



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

Processo nº 13312.000366/2009-53
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-004.585 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de abril de 2018
Matéria PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO
Recorrente GRENDENE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA.

Incidem a PIS/Pasep na importação de serviço, quando há pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior: 1) como contraprestação por um serviço; 2) se este serviço é importado ou seja, proveniente do exterior, no sentido de que seja prestado por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior; e 3) se foi executado no Brasil ou no exterior com resultado no Brasil, sendo, nesse caso, o resultado aquilo que resulta para quem é prestado o serviço, ou ainda, para quem contrata o serviço e remete valores correspondentes.

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO DE SERVIÇO. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS E LICENÇA DE USO DE MARCAS, SOFTWARES E DE DIREITOS AUTORAIS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incidem as contribuições sobre a locação de bens móveis, como também sobre licenças de uso marcas e patentes, de software e de direitos autorais. É que tratam de obrigação de entregar coisa e não de obrigação de fazer, característica da prestação de serviço.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Cofins-Importação as mesmas razões de decidir aplicáveis à PIS/Pasep-Importação, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Recurso de Ofício Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial aos recursos voluntário e de ofício, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauri - Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Henrique Mauri (Presidente Substituto), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Rodolfo Tsuboi (Suplente convocado), Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o Acórdão nº 08-24.927, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Fortaleza.

O presente processo administrativo traz lançamento de Cofins-Importação e de PIS/Pasep-Importação, na importação de serviços.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório constante do acórdão recorrido, em parte:

2. No Termo de Verificação Fiscal que compõe os autos de infração acima, a autoridade fazendária assim fundamentou a pretensão fiscal:

DA AÇÃO FISCAL

A presente Ação Fiscal foi baseada em uma Representação Fiscal formulada pela Alfândega do Porto de Fortaleza/CE que, através de um Dossiê protocolizado com o nº 03176.000.014/200603, informou a esta Delegacia da Receita Federal de Sobral sobre os indícios de falta de recolhimento, por parte da fiscalizada, das contribuições do PIS e COFINS incidentes sobre a importação de Serviços no período de 2004 a 2006.

Durante a análise do referido Dossiê esta fiscalização constatou que a Grendene, atendendo ao Termo de Intimação Fiscal (doc. de fls. 31), apresentou cópias de contratos de câmbio e comprovantes de pagamentos referentes as remessas feitas ao exterior a título de importação de serviços. Sobre essas remessas constatamos que a (sic) ela recolheu o Imposto de Renda na Fonte, código da receita 0473 (Rendimentos de Residentes ou Domiciliados no Exterior Renda e Proventos de Qualquer Natureza).

Porém, ao analisarmos o Sistema SINAL, constatamos que a fiscalizada havia realizado, no período de 2004 a 2006, outros recolhimentos no código da receita 0473, como também outros recolhimentos no código da receita 0422 (Rendimentos de Residentes ou Domiciliados no Exterior Royalties e pagamento de assistência técnica), discriminados na planilha de fls. 09/19. Portanto, esses recolhimentos indicavam a existência de outros contratos de câmbio referentes a remessas feitas ao exterior a título de importação de serviços que ainda faltavam ser apresentados pela Grendene.

Assim, o primeiro passo adotado por esta Delegacia foi a abertura de um Mandado de Procedimento Fiscal Diligência de nº 0310300 2006 000593 (doc. de fls. 07) e a solicitação, através do um Termo de Intimação Fiscal (doc. de fls. 08/22), de cópias de todos os pagamento dos serviços provenientes do exterior e os seus respectivos contratos de câmbio, dos quais originaram os recolhimentos dos IRRF discriminados às fls. 09/19.

Através do Documento de fls. 26, a Grendene apresentou a documentação solicitada.

Porém, através do Termo de Intimação Fiscal (doc. de fls. 29) esta fiscalização solicitou outros documentos/esclarecimentos, abaixo discriminados:

- 1. Contratos de serviços, traduzidos para a língua portuguesa por tradutor público legalmente habilitado;*
- 2. Comprovantes dos recolhimentos do ISS, PIS/PASEP e da COFINS relativos à importação dos serviços relacionados às fls. 30/67;*
- 3. Esclarecimentos e comprovantes de quais estabelecimentos da Grendene realmente utilizaram-se desses serviços.*

Conforme documento de fls. 72, a Grendene:

- Em atenção ao item nº 1: apresentou alguns contratos traduzidos para a língua portuguesa. Porém, deixou de apresentar outros que, segundo ela, foram remessas amparadas somente por invoices ou faturas;

- Em atenção ao item nº 2: informou que não recolheu o ISS por serem serviços prestados no exterior. Com relação a essa resposta, queremos ressaltar que, segundo a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, o ISS incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

Também em atenção ao item nº 2 ela apresentou alguns recolhimentos de PIS-Importação e de COFINS-Importação, que estão anexos às fls. 105/121.

- Em atenção ao item nº 3: ela informou que todos os serviços contratados no exterior foram por intermédio da sua Matriz.

DA ANÁLISE DE TODA A DOCUMENTAÇÃO APRESENTADA PELA GRENDENE

Da análise de toda a Documentação apresentada constatamos que, no período de 1º de maio de 2004 a 30 de junho de 2006, a fiscalizada efetuou diversos pagamentos a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviços prestados (doc. de fls. 277/4107) e não recolheu, conforme extrato do SINAL de fls. 4129/4130 e documentos de fls. 105/121, o PIS-Importação e a COFINS-Importação devidos sobre esses pagamentos, conforme estabelece a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

DOS VALORES AUTUADOS

Estamos autuando, através do presente Auto de Infração, a empresa Grendene S/A, CNPJ 89.850.341/000160 pelo não recolhimento do PIS-importação e da COFINS-importação devidos sobre os diversos pagamentos realizados pela Fiscalizada, no período de 1º de maio de 2004 a 30 de junho de 2006 a residentes ou domiciliados no exterior, como contraprestação por serviços prestados.

Cabe ressaltar que, no Demonstrativo de fls. 4131/4149, esta fiscalização discrimina os serviços que foram prestados, os valores que foram pagos por esses serviços, como também demonstra o valor do PIS-Importação e da COFINS-Importação devidos sobre esses serviços.

OBSERVAÇÕES

1. O Termo de Início de Fiscalização encontra-se anexado às fls. 02 a 06;

2. Todas as folhas citadas no presente Termo de Verificação Fiscal referem-se ao processo administrativo 13312.000366/2009-53, através do qual foi protocolizado o presente Auto de Infração.

3. Inconformado com os lançamentos tributários, o contribuinte apresentou impugnação, com os seguintes argumentos em síntese:

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE FORMAL DO AUTO DE INFRAÇÃO

DA AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO SUFICIENTE DA SUPOSTA INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA

a) No caso concreto, especificamente, era necessário demonstrar que as contribuições PIS/COFINS-Importação eram efetivamente devidas pela ora impugnante e que esta agiu em desconformidade à legislação ao deixar de recolhê-las ou recolhê-las a menor, na forma do art. 1º, § 1º, incs. I e II da Lei nº 10.865/2004. Ora, a realização de 'pagamentos a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviços prestados', isoladamente, não é bastante à caracterização do fato gerador do PIS/COFINS-Importação; é necessário que esses mesmos serviços tenham sido 'executados no País' ou 'executados no exterior, cujo resultado se verifique no País', mas sobre isso não trazem os autos de infração uma única palavra. Assim sendo, com fulcro no art. 10, inc. III e no art. 59, inc. II, in fine do Decreto nº 70.235/72, espera, preliminarmente, seja decretada a nulidade dos presentes autos de infração.

