados" - em estratégia típica de neurolinguística - claramente com o fim de tentar fixar a ideia de que se estaria diante de serviços importados pela Impugnante. De fato, já no início do "Relatório de Ação Fiscal" 03/04, se pode identificar, sem quaisquer elementos de prova, a mera afirmação do Sr. Fiscal de que os valores declarados pela Impugnante nas Fichas 45 de suas DIPJs seriam "serviços importados" (Fichas 45 - "pagamentos ou remessas a título de serviços, juros e dividendos a beneficiários do Brasil e do exterior").*

*O mesmo se identifica ao longo de todo o relatório de ação fiscal, notando-se a insistente tendência do Sr. Fiscal, ao se referir aos serviços multilaterais executados no exterior por empresas do Grupo Motorola, bem como aos demais pagamentos decorrentes dos acertos comerciais internacionais da Impugnante, de indicá-los como serviços importados pela Impugnante.*

(...)

*Decadência e existência de cobrança em duplicidade, como segue:*

*Além dos vícios de nulidade já indicados na primeira preliminar, o Sr. Agente Fiscal, ao lavrar o auto de infração ora impugnado, não observou que os valores supostamente devidos a título de PIS-Importação e COFINS-Importação, relativamente as remessas efetivadas entre 04/11/2005 a 29/11/2005, estão alcançados pelos efeitos da decadência, uma vez que a Impugnante só tomou ciência do lançamento fiscal, ora impugnado, em 17.12.2010. Em função do decurso do prazo de cinco anos, após a ocorrência destes supostos fatos geradores, operou-se a decadência.*

(...)

*É importante frisar que nos períodos em tela a Impugnante recolheu PIS-Importação e COFINS-Importação, porém sobre as bases reais e corretas, diferentemente do que lançado neste auto.*

*Como se isto não bastasse, ao analisar o demonstrativo de apuração do PIS-Importação e da COFINS-Importação, anexo ao auto de infração, a Impugnante verificou que além da indevida inclusão de períodos já alcançados pelos efeitos da decadência, o Sr. Agente Fiscal cometeu mais um erro. Incluiu duas vezes a invoice nº 10730 no valor de US\$ 493,683.61 (Doc. 04) na totalização do suposto crédito tributário, lançando em duplicidade PIS/COFINS-Importação sobre este valor.*

*Da hipótese de incidência do PIS/COFINS-Importação:*

*Ao criar as contribuições do PIS-Importação e da COFINS-Importação, o legislador pretendeu tributar, independentemente da residência do prestador dos serviços, todo e qualquer serviço prestado no território nacional ou cujo resultado aqui se verificasse, quando executado no exterior. Para definição do alcance da hipótese de incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação, portanto, é de vital importância a identificação do sentido jurídico da expressão "cujo resultado se verifique no país".*

(...)

*Ora, Srs. Julgadores, a prevalecer o entendimento constante do auto de infração, na verdade o legislador brasileiro teria optado por ilegalmente instituir tributo sobre faturamento de pessoa jurídica estrangeira (o que claramente não ocorreu, quando se observa que o contribuinte é o importador e não a pessoa jurídica estrangeira). Ademais, se o entendimento constante do auto de infração fosse admissível, ter-se-ia que aceitar que o termo "resultado" alcançaria todo e qualquer 'proveito' obtido pelo tomador dos serviços, o que tornaria a norma em questão desprovida de qualquer sentido (uma vez que todo pagamento, saindo do país, produziria este resultado - saída do valor - do país). Se todo e qualquer serviço pago a um beneficiário no exterior caracterizasse importação de serviços, para fins de incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação, qual seria a razão da expressa menção legal a "cujos resultados se verifiquem no País"? Se é certo que a lei não possui palavras inúteis, forçoso reconhecer que não é todo e qualquer serviço prestado no exterior que produz resultados no país, para fins de incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação.*

(...)

*Da análise da Legislação, da Doutrina, da Jurisprudência e das Soluções de Consulta expedidas pela própria Receita Federal do Brasil, não há dúvidas de que a expressão "de cujo resultado se verifique no país", para fins de caracterização da hipótese de incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação, deve ser sempre direto e vinculado à utilidade primeira da prestação dos serviços, ou seja, deve corresponder a contrapartida do preço do serviço e nunca a qualquer efeito, consequência ou resultado daí derivados. Despesas com serviços prestados no exterior, que se referem a realização de exportações, conforme entendimento da própria Receita Federal do Brasil, não se sujeitam ao PIS-Importação e à COFINS-Importação, o que enseja o acolhimento desta defesa em relação ao mérito, com o reconhecimento da total improcedência da autuação.*

*Os serviços prestados no exterior cujos resultados não se verificam no país estão fora do campo de incidência do PIS e da COFINS-Importação:*

*Definido o que se deve entender por "resultado" que se verifica no país, decorrente da contratação de serviços executados no exterior, ainda que se aceitasse todas as meras presunções*

*adotadas pelo Sr. Agente Fiscal quanto ao fato de todos os valores considerados como base de cálculo para a apuração do PIS-Importação e da COFINS-Importação serem serviços prestados no exterior (o que só se admite por amor a argumentação), ainda assim o auto de infração seria (como de fato é) totalmente improcedente, uma vez que se trata de valores remetidos ao exterior, que se caracterizam como serviços prestados no exterior, cujos resultados se verificam no exterior e não no Brasil.*

*(...)*

*Com efeito, Srs. Julgadores, todas as premissas consideradas pelo Sr. Fiscal no auto de infração ora impugnado conduzem à inequívoca conclusão de que, segundo a tese lançada na autuação:*

*(a) Todos os valores seriam referentes a prestação de serviços no exterior; e*

*(b) Todos os valores teriam por finalidade permitir que a Impugnante pudesse exportar seus produtos para estes mercados.*

*(...)*

*A única diferença entre os Contratos Multilaterais de Prestação de Serviços que a Impugnante mantém com as demais empresas do Grupo Motorola e a contratação de diversos prestadores de serviço estrangeiros para o desenvolvimento dos mesmos trabalhos naquele mercado, é a comodidade de se estar trabalhando com empresas do mesmo grupo, com a garantia de maior qualidade, certificação Motorola, redução de custos e aumento de sua competitividade. Mas esta circunstância não altera a natureza dos trabalhos executados no exterior; são trabalhos essenciais, que geram exportações e ao mesmo tempo a manutenção desta fonte de receitas para a Impugnante (comércio exterior). Isto sem se falar nos demais casos, adiante abordados, que envolvem contratação direta entre a Impugnante e seus clientes estrangeiros (contratos comerciais).*

*(...)*

*Na contratação dos serviços de propaganda e marketing, por exemplo, o objetivo/causa destes serviços é tornar os produtos da Impugnante conhecidos na América Latina e não no Brasil. Desta forma, estes serviços são realizados no exterior, e os resultados também lá se verificam, ao tornarem os produtos da Impugnante conhecidos naquele mercado. Se, posteriormente, em decorrência desse resultado, que se deu no exterior, a Impugnante exporta mais produtos para aquela região e com isso tem benefícios comerciais decorrentes da exportação, isto continua a contemplar resultados auferidos no exterior (exportações), não havendo como se falar em incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação.*

*Ilegítima desconsideração, pela auditoria, de créditos de PIS e de Cofins que seriam passíveis de recuperação:*

*Para que o auto de infração ora impugnado fosse uma peça coerente, ao considerar que os serviços produziram resultados no país e ao considerar que eles são importantes para assegurar a fonte de receitas decorrentes das exportações, deveria o Sr. Fiscal necessariamente:*

*(a) reconhecer que estes gastos se inserem no conceito de insumos, relativos as exportações da Impugnante;*

*(b) informar que sobre estes valores, em tese, deveria haver a incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação; e*

*c) reconhecer que, como insumos, tais gastos gerariam créditos de PIS e de COFINS, caso houvesse o pagamento de PIS-Importação e de COFINS-Importação pela Impugnante.*

*E ao constatar - ainda de acordo com sua tese - a falta do pagamento do PIS-Importação e da COFINS-Importação, mas, ao mesmo tempo, que a Impugnante pagou PIS e COFINS a maior (sem recuperar qualquer crédito de PIS-Importação e de COFINS-Importação), deveria o Sr. Fiscal ter concluído que o valor supostamente não pago a título de PIS-Importação e de COFINS-Importação foi automaticamente compensado com o pagamento a maior, por parte da Impugnante, de PIS e de COFINS, exatamente nos mesmos períodos considerados na autuação.*