DAS IRREGULARIDADES DO MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL

b) Verifica-se que, na espécie, o MPF foi expedido de forma irregular, não trazendo adequada descrição do objeto do procedimento fiscal. Efetivamente, do referido documento consta, apenas a seguinte referência: 'PROCEDIMENTO FISCAL: DILIGÊNCIA DESCRIÇÃO SUMÁRIA: VERIFICAÇÃO DE DOCUMENTOS RELATIVOS A OPERAÇÕES COM TERCEIROS.' (fl. 07). Data venia, não há mínima delimitação da matéria a ser perquirida no curso do procedimento fiscal, o que é essencial a assegurar os direitos do contribuinte, em especial o direito ao devido processo legal, que pressupõe o 'pleno conhecimento do objeto e da abrangência da ação'. Assim sendo, caracterizado prejuízo para a defesa do contribuinte, é de rigor a anulação do procedimento fiscal ab initio. Ainda, verifica-se do extrato anexo (doc. anexo), que o prazo de validade do MPF, computadas já as prorrogações, encerrou-se em 24/02/2008, sendo que os autos de infração em questão foram lavrados muito após, em 11/05/2009. Logo, considerando-se que no caso concreto não fora emitido novo MPF, são nulos os autos de infração lavrados sem o MPF válido.

DAS RAZÕES DE IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO A INCONSTITUCIONALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES

c) Por força do disposto nos arts. 195, §4º, 154, inc. I, 149, caput, 149, §2º, inc. II e 146, inc. III da CF, tais contribuições ‘sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços’ somente poderiam ser instituídas mediante a edição de lei complementar, de modo que, introduzidas no ordenamento jurídico através de lei ordinária, sua exigência revela-se inconstitucional.

DA AUSÊNCIA DA ELEMENTAR ‘SERVIÇOS’

d) Das rubricas relacionadas no Demonstrativo de fls. 4.131-4.149, pelo menos três delas não se caracterizam como serviços, escapando, pois, à hipótese de incidência das contribuições em referência, provindo ou não do exterior: ‘direitos autorais’, ‘marcas e patentes’ e ‘software’.

e) A dought fiscalização relacionou como contraprestação por serviços de ‘publicidade’ as remessas efetuadas pela peticionária em nome de ‘Rosa Cha International’ (fls. 2.8112.822).

Verifica-se, todavia, do contrato que deu base a essa remessa tratar-se, em realidade, de ‘patrocínio’, hipótese que evidentemente não se amolda ao conceito de ‘serviços’. Destarte, à falta de configuração de elementar da hipótese de incidência, não procede o lançamento relativamente às remessas efetuadas pela peticionária em nome de ‘Rosa Cha International’ (fls. 2.8112.822).

DA AUSÊNCIA DA ELEMENTAR EXECUTADOS NO PAÍS OU EXECUTADOS NO EXTERIOR COM RESULTADO NO PAÍS’

f) Não se sujeitam à incidência das contribuições em referência ‘as importâncias pagas, creditadas, empregadas, entregues ou remetidas ao exterior com a finalidade de cobrir pagamentos de despesas decorrentes de serviços prestados no exterior cujos resultados se verificam no próprio país onde são contratados’. No caso concreto, verifica-se que nenhuma das rubricas relacionadas no Demonstrativo de fls. 4.1314.149 corresponde a serviços ‘executados no País’ ou ‘executados no exterior, cujo resultado se verifique no País’.

g) Considere-se ainda, o seguinte exemplo, referente à rubrica ‘consultoria’. O contrato de fls. 1.1691.170 dispõe o seguinte em sua cláusula primeira: ‘PRIMEIRA As partes tem justo e contratado, que o CONTRATADO prestará para a Empresa CONTRATANTE, os serviços de consultoria para a área de pesquisa de mercado em todo continente europeu para a introdução dos produtos da marca Melissa (...).’ (fl. 1.169). É claro, portanto, o local onde tiveram lugar a execução e o resultado do serviço: ‘todo continente europeu’. É dizer, no ‘continente europeu’, e não no Brasil, é que fora implementada ‘pesquisa de mercado (...) para a introdução dos produtos da marca Melissa’. Verifica-se a mesma situação no contrato de fls.102103: ‘PRIMEIRA As partes tem justo e contratado, que a CONTRATADA

prestará para a Empresa CONTRATANTE, os serviços de consultoria para a realização de atividades estratégicas de promoção e colocação da marca Melissa no mercado mexicano.’ (fl. 102). Ora, no México foram prestados ‘os serviços de consultoria’ e no México tiveram os mesmos seu resultado, consistente na colocação da marca Melissa no mercado mexicano’.

DA AUSÊNCIA DA ELEMENTAR ‘PRESTADOS POR PESSOA FÍSICA OU PESSOA JURÍDICA RESIDENTE OU DOMICILIADA NO EXTERIOR’

h) Não fosse bastante o quanto exposto nos capítulos anteriores, verifica-se, ainda, terem sido relacionados nos autos de infração pagamentos efetuados a pessoas residentes no Brasil, hipótese que, evidentemente, não se amolda ao previsto no art. 1º, §1º da Lei nº 10.865/2004.

Esse é o caso, por exemplo, dos pagamentos efetuados em favor da ‘Sanrio do Brasil’ (fls. 2.8302.867).

Com efeito, conforme o instrumento de fls. 2.850, a cedente dos ‘direitos autorais’ que constituem seu objeto é a empresa ‘Sanrio do Brasil Comércio e Representações Ltda.’, com sede no Brasil, mais especificamente na cidade de São Paulo-SP.

O citado acórdão decidiu pela procedência em parte da impugnação, assim ementado:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

COFINS-IMPORTAÇÃO. PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. SERVIÇO. LICENÇA DE USO DE MARCAS, SOFTWARES E DE DIREITOS AUTORAIS.

Negócios jurídicos efetuados a título de licença de uso de marcas, softwares e de direitos autorais não caracterizam modalidades de serviço para fins incidência do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

Quando os contratos, além da licença de uso, englobarem também a prestação de algum serviço cujo valor não seja discriminado, haverá a incidência do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação sobre o valor global pago ou remetido ao exterior.

COFINS-IMPORTAÇÃO. PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. LOCAL DO RESULTADO. RESULTADO-UTILIDADE.

O resultado a que alude o artigo 1º, § 1º, inciso II, da Lei nº 10.865, de 2004 ocorre no *local onde o serviço pode ser fruído ou aproveitado, direta e imediatamente*, pelo beneficiário efetivo, se tal lugar puder ser determinado

(critério objetivo); se indeterminável, o local do resultado será o *domicílio do beneficiário efetivo* (critério subjetivo).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

NULIDADE. DIREITO DE DEFESA. PREJUÍZO CONCRETO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Não incide em nulidade o lançamento tributário devido a alegado cerceamento do direito de defesa consistente em falha na acusação fiscal quando o contribuinte não demonstra a existência de prejuízo concreto para impugná-la.