*A verdadeira natureza jurídica das remessas – valores não remuneram serviços:*

*Afinal, várias dessas remessas sequer caracterizam pagamento por serviços, conforme pode-se verificar na Planilha Geral (Doc. 05 e 6 - CD com as planilhas que detalham os valores constantes da Planilha Geral), que contém todos os valores constantes do lançamento fiscal, segregados de acordo com a natureza das remessas realizadas pela Impugnante, bem como no Relatório Exemplificativo da mencionada Planilha Geral (Doc. 07), contendo as explicações pertinentes ao critério utilizado para elaboração desta planilha e para alocação dos valores conforme a natureza de cada remessa efetuada pela Impugnante ao exterior.*

*(d-1) Descontos e outros acordos comerciais*

*(...) o Sr. Fiscal erroneamente incluiu nesta autuação para cobrança de PIS-Importação e de COFINS-Importação, meros descontos comerciais suportados pela Impugnante (identificados nas Faturas - "invoices" - sob vários títulos, tais como "Credit Memo" - Nota de Crédito, "Transfer JAG" - Transferência Jaguariúna, "Discount From MINC to MIL" - Desconto de Motorola Inc para Motorola Industrial - doravante referidos apenas por Credit Memo nesta defesa - e MDF Coop - Marketing Development Funds, suportados de forma cooperada com os clientes), que sequer constituem remuneração por serviços prestados. Em muitas invoices, estes itens são cobrados da Impugnante por meio do uso das expressões Charge Back e*

*Debt Charge, o que não se presta a descaracterizar sua natureza como de desconto comercial.*

(...)

*A mesma constatação já feita relativamente aos chamados descontos (identificados nas Invoices C01110 "Credit Memo"), deve ser feita relativamente às despesas com MDF Coop. Unia vez mais, em relação a estes itens o Sr. Fiscal erroneamente os incluiu na autuação como se de serviços se tratasse.*

*Por MDF Coop tem-se uma despesa com um gasto de um cliente da Impugnante, decorrente de uma determinada ação de vendas de produtos, sempre no exterior. De acordo com a política comercial da Impugnante, ela arca com despesas com estas ações de marketing dos seus clientes, sem que isto caracterize qualquer prestação de serviços. Trata-se de um ajuste comercial, de um crédito que tem por finalidade o aumento das vendas dos produtos da Impugnante (exportações).*

*(d-2) Tooling e VAT e TURNOVER TAX (reembolso de despesas decorrentes de outros ajustes comerciais)*

*Os itens identificados nas invoices como Tooling (Doc. 28), são relativos a gastos com ferramental, ou seja, com depreciação de moldes e ferramentas utilizados por fornecedores localizados na China, para a produção de partes e peças que serão posteriormente importados pela Impugnante, para a produção de determinado produto (celular, por exemplo), com o fim de exportação. Os gastos com a depreciação do ferramental são objeto de rateio entre as empresas do Grupo, levando-se em conta o volume de exportações com a utilização do ferramental (conforme esclarecido em declaração prestada pelas próprias entidades chinesas - Docs. 29 e 30).*

(...)

*Já o VAT, assim como os itens apontados nas invoices como Turnover Tax, correspondente a tributos que a entidade do Grupo Motorola teve que suportar por cuidar dos pagamentos em nome e em benefício da Impugnante. Não se trata, assim, de verbas suportadas pela Impugnante como contrapartida de prestação de serviços, o que também descaracteriza sua inclusão como base de cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação.*

*Da base de cálculo:*

*Desta forma, o Sr. Agente Fiscal nunca poderia ter incluído na base de cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação os valores do IRRF depositados em juízo, unia vez que eles estão com exigibilidade suspensa e sequer se sabe se eles, efetivamente, serão considerados imposto de renda devido ou apenas créditos da Impugnante.*

(...)

*(De acordo com a base constitucional para a instituição e cobrança do PIS-Importação e da COFINS-Importação,*

*portanto, somente o valor aduaneiro é que pode servir de base para o cálculo do quantum debeat. Qualquer ampliação dessa base de cálculo encontrará óbice constitucional, tratando-se, por consequência, de norma eivada de inconstitucionalidade. E nem poderia ser diferente, na medida em que a base de cálculo deve guardar relação de pertinência com o respectivo fato gerador do tributo (sua hipótese de incidência); a base de cálculo de um tributo deve mensurar o seu fato gerador.*

*Juros de mora sobre a multa de ofício:*

*A Lei 9.430/96, em seu artigo 61, portanto, não autoriza o cômputo e cobrança de juros sobre as multas de ofício aplicadas pelas Autoridades Fiscais, limitando-se a expressamente prever que apenas os débitos decorrentes de tributos e contribuições (o que equivale aos respectivos principais) sofrerão a incidência desses juros.*

*Produção de provas e diligência fiscal:*

*Mas além da juntada de novos documentos, pleiteia a Impugnante a realização de diligência, nos termos do art. 16, IV, do Decreto 70.235/72, para o que desde logo formula os seguintes quesitos e requer a eventual produção de quesitos suplementares:*

A Recorrente Motorola Solutions — Indústria de Produtos de Banda Larga Móvel LTDA, cientificada como responsável em 17/12/2010, em 18/01/2011 apresentou a impugnação de fls. 1121/1160. O núcleo da argumentação de defesa coincide com o apresentado pela empresa Motorola Industrial LTDA. já exposto neste relatório. A empresa agrega ainda alegação específica contrária A. sua inclusão no polo passivo do lançamento:

*A inclusão da impugnante como responsável solidária deu-se tão somente pelo fato de a Impugnante ter absorvido ínfima parcela do patrimônio da autuada principal, por força de ato societário de cisão parcial. Se, de um lado, é fato que a Impugnante recebeu parcela do patrimônio da Autuada principal em decorrência da cisão daquela, inexistente fundamento legal que justifique a indicação da Impugnante como responsável solidária pelos supostos débitos lançados no auto de infração.*

*Ao tratar do assunto, nos itens 202 a 206 do Relatório de Ação Fiscal anexo ao auto de infração, o Sr. Fiscal indicou os artigos 207, 208 e 209 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) aprovado pelo Decreto nº 3.000/99. Estas regras, no entanto, aplicam-se exclusivamente para fins de imposto de renda, não podendo justificar a responsabilização da Impugnante por um auto de infração fundado em suposta falta de pagamento de PIS-Importação e de Cofins-Importação. Toda norma que impõe restrição à conduta do indivíduo o que lhe atribui responsabilidade, deve ficar sujeita à interpretação restritiva, não havendo que se falar em emprego de analogia ou de qualquer outro fator ou princípio de direito.*

Enfrentando as Impugnações apresentadas, a 3ª Turma da DRJ de Campinas manteve parcialmente o auto de infração em decisão assim ementada:

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

*Período de apuração: 04/11/2005 a 23/07/2010*

*COFINS-IMPORTAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO.*

*Cada importação de serviço constitui hipótese autônoma para a incidência da contribuição sobre importação. Não existindo pagamento relacionado, a contagem do prazo decadencial se faz pelo art. 173, I do CTN.*

*COFINS-IMPORTAÇÃO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS.*

*Constitui importação de serviços, submetendo-se à incidência da contribuição, a contratação de serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no exterior, executados no exterior cujo resultado se verifique no Brasil.*

*COFINS-IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VALORES NÃO RELACIONADOS A CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONTRATADOS.*

*Excluem-se da base de cálculo da contribuição sobre importação os valores relacionados a descontos contratuais e outros ajustes comerciais que comprovadamente não tenham a natureza de pagamento por serviços prestados.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*Período de apuração: 04/11/2005 a 23/07/2010*

*PIS-IMPORTAÇÃO. DECADÊNCIA. PRAZO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO.*

*Cada importação de serviço constitui hipótese autônoma para a incidência da contribuição sobre importação. Não existindo pagamento relacionado, a contagem do prazo decadencial se faz pelo art. 173, I do CTN.*

*PIS-IMPORTAÇÃO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS.*

*Constitui importação de serviços, submetendo-se a incidência da contribuição, a contratação de serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no exterior, executados no exterior cujo resultado se verifique no Brasil.*

*PIS-IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VALORES NÃO RELACIONADOS A CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇOS CONTRATADOS*

*Excluem-se da base de cálculo da contribuição sobre importação os valores relacionados a descontos contratuais e outros ajustes*

*comerciais que comprovadamente não tenham a natureza de pagamento por serviços prestados.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 04/11/2005 a 23/07/2010*

*JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.*

*Incidem juros sobre a multa de ofício que não for paga até a data de seu vencimento.*

*CISÃO PARCIAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTARIA. SOLIDARIEDADE.*

*Na cisão parcial a pessoa jurídica sucessora e a empresa cindida respondem solidariamente pelas obrigações fiscais desta última.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte*

Irresignados, os atuados recorrem a este Conselho basicamente reafirmando as alegações contidas nas impugnações.