NULIDADE. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF).

O instrumento do MPF regularmente disponibilizado na *Internet* e contendo os tributos e períodos a serem fiscalizados encontra-se de acordo com a legislação vigente, de modo a afastar a pretensão de nulidade do procedimento fiscal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada com decisão de primeira instância, no que mantido do auto de infração em pauta, a contribuinte apresentou recurso voluntário, alegando, basicamente a inconstitucionalidade das contribuições em tela e a não ocorrência do fato gerador das contribuições, conforme detalhado no voto.

Em função do valor exonerado, registrou-se, no acórdão recorrido, encaminhamento pelo recurso de ofício.

Foi-me distribuído o presente processo para relatar e pautar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Relator.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade¹.

Incidência

O auto de infração versa sobre a **incidência da PIS/Pasep-Importação e da Cofins -Importação, na importação de serviços executados no País ou executados no exterior, cujo resultado se verifique no País, devidas pelo importador de serviços no exterior**, com base no art. 1º, caput e § 1º, I e II, da 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.

A fiscalização constatou que a autuada "apresentou cópias de contratos de câmbio e comprovantes de pagamentos referentes as remessas feitas ao exterior a título de importação de serviços".

Reproduzo então planilha com as rubricas que a fiscalização considera prestação de serviço:

¹ Ressalte-se ser desnecessário responder todos as questões levantadas pelas partes, em já havendo motivo suficiente para decidir (Lei nº 13.105/15, art. 489, § 1º, IV. STJ, 1ª Seção, EDcl no MS 21.315-DF, julgado de 8/6/2016, rel. Min. Diva Malerbi).

RUBRICA	PRESTADOR DO SERVIÇO
DIREITOS AUTORAIS	1) Britto Central Inc. (fls. 428/468), 2) Disney Consumer Products (fls. 621/946), 3) Eduardo Jordão de Magalhães (fls. 1.020/1.216), 4) Gisele Inc. (fls. 1.377/1.690), 5) Karim Rashid (fls. 1.858/1.913), 6) Lyons Partnership LP (fls. 1.940/2.010), 7) Marvel Enterprises Inc. (fls. 2.011/2.104), 8) Mattel Inc. (fls. 2.105/2.408), 9) MTV Networks (fls. 2.540/2.673), 10) Piminfarina Extra SRL (fls. 2.711/2.779), 11) Sanrio do Brasil (fls. 2.830/2.867), 12) Those Characters (fls. 2.873/2.968), 13) United Feature Syndicate (fls. 3.256/3.316), 14) Warner Bros (fls. 3.686/4.107).
MARCAS E PATENTES	1) Karin Rashid Inc. (fls. 1.858/1.913), 2) Kearney & Mac Culloch S/A (fls. 1.914/1.921), 3) Law Office of Laurinda Hicks (fls. 1.922/1.929), 4) Phillips Omonde & Fitzpatrick (fls. 2.703/2.710).
SOFTWARE	1) Procam Soft (fls. 2.780/2.799), 2) Scanbull Software (fls. 2.868/2.872), 3) Vision Numeric (fls. 3.652/3.664).
FEIRAS E EXPOSIÇÕES	1) A Sutter Vertagsgesellschaft (fls. 277/283), 2) And Servizi SRL (fls. 370/388), 3) Belinda Garcia de Leon Robles (fls. 389/395), 4) Bread & Bulter GmbH (fls. 396/427), 5) Fiera Milano SPA (fls. 1.326/1.376), 6) Kalou van den Bossche (fls. 1.851/1.857), 7) Messe Dusseldorf GmbH (fls. 2.425/2.526), 8) MGS Stands (fls. 2.526/2.534), 9) Michel Gambard (fls. 2.535/2.539), 10) Palacongressi SPA (fls. 2.674/2.685), 11) Riva del Garda (fls. 2.802/2.810), 12) Salon Du Bresil (fls. 2.823/2.829), 13) Tranoi S/A (fls. 2.969/2.986), 14) W Mexico Hotel (fls. 3.665/3.685).
FEIRAS EXTERIOR	1) Dos Diseño Ltda (fls. 947/952).
CONSULTORIA	1) Ailton Isidoro da Silva Junior (fls. 82/85 e 284/369), 2) Eduardo Jordão de Magalhães (fls. 94/101 e 1.020/1.216), 3) Esther Dominguez Salas (fls. 102/103 e 1.217/1.250).
SERVIÇOS TÉCNICOS PROFISSIONAIS	1) C T Corporation System (fls. 469/480), 2) Clifford Chance US LLP (fls. 481/484), 3) Combine Will Industrial Co, Ltd (fls. 485/494), 4) Dassault Falcon Jet Corp (fls. 516/549), 5) Merrill Communications LLC (fls. 2.419/2.424), 6) Parpas SPA (fls. 2.686/2.689), 7) Turner Broadcasting System (fls. 2.987/3.203).
PUBLICIDADE	1) Construct Data Verlag Ag (fls. 495/500), 2) Cramer-Krasselt (fls. 501/515), 3) Editoriale Di Foto Shoe SRL (fls. 953/1.019), 4) Jungle Drums Ltd. (fls. 1.841/1.850), 5) Les Publications Condé Nast (fls. 1.930/1.939), 6) Patricia MacMahon USA Inc. (fls. 2.690/2.702), 7) Rosa Cha International (fls. 2.811/2.822), 8) Turner Broadcasting System (fls. 2.987/3.203), 9) TV Accion S/A (fls. 3.210/3.255).
MANUTENÇÃO DE AERONAVE	1) Dassault Falcon Jet Corp. (fls. 516/549).
SERVIÇOS AEROPORTUÁRIOS	1) Dassault Falcon Jet Corp. (fls. 516/549), 2) Dicomer CA (fls. 550/573), 3) Direccion General de Infraestructura Aeronautica (fls. 574/580), 4) Direccion Nacional de Aviacion Civil (fls. 581/588), 5) Direction de La Navigation Aerienne (fls. 589/620), 6) Eurocontrol (fls. 1.251/1.325), 7) Iata Enhancement & Financing (fls. 1.703/1.745), 8) Universal Weather & Aviation (fls. 3.317/3.651).
SERV DIV - EXP/IMP	1) Eduardo Jordão de Magalhães (fls. 1.020/1.216).
PESQUISA E DESENVOLVIMENTO	1) Global Reporting Initiative (fls. 1.691/1.702).
SERVIÇOS TÉCNICOS-INSPEÇÕES	1) Intertek Testing (fls. 1.746/1.840), 2) Merchandise Testing (fls. 2.409/2.418).
SERVIÇOS TÉCNICOS	1) Turner Broadcasting System (fls. 2.987/3.203) 2) Tuv Produkt (fls. 3.204/3.209).

O acórdão recorrido, em estudo detalhado, busca definir "serviço" e seu "resultado". Ampara-se, no mais das vezes, em normas e doutrina relativas ao imposto sobre

serviços (ISS). Afasto-me da comparação com tal imposto, concentrando-me em elementos da regra matriz de incidência tributária das contribuições sob análise.

O critério material da hipótese da norma jurídico-tributária em questão é "importar serviço do exterior" (art. 1º, caput, da Lei 10.865/2004). Tais serviços "são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior [...]" (§ 1º do mesmo artigo).