Há recurso de ofício em razão da exoneração parcial do crédito tributário superior ao limite legal.

A Fazenda Nacional apresenta contrarrazões aos recursos voluntários de fls. 1753/1807.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Andréa Medrado Darzé.

Os recursos são tempestivos, atendem as demais condições de admissibilidade e deles tomo conhecimento.

Conforme é possível perceber do relato acima, o mérito da presente controvérsia está na definição do conteúdo e alcance do critério material da Contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre a importação de serviços executados no exterior *cujo resultado se verifique no país*.

Isso porque, de um lado, sustenta a acusação fiscal que todos os serviços prestados no exterior contratados pela Recorrente geram proveitos para a empresa no Brasil, enquadrando-se, pois, no conceito de serviços executados no exterior *cujo resultado se verifique no país*, sujeitando-se, como consequência, à incidência dessas contribuições.

Partindo da premissa de que não há definição na lei do que se deve considerar como resultado no país, a fiscalização, no que foi seguida pela DRJ em Campinas, afirma que

(...), o termo resultado utilizado na redação do art. 1º da Lei nº10.865, de 2004, deve ser entendido em sua noção mais simples e corrente, o ganho, proveito ou consequência por um serviço prestado. Assim, via de regra, todo o serviço contratado por pessoa jurídica nacional e executado por pessoa jurídica estrangeira implica importação de serviços (fls. 1511).

De outro lado, as Recorrentes sustentam que a expressão usada na norma tributária estaria necessariamente relacionada à consumação ou uso efetivo do serviço no país, o que afastaria a pretensão fiscal deduzida nestes autos. Com efeito, a Recorrente, em seu Recurso Voluntário, afirma que *da análise da Legislação, da Doutrina, da Jurisprudência e das Soluções de Consulta expedidas pela própria Receita Federal do Brasil, não há dúvidas de que a expressão "de cujo resultado se verifique no país", para fins de caracterização da hipótese de incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação, deve ser sempre direto e vinculado à utilidade primeira da prestação dos serviços, ou seja, deve corresponder a contrapartida do preço do serviço e nunca a qualquer efeito, consequência ou resultado daí derivados.*

Sendo incontroverso nos autos que todos os serviços foram prestados no exterior e que o lançamento exige o PIS e COFINS na importação de serviços com base apenas na fruição econômica do resultado dos serviços, passa-se a examinar a regra de incidência dessas contribuições.

Pois bem. A Contribuição ao PIS e a COFINS incidentes na importação de serviços foram instituídas pela Lei 10.865/04, cujo art. 1º prescreve o seguinte:

*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.*

Como é possível perceber da simples leitura deste dispositivo legal, a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS na importação de serviços executados no exterior tem como pressuposto a verificação do resultado no país. Mas qual o conteúdo e alcance da expressão *cujo resultado se verifique no país*? Toda a discussão travada nesses autos reside justamente nesta definição.

E nesse ponto, antecipo que entendo que assiste razão à Recorrente. Isso porque a determinação de que o critério material da incidência de contribuições na importação encampa apenas os serviços cujo resultado se verifique no país deve ser entendida como delimitação da norma de tributação. Se assim não fosse todo e qualquer serviço tomado do exterior estaria ao alcance das contribuições sobre importação esvaziando o sentido e conteúdo da expressão *cujo resultado se verifique no país*. Ou seja, não são todos os serviços prestados

no exterior à empresa brasileira que podem ser eleitos como critério material da COFINS e PIS Importação.