Seu critério espacial determina que a execução do serviço importado se dê "no País" ou "no exterior, cujo resultado se verifique no País (incisos I e II, do referido parágrafo).

No conseqüente da norma, é contribuinte a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior" (art. 5, II, da mesma Lei).

O fato gerador esculpido na lei é "o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço" (art. 5º, II, do dito diploma).

Assim, o "resultado" é o que resulta para quem importa o serviço, ou seja, para quem é prestado o serviço proveniente do exterior, ou ainda, para quem contrata o serviço e remete os valores correspondentes.

Observe-se que a prestação de serviço tem a natureza de obrigação de fazer. Nesse ponto, reproduzo trecho da fundamentação do acórdão:

28. A prestação de serviço caracteriza-se por uma *obrigação de fazer*. Assim, elaborar programa de informática, transportar carga/pessoas, consertar motor, prestar consultoria e realizar cirurgia médica são exemplos de serviço, no qual há sempre algo de imaterial (o ato de fazer) necessário para sua ocorrência, apesar de também poder haver consumo de produtos (matéria) para sua prestação. Assim, não se pode confundir tal instituto com outras relações negociais cuja essência se reveste em uma locação de bens móveis, tais como licença de uso de marca ou software ou pagamento por direitos autorais (tais temas serão analisados adiante).

O resultado não tem relação com a consumação, como bem demonstra o acórdão recorrido:

36. [...] a Lei nº 10.865, de 2004, menciona que os serviços “executados” no exterior, cujo resultado se verifique no Brasil são tributados por essas contribuições. Ora, “executado” significa *cumprido, realizado* e, portanto, já consumado. Nesse passo, aqui o significado de “resultado” não pode se referir à consumação do serviço, pois resultaria em evidente absurdo: um serviço executado (ou seja, consumado) no exterior não poderia ter seu resultado-consumação no Brasil. Como é cediço, deve-se evitar a interpretação de vocábulos que leve ao entendimento absurdo do texto legal.

Assim, incide a PIS/Pasep na importação de serviço, quando há pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior:

1) como contraprestação por um serviço;

2) se este serviço é importado ou seja, proveniente do exterior, no sentido de que seja prestado por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior; e

3) se foi executado no Brasil ou no exterior com resultado no Brasil, sendo, nesse caso, o resultado aquilo que resulta para quem é prestado o serviço, ou ainda, para quem contrata o serviço e remete valores correspondentes.

A recorrente argumenta, inicialmente, pela inconstitucionalidade das contribuições PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, discussão que foge à competência deste Conselho, conforme Súmula CARF nº 2.

Alega também a recorrente não ocorrência do fato gerador das contribuições, nos casos em discussão. Afirma que, pelo art. 1º, § 1º, I e II, da Lei nº 10.865/2004, além dos serviços serem provenientes do exterior, prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, devem ou serem "executados no País" ou "executados no exterior, cujo resultado se verifique no País". Ora, estes são justamente os critérios nos quais se baseia o presente voto.

Coloca ainda que "local de serviço" seria uma elementar da hipótese de incidência, devendo constar da autuação, por força do art. 142 do CTN, e 9º e 10, III, do Decreto nº 70.235/72, o que, segundo a recorrente, não teria ocorrido nos casos em que a autuação fora mantida. Discordo da recorrente, o local do serviço é indicado, quando não no termo de verificação, nos documentos que instruem e compõem a peça autuatória.

Aduz a recorrente que o entendimento do acórdão recorrido esculpido no seu item 45, exposto abaixo, diverge de jurisprudência do STJ e de Soluções de Consulta do Fisco Federal:

45. Resumindo, o resultado a que alude a norma do PIS/Cofins-Importação é a utilidade conferida pelo serviço ao seu beneficiário efetivo e, portanto, ocorre no local onde o serviço pode ser fruído ou aproveitado, direta e imediatamente, se tal lugar puder ser determinado (critério objetivo); se indeterminável, o local do resultado será o domicílio do beneficiário efetivo (critério subjetivo). Portanto, na primeira hipótese, há dois requisitos para a incidência das citadas contribuições: beneficiário efetivo residente no Brasil e fruição do resultado também no País. Na segunda hipótese, basta verificar se o beneficiário efetivo reside no Brasil.

(Grifos do original).

Traz decisão do STJ, sobre o ISS, no RE 831.124, que decide pelo critério do "local do resultado do serviço" aquele onde for "verificada a **consumação ou conclusão especificamente do objeto da requisição do serviço**" (grifos do original).

Insurge-se contra tomar o local do serviço "à base de sua eventual utilidade", por excesso de subjetivismo, no seu entender, a macular a segurança jurídica.

As fontes referidas pela recorrente, além de tratarem de situações bem particulares e diversas das aqui dispostas, não vinculam este CARF. Ademais, não se utilizou este relator do tese do resultado-utilidade; eventualmente aplicável ao ISS, na qual se ampara o acórdão de piso, conforme exposto na respectiva ementa; mas sim na análise de elementos da regra matriz de incidência tributária da contribuições em pauta. Além disso, demonstrou-se que o resultado não tem relação com a consumação.

Serviços autuados

Apenas para contextualização, visita à *site* institucional da Grendene, direcionado a “Relação com investidores” (<http://ri.grendene.com.br/PT/A-Empresa/Perfil>), revela que a empresa somente possui fábricas no Brasil, exportando seus produtos de forma direta ao através de sua subsidiária norte-americana:

A Grendene foi fundada em 1971 e é **uma das maiores produtoras mundiais de calçados**. Possui tecnologia proprietária e exclusiva na produção de calçados para os públicos feminino, masculino e infantil. A Companhia é detentora de **marcas reconhecidas e de sucesso**, como **Melissa, Grendha, Zaxy, Rider, Cartago, Ipanema, Pega Forte, Grendene Kids e Zizou**. Além disso, atua também através de licenciamentos de celebridades e personagens do universo infanto-juvenil.

A Grendene é totalmente integrada, com capacidade instalada de 250 milhões de pares/ano em suas cinco unidades industriais, compostas por 11 fábricas de calçados, matrizaria e fábrica de PVC para consumo próprio na produção de calçados; com uma logística de distribuição que atinge desde distribuidores a varejistas tradicionais e não tradicionais em todo o território nacional e no exterior.

As unidades industriais estão distribuídas: (i) Estado do Ceará, nas cidades de **Sobral (1993)**, matriz (sede social) e maior planta, com seis fábricas de calçados, uma fábrica de PVC e um CD (Centro de distribuição); **Fortaleza (1990)**, duas fábricas de calçados e componentes de PVC; **Crato (1997)** uma fábrica de calçados e de componentes em EVA; (ii) Estado do Rio Grande do Sul, na cidade de **Farroupilha (1971)** uma fábrica de calçados, matrizaria e sede administrativa; e (iii) Estado da Bahia, uma unidade na cidade de **Teixeira de Freitas (2007)**.

A empresa vende seus produtos por meio de representantes comerciais, distribuidores, exportações diretas e através da subsidiária **Grendene USA, Inc.** (EUA), atingindo cerca de 20 mil pontos de venda fora do País e 65 mil no mercado brasileiro, além de uma área de vendas separada e distribuição seletiva para a marca **Melissa**, um Showroom Melissa em Milão e 4 lojas conceito: três “Galeria Melissa” (São Paulo, Nova York e Londres), e uma “Casa Ipanema” (Rio de Janeiro).

Sobre marcas, softwares e direitos autorais, o acórdão tece raciocínio a dar-lhes natureza de locação de bens móveis, com base na Lei nº 4.506, de 1964, artigos 21 e 22:

Art. 21. Serão classificados como alugueis os rendimentos de qualquer espécie oriundos da ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos, tais como: [\(Vide Decreto-Lei nº 1.642, de 1978\)](#) [\(Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986\)](#)

I - Aforamento, locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento, direito de uso ou passagem de terrenos, seus acrescidos e benfeitorias, inclusive construções de qualquer natureza; [...]

IV - Direito de uso ou exploração de películas cinematográficas;

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: [\(Vide Decreto-Lei nº 1.642, de 1978\)](#) [\(Vide Decreto-Lei nº 2.287, de 1986\)](#) [...]

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra. [...]

Depois, fundamenta no sentido de concluir que o "pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de licença de uso de marcas, softwares e direitos autorais" não está associado a uma prestação de serviços:

49. A questão é pois identificar se a locação de bens móveis pode ser considerada modalidade de prestação de serviço.

50. No REsp 63.847, de 03/04/1997, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça entendeu que sim, tendo como principal fundamento o fato de figurarem os contratos de licença para uso de marca na tabela anexa ao Decreto-Lei nº 406, de 1968, que na época era a norma geral do ISS.

51. Mais recentemente, em 04/02/2010, o Supremo Tribunal Federal aprovou a Súmula Vinculante nº 31, com o seguinte teor: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

52. Todavia, em 22/02/2011, no Agravo Regimental na Reclamação nº 8.623, a 2ª Turma do STF decidiu aplicar o anexo da Lei Complementar (LC) nº 116, de 2003, nos termos do artigo 156, inciso III, da Constituição da República de 1988, que prevê a definição dos serviços tributáveis pelo ISS em lei complementar federal, com a seguinte ementa: “(...) 4. ISS. Incidência sobre contratos de cessão de direito de uso de marca. Possibilidade. Lei Complementar 116/2003. Item 3.02 do Anexo. (...)”. Nesse caso, portanto, afastou-se o efeito da Súmula Vinculante nº 31.

53. Os dispositivos das decisões judiciais acima (REsp 63.847 e Ag.Reg. na Recl. 8623) não se prestam para persuadir o destino dos lançamentos de **PIS/Cofins-Importação** ora em debate, já que trazem como fundamento o

fato de a locação de direito imaterial constar na **lei do ISS** como serviço. Isso porque a LC nº 116, de 2003, e sua antecessora não se caracterizam como norma geral de direito tributário, a ponto de definir os serviços a serem exigíveis para toda e qualquer espécie tributária. Trata-se, pois, de lei aplicável somente ao ISS.

54. No voto do Min. Celso de Mello lavrado dentro do RE 116.121 (Trib. Pleno, DJ 25.05.2001, p. 70810) extraem-se fundamentos seguros para decidir:

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

*Na realidade, **a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar**, como resultado do art. 1.188 do Código Civil: “Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado, ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.”*

*Esse entendimento – que identifica, na figura contratual da **locação de bens móveis**, a presença de uma típica obrigação de dar, **fundada na cessão de coisa não fungível** – encontra apoio em autorizado magistério doutrinário (SILVIO RODRIGUES, “Direito Civil”, vol. 3/209211, itens ns. 88/90, 23ª ed., 1995, Saraiva; CAIO MÁRIO DA SILVA PEREIRA, “Instituições de Direito Civil”, vol. III/250254, item n. 238, 5ª ed., 1981, Forense; ORLANDO GOMES, “Contratos”, p. 328, 330/332 e 335, itens ns. 209/210 e 214, 7ª ed., 1979, Forense, v.g.).*

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

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

55. Logo, por ser a locação de bens típica obrigação de dar, tem natureza jurídica diversa da prestação de serviços, típica obrigação de fazer. Como resultado dessa natureza jurídica diversa, a locação de bens não se caracteriza como prestação de serviços.

56. Já em relação à licença para uso de direitos imateriais, não é possível vislumbrar a ocorrência de obrigação de fazer. Seu objeto trata-se de pura obrigação de dar (licença de uso de marcas, softwares e direitos autorais). Como se está falando de bens incorpóreos, sequer há, como no caso da locação, a obrigação de manter a coisa (bem locado) em condições para o uso. Não se relacionam, assim, a serviços. Obviamente houve um fazer (esforço), consistente na elaboração/consolidação da marca, criação do software e do objeto correspondente ao direito autoral, mas todos realizados antes do contrato de licenciamento de uso, pelo que inexistente obrigação de fazer neste momento. Diferentemente, na prestação de serviço, o fazer será realizado após a contratação.

57. Conclui-se, pois, que o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de licença de uso de marcas, softwares e direitos autorais, sem a prestação de serviços vinculados a essa cessão, não caracterizam contraprestação por serviço, descabendo a incidência do PIS/Pasep e da Cofins na importação.

(Grifos do original).

Concordo com a fundamentação e a conclusão do acórdão de piso, no sentido da não incidência das contribuições sobre a locação de bens móveis, como também sobre licenças de uso marcas e patentes, de software e de direitos autorais. É que tratam de obrigação de entregar coisa e não de obrigação de fazer, característica da prestação de serviço, contrariamente ao recurso de ofício. Este Conselho já decidiu no mesmo sentido do dito acórdão:

CONTRATO DE LICENÇA DE USO DE 'SOFTWARE'. SUPOSTA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE SUPORTE TÉCNICO. REMUNERAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE INCIDÊNCIA DE COFINS.

O valor pago a título de licença de uso de 'software' não está sujeito a incidência de COFINS, uma vez que não configura um serviço (obrigação de fazer) e sim uma obrigação de dar. [...]

CONTRATO DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA E ASSISTÊNCIA TÉCNICA. REMUNERAÇÃO DE 'ROYALTIES'. INEXISTÊNCIA DE INCIDÊNCIA DE COFINS.

O valor pago a título de 'royalties' em razão de contrato de transferência de tecnologia não está sujeito a incidência de COFINS, uma vez que não configura um serviço (obrigação de fazer) e sim uma obrigação de dar. A previsão contratual hipotética de serviço de assistência técnica não altera esse quadro quando o acervo probatório produzido nos autos é no sentido de que não houve pagamento por prestação de serviço, mas sim por cessão de tecnologia ('royalties'). [...]

CONTRATO DE LICENÇA DE USO DE 'SOFTWARE'. SUPOSTA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE SUPORTE TÉCNICO. REMUNERAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE INCIDÊNCIA DE COFINS.

O valor pago a título de licença de uso de 'software' não está sujeito a incidência de COFINS, uma vez que não configura um serviço (obrigação de fazer) e sim uma obrigação de dar. [...]

(CARF, 3º Seção, 4º Câmara, 2º Turma Ordinária, Ac. 3402-003.821, de 23/01/2017, rel. Conselheiro Diego Diniz Ribeiro).