Nos termos da legislação reproduzida, a incidência do PIS e COFINS na importação de serviços tem como condição necessária a verificação no Brasil do resultado do serviço tomado. Assim, *resultado* deve ser tomado na acepção de conclusão, produto do ato de prestar serviço. Para ser tributável o serviço tomado no exterior, é preciso que o produto da relação jurídica entre prestador e tomador dos serviços irradie efeitos imediatos no Brasil. É o que nos ensina o professor Heleno Taveira Torres em caso análogo:

*Como regra geral do ISS, a competência dos Municípios somente pode ser exercida, seja o serviço prestado por residente ou não-residente, quando possa, o serviço, ser materialmente vinculado ao território da entidade tributante, mesmo que se tenha iniciado no exterior, mas sempre quando o fazer do serviço seja concluído em tal território....*

*Por ser assim, o tomador de serviços (residente) somente pode ser definido como responsável pelo débito do imposto (art. 6º, § 2º, I), mas exclusivamente quando, previamente, se tenha por aperfeiçoada a relação jurídica obrigacional, entre Município do local do domicílio do tomador e o sujeito não-residente, a partir do fato jurídico tributário consubstanciado num evento qualificado na lista de serviços, concluído pelo efeito contribuinte no território nacional, ou melhor, no território do respectivo Município, mesmo que se tenha iniciado no exterior.*

*Demonstra-se, de modo contundente, que os sujeitos não-residentes não podem ser tributados, no Brasil, por fatos praticados no exterior, por absoluta falta de conexão entre suas atividades (conexão material) com o ordenamento local. Se um médico não-residente presta seus serviços a um brasileiro, no seu consultório, é dizer, no exterior, nenhum tributo deve ao Fisco de um Município brasileiro. Se um brasileiro vai ao exterior e ali solicita a confecção de um certo projeto de cozinha, sendo o serviço concluído integralmente no exterior, nenhuma relação se estabelece entre o arquiteto e o Fisco do Município de residência do tomador de serviços. (Prestação de serviços provenientes do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior”, (Imposto sobre Serviços – ISS na Lei Complementar nº 116/03 e na Constituição, Barueri, SP, ed. Manole, 2004, p. 284/285).*

Em outros termos, ainda que prestado no exterior, o serviço precisa ter como resultado, o produto do esforço humano verificado no país. Aliás essa íntima e estreita correlação entre o conceito de importação/exportação de serviços previstos na Lei Complementar nº 116/03 é reconhecida como necessária pela decisão recorrida às fls 1511.

O conceito jurídico de resultado do serviço prestado já foi exaustivamente examinado pelos Tribunais Superiores que, majoritariamente, entende no sentido de que resultado é a conclusão do serviço prestado. Nesse sentido veja-se o julgamento do RESP 831.124/RJ assim ementado:

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. SERVIÇO DE RETÍFICA, REPARO E REVISÃO DE MOTORES E DE TURBINAS DE AERONAVES CONTRATADO POR EMPRESA DO EXTERIOR. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. SERVIÇO EXECUTADO DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL. APLICAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº LC 116/03. OFENSA AO ART. 535 DO CPC REPELIDA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVOS LEGAIS. SÚMULAS 282/STF E 211/STJ.*

*1. Tratam os autos de mandado de segurança preventivo impetrado por GE CELMA LTDA. com a finalidade de obstar eventual ato do Secretário Municipal de Fazenda de Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, que importe na cobrança de ISSQN sobre prestação de serviços consubstanciada em operações de retificação, reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves, contratadas por empresas aéreas do exterior. (...)*

*4. Nos termos do art. 2º, inciso I, parágrafo único, da LC 116/03, o ISSQN não incide sobre as exportações de serviços, sendo tributáveis aqueles desenvolvidos dentro do território nacional cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. In casu, a recorrente é contratada por empresas do exterior e recebe motores e turbinas para reparos, retífica e revisão. Inicia, desenvolve e conclui a prestação do serviço dentro do território nacional, exatamente em Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, e somente depois de testados, envia-os de volta aos clientes, que procedem à sua instalação nas aeronaves.*

*5. A Lei Complementar 116/03 estabelece como condição para que haja exportação de serviços desenvolvidos no Brasil que o resultado da atividade contratada não se verifique dentro do nosso País, sendo de suma importância, por conseguinte, a compreensão do termo "resultado" como disposto no parágrafo único do art. 2º.*

*6. Na acepção semântica, "resultado" é consequência, efeito, seguimento. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem-se produzir em qualquer outro País. É necessário, pois, ter-se em mente que os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação.*