Foram autuadas rubricas remessas relativas a consultoria. Sobre o tema, a recorrente apresenta contratos e manifesta que o "objeto da requisição do serviço esgota-se no exterior", trazendo trechos destes:

*"PRIMEIRA – As partes tem justo e contratado, que a CONTRATADA prestará para a Empresa CONTRATANTE, os serviços de consultoria para a realização de atividades estratégicas de **promoção e colocação da marca Melissa no mercado mexicano.**" (contrato firmado com Esther Domingues Salaz; fl. 102)*

*"PRIMEIRA – As partes tem justo e contratado, que o CONTRATADO prestará para a Empresa CONTRATANTE, os serviços de consultoria para a área de pesquisa de mercado **no continente Europeu, para a introdução dos produtos da marca Melissa (...).**" (contrato firmado com Airton Isidoro da Silva Junior; fl. 82)*

*"PRIMEIRA – As partes tem justo e contratado, que o CONTRATADO prestará para a Empresa CONTRATANTE, os serviços de consultoria para a área de pesquisa de mercado **em todo continente europeu para a introdução dos produtos da marca Melissa (...).**" (contrato firmado com Eduardo Jordão de Magalhães; fl. 94)*

Não cabe razão à recorrente. São “serviços de consultoria para a realização de atividades estratégicas de promoção e colocação da marca Melissa” no México e “serviços de consultoria para a área de pesquisa de mercado [...] para a introdução da marca Melissa” na Europa. Os contratados apresentam endereço comercial no México, Portugal e Inglaterra. **São serviços, houve remessas aos prestadores estrangeiros, com resultado para a remetente-contratante, a GRENDENE, brasileira. É o que basta para que incidam as contribuições.** A execução pode até se esgotar no exterior, mas o resultado é percebido no Brasil, pela Grendene.

Sobre os itens publicidade, software e pesquisa e desenvolvimento a recorrente reproduz decisão do acórdão:

"Publicidade: (...)

- Nesse sentido, os serviços publicitários prestados por Turner Broadcasting System referem-se a veiculações de comerciais no canal Cartoon Brasil conforme, por exemplo, fls. 3122, 3126, 3130, 3134, 3140, 3142, 3149, 3153, 3156, 3160, 3164, 3166, 3180, 3184, 3191 e 3203.

- No caso específico de publicidade pela internet efetuada pela Construct Data Verlag Ag (fl. 500), o local do resultado do serviço é difuso conforme análise no item 45 retro, bastando que o beneficiário efetivo (Grendene) possua domicílio tributário no Brasil, o que é o caso. Ressalte-se que aqui a **indeterminação do local** decorre da fragmentação excessiva do resultado em muitos países com acesso à Internet.

(...)

(Obs.: Os serviços prestados por Turner Broadcasting System (fls. 2987/3203) a qualquer título (inclusive os registrados pelo contribuinte como "serviços técnicos" e "serviços técnicos profissionais") foram analisados neste item, pois: Turner Broadcasting System administra/vende publicidade no Canal Cartoon Brasil; os contratos de câmbio **não provam a natureza do serviço prestado; não há outros elementos nos autos a demonstrar a natureza do serviço.**" (fl. 4414)

"Software: Apenas o pagamento correspondente a manutenção prestada por Procam Soft (cf. fl. 2784) pode ser tributado, por não se tratar de licença para uso, mas de serviço (de manutenção). (...) Manter apenas a base de cálculo do serviço de manutenção realizado por Procam Soft (...)." (fl. 4415)

"Pesquisa e Desenvolvimento: O serviço prestado pela **Global Reporting Initiative** corresponde a projeto de pesquisa que habilitará o beneficiário (tomador) a melhorar sua performance de sustentabilidade nos setores de calçados e roupas (fl. 1699). Como se trata de serviço estratégico, torna-se impossível definir objetivamente sua utilidade em um local específico, revertendo-se seus efeitos para o

beneficiário efetivo domiciliado no Brasil (cf. item 45, retro)." (fl. 4415)

Em seguida, argumenta pela falta de tais elementos expressamente na autuação.

No caso da Turner Broadcasting System, constam dos autos documentos a demonstrarem o serviço por ela prestado (inclusive com data, horário e duração da veiculação), às fls 3139-3140. São "veiculações de comerciais no canal CARTOON BRASIL", executados no Brasil:

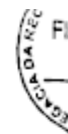
Remit To: TBS LA/Turner Int'l P.O. Box 532459 Atlanta, GA 30353-2459 U.S.A.	 TURNER BROADCASTING SYSTEM LATIN AMERICA, INC. An AOL Time Warner Company	JPMorgan Bank New York, NY ABA #021000021 TBS Funding Corp. Turner International Account #304-156728 Swift Code: CHASUS33 DATE 11/30/05 1335-00115												
114134 GRENDENE S/A FILIAL 1 AV. PEDRO GRENDENE, 131 A VOLTA GRANDE, PARROUPIILHA RS, BRAZIL .	REP.: TURNER INTERNATIONAL SALES/B SLSP: ROSA. EDGAR ADV.: GRENDENE S/A-FILIAL 1 PROD: GRENDENE S/A-FILIAL 1/BARBIE	<table border="1"> <tr> <td>ORDER TYPE STANDARD</td> <td>PAGE 3</td> <td>BROADCAST MONTH NOVEMBER</td> </tr> <tr> <td>INVOICE NO. 51150097</td> <td colspan="2"></td> </tr> <tr> <td>SCHEDULE DATES 11/13/05-11/30/05</td> <td colspan="2">CONTRACT YEAR</td> </tr> <tr> <td colspan="3">BILLING INSTRUCTIONS GREGORIAN CALENDAR</td> </tr> </table>	ORDER TYPE STANDARD	PAGE 3	BROADCAST MONTH NOVEMBER	INVOICE NO. 51150097			SCHEDULE DATES 11/13/05-11/30/05	CONTRACT YEAR		BILLING INSTRUCTIONS GREGORIAN CALENDAR		
ORDER TYPE STANDARD	PAGE 3	BROADCAST MONTH NOVEMBER												
INVOICE NO. 51150097														
SCHEDULE DATES 11/13/05-11/30/05	CONTRACT YEAR													
BILLING INSTRUCTIONS GREGORIAN CALENDAR														
REF#: DESC:														

SCHEDULE				ACTUAL BROADCAST				RECONCILIATION	
DESCRIPTION	PRICE	RT/SS#	PER	DATE	DAY	TIME	LENGTH	PRODUCT DESCRIPTION	PRICE
				11/23	WE	10:43A	:30	TAMANHO 01/20	442.18
				11/24	TH	10:13A	:30	TAMANHO 01/20	442.18
				11/25	FR	10:27P	:30	TAMANHO 01/20	442.18

Processo nº 13312.000366/2009-53
Acórdão nº 3301-004.585

S3-C3T1
Fl. 4.518

[...]



São Paulo, 07 de Dezembro de 2005.

GRENDENE S/A FILIAL 1
Av: Pedro Grendene, 131 - Volta Grande
95180-000 - Farroupilha - RS

At: Contas a Pagar

REF.: PUBLICIDADE NO CANAL CARTOON BRASIL

Prezados,

Junto com a presente, estamos enviando a fatura nº 51150097 com vencimento em 09/01/06 no valor total de US\$ 14,326.63 líquido da comissão de 20% no valor de US\$ 3,581.66 referente a veiculações de comerciais no canal **CARTOON BRASIL** no mês de **NOVEMBRO/05**.