*7. O trabalho desenvolvido pela recorrente não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, o resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no nosso território. É inquestionável a incidência do ISS no presente caso, tendo incidência o disposto no parágrafo único, do art. 2º, da LC 116/03: "Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.*

Como é possível perceber, para a determinação do critério material do ISS e, por, conseqüência lógica, do PIS e COFINS na importação de serviços, a expressão *resultado verificado país* deve necessariamente corresponder à consumação do serviço no território nacional. Nem poderia ser diferente, pois como já exposto, a prevalecer o entendimento declinado no auto de infração todo e qualquer serviço tomado no exterior por empresa nacional estaria sujeito às contribuições sobre a importação, tornando a expressão inócua.

É certo que todo serviço tomado no exterior gera benefícios indiretos para a empresa sediada no Brasil, como o aumento de receitas decorrentes de propaganda no exterior ou ainda o ganho de eficiência com o compartilhamento de custos administrativos e de sistemas. No entanto, para que esses serviços possam ser tributados pelo PIS e COFINS é condição necessária a verificação da sua importação, ou seja, do estabelecimento do nexó material no Brasil entre prestador e tomador de serviços.

Aliás, também foi esta a posição da Administração Tributária, em procedimento de consulta, da Divisão de Tributação da 8ª Região Fiscal:

*SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 86 de 27 de Marco de 2012*

*ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*EMENTA: COFINS-IMPORTAÇÃO. ALUGUEL. NÃO INCIDÊNCIA. Não há incidência da Cofins-Importação sobre o pagamento efetuado à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior pelo aluguel de servidores em datacenter situados também no exterior. A contribuição incide sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços, não alcançando, portanto, as remessas efetuadas como contraprestação pelo aluguel de equipamentos. SERVIÇOS EXECUTADOS NO EXTERIOR CUJO RESULTADO NÃO SE VERIFIQUE NO PAÍS. Não há incidência da Cofins-Importação sobre o pagamento efetuado à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior pela prestação de serviços provenientes e executados no exterior, cujo resultado não se verifique no País. Desta forma, não há incidência da contribuição sobre os serviços prestados por residentes ou domiciliados no exterior destinados a assegurar o bom funcionamento dos servidores a que se refere o tópico acima.*

Não há dúvidas que os serviços prestados por não residentes no exterior na gestão e manutenção dos servidores locados no exterior representam uma despesa necessária e conferem ganho de produtividade para empresa sediada no Brasil. No entanto, não há incidência de PIS e COFINS na importação dada a inexistência de resultado no país.

Nesse mesmo sentido já decidiu a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Secção do CARF como se vê da ementa do acórdão nº 3302-001.927:

*COFINS-IMPORTAÇÃO. TRANSPORTE INTERNACIONAL.*

*PRESTADOR DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA.*

*O serviço de transporte internacional de mercadorias, realizado por empresa estrangeira, não produz resultado no País, para efeito da incidência da contribuição.*

*INTERMEDIÇÃO DE VENDAS NA EXPORTAÇÃO.  
PRESTADOR DOMICILIADO NO EXTERIOR.  
NÃOINCIDÊNCIA.*

*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.*

*PAGAMENTOS DE SOBRESTADIA NO EXTERIOR.  
NÃOINCIDÊNCIA.*

*Não há incidência da Cofins-Importação sobre os pagamentos efetuados a título de demurrage ou sobrestadia relativos às exportações realizadas pela pessoa jurídica. (...)*

Em resumo, a expressão resultado verificado no país tem acepção jurídica de produto, efeito direito do esforço humano, o que não se confunde com a mera fruição econômica e indireta do serviço tomado, não restando, pois, configurado no caso concreto suporte fático suficiente para a exigência o PIS/COFINS Importação.

Ademais, como as conclusões aqui alcançadas são suficientes para o cancelamento integral do auto de infração, deixo de examinar os demais fundamentos apresentados no processo, inclusive, o argumento do recurso de ofício, já que restaram prejudicados.

Em face do exposto, voto por dar provimento aos Recursos Voluntários e negar provimento ao Recurso de Ofício, para cancelar integralmente as exigências em face de todos os sujeitos passivos.

[Assinado digitalmente]

Andréa Medrado Darzé