O pagamento à Construct Data Verlag é relativo à propaganda em um guia internacional de feiras, conforme consta à fl. 500 dos autos, Advertisement entry "FAIR-Guide" (<http://www.fairguide.com/>), como esclarece, com resultado para a contratante-remetente, a GRENDENE, brasileira.

Sobre a Procama Software há fatura a referir-se a taxa de manutenção, mas apenas no valor de 1.500 euros, havendo na fatura fornecimento de conversor no valor de 3.150 euros que escapa a tributação sobre importação de serviços (fl. 2784). Apenas sobre tal equipamento não incidem as contribuições:

Prod.No.	Description	Units	Total in EURO
143323	Universal Converter UC Pro	1	3.150,00
337290	Maintenance fee of Dimensions Pro!	1	1.500,00
TOTAL VALUE			4.650,00

Sobre a Global Reporting Initiative, o serviço documentado está às fls 1699 e seguintes. É projeto de cunho estratégico para a contratante, para melhorar sua comunicação de desempenho de sustentabilidade:

GRI Apparel and Footwear Sector Supplement Project

Project in Brief

This project will result in the pilot version of the Global Reporting Initiative (GRI) Apparel and Footwear Sector Supplement. This document will enable companies in the apparel and footwear sector to better report on their sustainability performance using the GRI reporting framework. The Sector Supplement will be developed through a multi-stakeholder process over approximately 18 months.

Period: April 2005 – October 2006 (approximate)

Trata-se de remessa a prestador estrangeiro, relativa prestação de serviço, com resultado para a remetente-contratante, a GRENDENE, brasileira.

Assim, sobre tais itens, descabe razão à impugnante, salvo pelo fornecimento de conversor, pela Procam Software.

A recorrente ainda se insurge contra a manutenção da incidência das contribuições sobre a os serviços de inspeção de produtos exportados para a Ásia, prestados pela Interkek Testing Services Hong-Kong Ltd. Também aqui há prestação de serviço, remessa a prestador estrangeiro, com resultado para a remetente-contratante, a GRENDENE, brasileira., descabendo razão à recorrente

Por fim, reproduzo tabela colocada ao final do acórdão recorrido, com a incidência ou não das contribuições, para cada rubrica, conforme lá decidido:

RUBRICA	ANÁLISE	RESULTADO
FEIRAS E EXPOSIÇÕES; e FEIRAS EXTERIOR	Os serviços relativos a feiras e exposições realizados no exterior (consistentes em montagem de <i>stands</i> , por exemplo) prestam-se para difundir os produtos da autuada, mormente naquele país onde acontece o evento, podendo apenas residualmente alavancar contratos com empresas fora do país-sede. Conclui-se assim que o resultado-utilidade ocorre, via de regra, no país em que se realiza a feira ou exposição, devendo a autoridade fiscal ter articulado/provado o resultado no Brasil para tal serviço, o que não houve. Demais disso, há outros valores constituídos pela autoridade fiscal (como serviços importados) que, em verdade, tratam de locação de <i>stands</i> (locação de bens móveis), fugindo, portanto, ao conceito de serviço.	Exonerar os serviços assim intitulados.

CONSULTORIA	Apesar de os serviços de consultoria atuados poderem acarretar efeitos futuros (e indiretos) em países estrangeiros (introdução de marca fora do Brasil), o resultado <u>direto</u> de tais serviços consiste no auxílio para tomada de decisões estratégicas. Portanto, o resultado desse serviço direciona-se à alta cúpula administrativa da sociedade empresária, projetando efeitos imediatos unicamente no beneficiário efetivo localizado no Brasil, pelo que se mantém a autuação.	Manter a autuação de tais serviços.
PUBLICIDADE	- Da mesma forma que o item acima alusivo a “feiras e exposições”, o resultado-utilidade é fruído onde a peça publicitária é veiculada. - Nesse sentido, os serviços publicitários prestados por <u>Turner Broadcasting System</u> referem-se a veiculações de comerciais no canal Cartoon Brasil conforme, por exemplo, fls. 3122, 3126, 3130, 3134, 3140, 3142, 3149, 3153, 3156, 3160, 3164, 3166, 3180, 3184, 3191 e 3203. - No caso específico de publicidade pela internet efetuada pela <u>Construct Data Verlag Ag</u> (fl. 500), o local do resultado do serviço é difuso conforme análise no item 45 <i>retro</i>, bastando que o beneficiário efetivo (Grendene) possua domicílio tributário no Brasil, o que é o caso. Ressalte-se que aqui a indeterminação do local decorre da fragmentação excessiva do resultado em muitos países com acesso à <i>Internet</i>. - Todavia, nos demais serviços de publicidade, inexistente articulação/prova de qualquer utilidade no Brasil. (Obs.: Os serviços prestados por <u>Turner Broadcasting System</u> (fls. 2987/3203) a qualquer título (inclusive os registrados pelo contribuinte como “serviços técnicos” e “serviços técnicos profissionais”) foram analisados neste item, pois: <u>Turner Broadcasting System</u> administra/vende publicidade no Canal Cartoon Brasil; os contratos de câmbio não provam a natureza do serviço prestado; não há outros elementos nos autos a demonstrar a natureza do serviço.)	Manter apenas os serviços efetuados por <u>Construct Data Verlag Ag</u> e <u>Turner Broadcasting System</u> , exonerando-se os demais serviços publicitários.
MANUTENÇÃO DE AERONAVE	Na manutenção de aeronaves, o resultado do serviço não é o restabelecimento da rota, pois esse efeito é indireto e genérico. O resultado imediato e específico é fruído no local onde o avião retoma seu curso. Não há nos autos a demonstração de que o avião se encontrava no Brasil, pelo que inexistente resultado no País.	Exonerar os serviços assim intitulados.
SERVIÇOS AEROPORTUÁRIOS	Os serviços aeroportuários têm seu resultado ocorrido no próprio local onde se encontra o aeroporto, ou seja, no estrangeiro.	Exonerar os serviços assim intitulados.
SERVIÇOS TÉCNICOS PROFISSIONAIS	- Nos serviços prestados por <u>Combine Will Industrial Co. Ltd.</u>, o objeto constante do contrato de fls. 493/494 diz fornecer suporte no desenvolvimento e engenharia de produtos na China. Nos autos não consta que tais produtos fossem enviados ao Brasil de modo a aqui produzir resultados. - Nos demais serviços atuados sob esta rubrica, há apenas a fatura (“invoice”) ou o documento (sem autoria determinada) intitulado “fechamento da operação de câmbio” (não consta dos autos o contrato nem qualquer descrição detalhada do serviço prestado), pelo que inexistente demonstração clara sobre a natureza do serviço, tampouco prova da fruição do resultado no Brasil. (Obs.: Os “serviços técnicos profissionais” prestados por <u>Turner Broadcasting System</u> foram analisados no item “publicidade”.)	Exonerar os serviços assim intitulados.

SERV DIV – EXP/IMP	No serviço assim classificado (“SERV DIV – EXP/IMP”) prestado por <u>Eduardo Jordão de Magalhães</u> (fls. 1129/1133) há apenas o documento intitulado “fechamento da operação de câmbio” (não consta dos autos o contrato nem qualquer descrição detalhada do serviço prestado), pelo que inexistente demonstração clara sobre a natureza do serviço, tampouco prova da fruição do resultado no Brasil.	Exonerar o serviço assim intitulado.
SERVIÇOS TÉCNICOS – INSPEÇÕES	- Os serviços prestados por <u>Intertek Testing Services Hong Kong Ltd</u> referem-se a inspeção de qualidade de produtos desenvolvidos e importados pela Grendene (fls. 1837 e 1839). Tendo em vista sua importação, a inspeção dos produtos acarretará, portanto, efeitos imediatos no Brasil (resultado-utilidade), apesar de consumada na China. - Já nos serviços prestados por <u>Merchandise Testing Laboratories SA de CV</u> há apenas a fatura (“invoice”) e o documento intitulado “fechamento da operação de câmbio” (não consta dos autos o contrato nem qualquer descrição detalhada do serviço prestado), pelo que inexistente demonstração clara sobre a natureza do serviço, tampouco prova da fruição do resultado no Brasil.	Manter apenas os lançamentos efetuados sobre os serviços prestados por <u>Intertek Testing Services Hong Kong Ltd</u> .
SERVIÇOS TÉCNICOS	No serviço prestado por <u>Tuv Produkt Und Umwelt GmbH</u> há apenas o documento intitulado “fechamento da operação de câmbio” (não consta dos autos o contrato nem qualquer descrição detalhada do serviço prestado), pelo que inexistente demonstração clara sobre a natureza do serviço, tampouco prova da fruição do resultado no Brasil. (Obs.: Os serviços técnicos prestados por <u>Turner Broadcasting System</u> foram analisados no item “publicidade”.)	Exonerar os serviços prestados por <u>Tuv Produkt Und Umwelt GmbH</u> .
PESQUISA E DESENVOLVIMENTO	O serviço prestado pela <u>Global Reporting Initiative</u> corresponde a projeto de pesquisa que habilitará o beneficiário (tomador) a melhorar sua performance de sustentabilidade nos setores de calçados e roupas (fl. 1699). Como se trata de serviço estratégico, torna-se impossível definir objetivamente sua utilidade em um local específico, revertendo-se seus efeitos para o beneficiário efetivo domiciliado no Brasil (cf. item 45, <i>retro</i>).	Manter a autuação de tal serviço.
MARCAS E PATENTES	Não se trata de serviços, conforme analisado em item próprio (tópico “DAS MARCAS, SOFTWARES E DIREITOS AUTORAIS” <i>retro</i>). Em relação aos honorários para cinco requerimentos de registro de marca no US Patent and Trademark Office, realizados por <u>Law Office of Laurinda Hicks</u> , os efeitos desse serviço estão localizados nos Estados Unidos da América, pelo que também devem ser exonerados da tributação.	Exonerar a autuação destes negócios jurídicos.
SOFTWARE	Apenas o pagamento correspondente a manutenção prestada por <u>Procam Soft</u> (cf. fl. 2784) pode ser tributado, por não se tratar de licença para uso, mas de serviço (de manutenção). Diferentemente, a licença para uso de software não constitui prestação de serviço, mas locação de bem móvel, pelo que os pagamentos sob tal rubrica devem ser excluídos da base de cálculo das contribuições.	Manter apenas a base de cálculo do serviço de manutenção realizado por <u>Procam Soft</u> no valor de R\$6.520,00 (= 5.542,80 + 3.032,24 x 1.500/4.650), o que resulta nos valores a pagar de PIS e Cofins, respectivamente, de R\$124,49 e R\$573,41 (14/05/2004).
DIREITOS AUTORAIS	Não se trata de serviço, mas de licença de uso, conforme análise em item próprio (<i>retro</i>).	Exonerar a autuação destes negócios jurídicos.

Em todos os casos em que o relator do acórdão recorrido observou não haverem elementos, nos autos, a bem determinarem a natureza do serviço, decidiu por exonerar o lançamento respectivo, a exemplo da rubrica SERV DIV – EXP/IMP, com o que concordo, contrariando o recurso de ofício.

Entendeu o acórdão de piso pela não incidência das contribuições no caso das rubricas MANUTENÇÃO DE AERONAVE, SERVIÇOS AEROPORTUÁRIOS e SERVIÇOS TÉCNICOS-PROFISSIONAIS (nessa rubrica, tão somente os serviços prestados pela Combine Will Industrial Co), com base no critério do resultado-utilidade para a determinação do local da prestação, conforme descrito na tabela acima. Discordo. Não abraço o critério do resultado-utilidade construído no acórdão de piso. O resultado foi percebido pela contratante-remetente, a GRENDENE, em solo brasileiro. É o bastante. Dou razão, pois, ao recurso de ofício.

Com relação aos demais serviços da rubrica SERVIÇOS TÉCNICOS-PROFISSIONAIS, que não os referentes a Combine Will Industrial Co e a Turner Broadcasting Systems, o acórdão de piso entendeu que "inexiste demonstração clara da natureza do serviço", com o que concordo, contrariando o recurso de ofício. É o caso apenas da caso da remessa à Tuv Produkt Und Umwelt Gmbh, sobre o qual consta apenas "fechamento de operação de câmbio".

Com relação aos demais serviços da rubrica PUBLICIDADE (exceto prestados pela Turner Broadcasting System e Construct Verlag) para os quais não fora identificado "articulação/prova" de qualquer utilidade no Brasil, no entendimento do acórdão recorrido. Discordo. Novamente. Não abraço o critério do resultado-utilidade. O resultado alcançou a contratante-remetente, a GRENDENE, brasileira.. Tem razão o recurso de ofício.

Para a rubrica FEIRAS E EXPOSIÇÕES; e FEIRAS EXTERIOR; decidi o acórdão sob exame também pela não incidência, tanto pelo critério do resultado-utilidade no país-sede, no caso dos ditos serviços (a exemplo citado, da montagem de *stands*), como também pela característica de locação de bem móvel, no caso dos valores relativos à locação de *stands*. Discordo do acórdão de piso, no caso dos valores relativos a serviços, por ter seu resultado alcançado a contratante-remetente brasileira, dando razão ao recurso de ofício. Concorde com a decisão de piso, no caso da locação de *stands* pela sua referida natureza.

Conclusão

Assim, por todo o exposto, voto por:

1) Dar parcial provimento ao recurso de ofício,

a) no caso das rubricas MANUTENÇÃO DE AERONAVE, SERVIÇOS AEROPORTUÁRIOS e SERVIÇOS TÉCNICOS-PROFISSIONAIS (nessa rubrica, tão somente os prestados pela Combine Will Industrial Co);

b) relativamente aos demais serviços da rubrica PUBLICIDADE (exceto prestados pela Turner Broadcasting System e Construct Verlag); e

c) na rubrica FEIRAS E EXPOSIÇÕES; e FEIRAS EXTERIOR, no caso dos valores relacionados a serviços;

2) Dar parcial provimento ao recurso voluntário, com relação às remessas à Procam Software, quanto ao fornecimento de conversor no valor de 3.150 euros.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator

