



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13312.000366/2009-53  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-013.296 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 16 de agosto de 2022  
**Recorrente** GRENDENE S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Período de apuração: 01/05/2004 a 30/06/2006

PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO CABIMENTO. NÃO ENQUADRAMENTO COMO IMPORTAÇÃO DE SERVIÇO. CONCEITO DE RESULTADO. ADOÇÃO DO CRITÉRIO UTILIDADE IMEDIATA PARA DEFINIÇÃO DO LOCAL DO RESULTADO.

Nos termos da Lei 10.865/04, os eventos abrangidos pela hipótese de incidência do PIS/Cofins-importação de serviços devem observar cumulativamente os seguintes requisitos: (i) que os serviços sejam prestados por residentes ou domiciliados no exterior; (ii) que os serviços sejam executados no exterior; (iii) que o resultado dos serviços seja verificado no país.

No que concerne ao conceito de resultado, para fins de se definir o local do resultado do serviço para o efetivo enquadramento ou afastamento do evento como sendo importação ou não de serviços, é de se aplicar o critério Resultado Utilidade Imediata que, por sua vez, considera a relação fática entre a prestação do serviço e os efeitos não econômicos, utilidade ou satisfação, resultado, gerado por ele. O que, por conseguinte, deve-se afastar para a definição do local do resultado, a adoção dos critérios Resultado Benefício Econômico, quer seja, Mediato ou Imediato; Resultado Dispendio Econômico, Resultado Execução do Serviço ou o Resultado Utilidade Mediata.

PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO CABIMENTO. CONSULTORIA E PUBLICIDADE. NÃO ENQUADRAMENTO COMO IMPORTAÇÃO DE SERVIÇO.

Com a aplicação do critério Resultado Utilidade Imediata para a verificação do local do resultado do serviço tomado, é de se afastar a tributação pelo PIS/Cofins-importação para os serviços de Consultoria e Publicidade, pois não há que se falar em enquadramento desses eventos como importação de serviços, vez que, no presente caso, há constatação de que o resultado se encontra no exterior posto que o objeto desses contratos se perfaz com a promoção e a colocação da marca “Melissa” no México e na Europa e a comunicação é vinculada à divulgação da marca também no exterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do contribuinte e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, no que se refere as despesas com consultoria e publicidade, vencidos o relator e os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen e Vinícius Guimarães, que votaram por negar provimento integral ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Tatiana Midori Migiyama. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Vanessa Marini Ceconello. Nos termos do § 5º do art. 58 do Anexo II do RICARF, não participou do julgamento o Conselheiro Rosaldo Trevisan em razão da substituição ao Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que proferiu voto em relação ao conhecimento e ao mérito na reunião de dezembro/2021.

*(documento assinado digitalmente)*

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

*(documento assinado digitalmente)*

Jorge Olmiro Lock Freire – Relator

*(documento assinado digitalmente)*

Tatiana Midori Migiyama – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinicius Guimarães, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Liziane Angelotti Meira, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte (fls. 4538/4559), admitido pelo despacho de fls. 4599/4606, contra o Acórdão 3301-004.585 (fls. 4509/4531), de 17/04/2018, o qual restou assim ementado:

**PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA.**

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.

**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.

**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.

A r. decisão proveu parcialmente os recursos de ofício e voluntário nos seguintes termos:

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 TÉCNICO-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.

A recorrente insurge-se contra o entendimento vazado no recorrido no sentido de que o termo “resultado”, a que alude a legislação, 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. Interpreta tal conclusão da seguinte forma:

...caso prestado a uma empresa brasileira ou contratado por empresa brasileira, o resultado do serviço, segundo a interpretação conferida pelo decism a quo ao art. 1º, §1º, incs. I e II da Lei nº 10.865/04, verificar-se-ia sempre e invariavelmente no Brasil, porque o **benefício, ainda que mediato**, do serviço reverteria “para quem importa”, “para quem é prestado” ou “para quem contrata o serviço”

A seu juízo, essa interpretação "faz letra morta dos incisos I e II do § 1º do art. 1º da Lei nº 10.865/04, na medida em que elimina qualquer juízo quanto ao lugar em que executados os serviços ou da verificação de seus resultados – se no País ou no exterior – sendo esses aspectos espaciais absorvidos pelo aspecto pessoal, que passam a ser identificados como o local do estabelecimento de quem os contrata".

Já nos paradigmas que acosta, os mesmos tomam como critério o resultado-utilidade imediato. Entende, com arrimo naqueles, que:

“o elemento diferenciador para fim de aferição do resultado, se dá com a análise do seu efeito imediato”, esclarecendo que, embora seja “preciso aferir se o serviço ‘importado’ foi efetivamente usufruído pela empresa brasileira”, “esta simples análise, não seria suficiente”, porque “resultado mediato todos os serviços prestados têm, posto que são bilaterais e demanda um dispêndio financeiro”, sendo, portanto, indispensável “para o resultado do serviço ser efetivamente aferido, que o seu efeito/consequência seja imediato”.

E consigna que em relação às rubricas “consultoria”, “serviços técnicos-inspeções (prestados por Intertek Testing)”, “manutenção de aeronave”, “serviços aeroportuários”, “serviços técnicos-profissionais (prestados por Combine Will Industrial)”, “feiras e exposições” e “feiras exterior”, o próprio acórdão recorrido registra, inclusive quando reproduz a decisão proferida pela DRJ, que seu **resultado-utilidade direto ou imediato foi verificado no exterior**.

Igualmente, averba que em relação às rubricas “publicidade”, “software” e “pesquisa e desenvolvimento”, "extrai-se do acórdão inexistirem elementos que demonstrem que seu resultado-utilidade direto ou imediato foi verificado no Brasil". Da mesma forma, com relação às rubricas “publicidade”, “software” e “pesquisa e desenvolvimento”, entende que

"extraí-se do acórdão inexistirem elementos que demonstrem que seu resultado-utilidade direto ou imediato foi verificado no Brasil".

E conclui:

Destarte, espera seja acolhido este recurso especial, para, forte na interpretação conferida pelos paradigmas ao art. 1º, caput e § 1º, incs. I e II da Lei nº 10.865/2004, afastar a incidência das contribuições PIS-Importação e COFINS-Importação relativamente a todas as operações arroladas no auto de infração, desconstituindo-se o lançamento in totum.

A Fazenda, em contrarrazões, (fls. 4608/4614), pugna pelo improvimento do recurso especial de divergência do contribuinte, "mantendo-se o acórdão proferido pela eg. Turma *a quo* por seus próprios e jurídicos fundamentos".

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire - Relator

Conheço do recurso nos termos do juízo prelibatório.

Versam os autos lançamento de ofício de PIS-Importação e COFINS-Importação, no qual se exige as contribuições sobre pagamentos realizados “a residentes ou domiciliados no exterior, como contraprestação por serviços prestados” (fl. 4.152). As operações tributadas estão identificadas por rubrica e beneficiário dos pagamentos nas planilhas elaboradas pela fiscalização às fls. 4131/4149.

Em síntese, a lide trazida ao nosso conhecimento versa sobre o alcance do artigo 1º da Lei 10.865/2004, o qual dispõe:

**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.**

Em que pese as teses esposadas, até fazendo analogia com o pagamento do ISS para buscar o alcance da expressão serviço, tenho para mim que a norma impositiva é assaz clara.

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). Até aí, não pode remanescer qualquer dúvida.

Os serviços importados do exterior a que se refere o dispositivo legal transcrito são aqueles prestados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, **os quais podem ser executados no país ou fora dele**, desde que, nesta hipótese, o resultado dessa prestação se verifique no território nacional.

Essa parte final que é a hipótese dos autos em discussão. Serviços executados no exterior, cujo resultado se verifique no Brasil. Também, estreme de dúvidas, que antes tem que ser aferido se o negócio jurídico avençado trata-se ou não de serviço, como bem o fez o recorrido.

Assim, fator relevante para se determinar a incidência ou não das aludidas contribuições sociais sobre serviços importados do exterior é precisamente o aspecto espacial vinculado à sua prestação, sendo condição para sua cobrança, nos termos do §1º do artigo 1º da Lei nº 10.865, de 2004, **a existência de nexa entre o serviço prestado e o território brasileiro**. Portanto, serviços contratados por residentes ou domiciliados no país, mas executados no estrangeiro, sem qualquer repercussão no território brasileiro, não estariam afetos às contribuições sociais em apreço. E justamente todo fundamento do aresto recorrido, de excelente lavra, centra sua análise fática nos vários contratos (listados às fls. 4153/4171) para aferir se essa condição se perfaz.

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. Cediço que se deve evitar a interpretação de vocábulos que levem ao entendimento absurdo do texto legal.

Ou seja, **o resultado não tem relação com a consumação**. 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. 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.

O serviço pode, assim, ser consumado no exterior e ter seu resultado em território nacional.

Dessarte, a mim bastante hialino, incide PIS/Pasep na importação de serviço, quando há pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior atendidos os seguintes pressupostos:

- 1) 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**.

Em conclusão, não tenho reparos ao recorrido, o qual fez uma proficiente análise dos contratos, apartando aqueles de que de serviços não se tratavam (v.g., locação de bens móveis, como também sobre licenças de uso marcas e patentes, de software e de direitos autorais). De outro turno, bem fundamentou a incidência das contribuições sobre contratos que se caracterizam como prestação de serviços, tais como **"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.** Da mesma forma, em relação aos itens de publicidade (Turner Broadcasting System - com veiculações no canal Cartoon Brasil -, Construct Data Verlag), software (excluindo do lançamento a taxa de manutenção sobre fornecimento de conversor - fora do conceito de serviço) e pesquisa e desenvolvimento.

Igualmente, o recorrido concluiu, provendo o recurso de ofício, que incidem as contribuições sobre as rubricas **MANUTENÇÃO DE AERONAVE, SERVIÇOS AEROPORTUÁRIOS e SERVIÇOS TÉCNICOS-PROFISSIONAIS** (nessa rubrica, tão somente os serviços prestados pela Combine Will Industrial Co), pois, corretamente, concluiu que **"o resultado foi percebido pela contratante-remetente, a GRENDENE, em solo brasileiro"**.

Em suma, deve ser mantida a decisão vergastada.

### **DISPOSITIVO**

Ante o exposto, conheço do recurso especial de divergência do contribuinte, mas nego-lhe provimento.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Jorge Olmiro Lock Freire

**Voto Vencedor**



Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Redatora designada.

Primeiramente, peço vênia ao ilustre relator Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que tanto admiro, para expor o posicionamento vencedor da matéria trazida em Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, que ressurgiu com a discussão acerca do conceito do termo resultado inaugurado pelo art. 1º, § 1º, inciso II, da Lei 10.865/04 que, por sua vez, dispôs sobre a incidência de PIS e Cofins importação sobre, entre outros, serviços prestados por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior. E, por consequência, considerando a definição do referido termo, para discorrer, no que concerne ao direcionamento dado pela maioria do colegiado, pela não incidência das contribuições sobre as despesas de:

- Consultoria para a realização de atividades estratégicas de promoção e colocação da marca Melissa no México;
- Consultoria para a área de pesquisa para a introdução da marca Melissa na Europa;
- Publicidade: Turner Broadcasting System – com veiculações no canal Cartoon Brasil, Construction Data Verlag, software (excluindo do lançamento a taxa de manutenção sobre fornecimento de conversor – fora do conceito de serviço) e pesquisa e desenvolvimento;

Quanto ao termo resultado contemplado pela Lei 10.865/04, para melhor elucidar a questão, importante transcrever o art. 1º na parte que interessa (destaques meus):

**“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. [...]**”

Com efeito, vê-se que a Lei impôs que:

- Somente há incidência de PIS e Cofins-importação se for conferida a hipótese de incidência, qual seja, importação de serviço;
- Estão abrangidas pela hipótese de incidência quando forem observados cumulativamente os seguintes requisitos:
  - (i) Que os serviços sejam prestados por residentes ou domiciliados no exterior;
  - (ii) Que os serviços sejam executados no exterior;
  - (iii) Que o resultado dos serviços seja verificado no país.

Destaca-se que, dentre os requisitos, se analisarmos os eventos em discussão, não há dúvidas de que as situações conferem enquadramento nos itens (i) e (ii). O que resta discorrermos sobre o local onde se verifica o resultado desses serviços.

Ventiladas tais considerações, inicia-se, assim, recordando-se, em síntese, os fundamentos adotados pelas partes e pelo colegiado *a quo*:

- Contribuinte Grendene - considera, entre outros, que:
  - ✓ O resultado deve estar atrelado ao resultado utilidade imediato, argumentando que o elemento diferenciador para fim de aferição do resultado se dá com a análise do seu efeito imediato;
  - ✓ Esclarece que, embora seja preciso aferir se o serviço importado foi efetivamente usufruído pela empresa brasileira, esta simples análise não seria suficiente, pois todos os contratos de serviços são bilaterais e demandam um dispêndio financeiro, sendo indispensável para o resultado do serviço ser efetivamente aferido que o seu efeito seja imediato.
- Fazenda Nacional - argumenta, entre outros, que:
  - ✓ É determinante, para se entender a expressão resultado, indagar a respeito de eventual proveito econômico dos serviços pagos ao exterior no resultado da empresa;
  - ✓ Estaria correta a doutrina do saudoso Hiromi Higuchi que emprega a palavra resultado no sentido de proveito utilidade mediata;

- ✓ Para que se chegue ao verdadeiro alcance do que seria um serviço cujo resultado se verifique no Brasil, há que se responder a duas indagações: (i) a primeira diz respeito ao verdadeiro beneficiário do serviço – pessoa física ou jurídica que consome o serviço; (ii) a segunda relaciona-se aos verdadeiros resultados do serviço prestado, aos objetivos da contratação e da prestação. O que, visto que os efeitos, neste caso, são diretamente relacionados com o atendimento de necessidades empresariais, são verificados no país.
- Colegiado *a quo* - considerou, entre outros, que, a rigor, o resultado deve estar vinculado com o benefício mediato de quem contrata, ou seja, quem importa o serviço, resultando por identificar o local do resultado como sendo o lugar do estabelecimento do contratante.

**Antes de adentrar sobre as fundamentações dos precedentes emanados pelo Superior Tribunal de Justiça**, quando da apreciação de Recursos Especiais ressurgindo com a discussão da expressão resultado para fins de caracterização de uma operação como exportação que, por consequência, poderá afastar a incidência de ISS, eis que, nesse debate, invoca-se os dispositivos da LC 116/03 quando espousa que: (i) o ISS não incide sobre a exportação de serviços para o exterior; (ii) não se enquadram como exportação os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior - **cabe trazer as diferentes posições sobre o conceito de resultado**, tanto para fins de se enquadrar uma operação como sendo exportação ou importação de serviço, mas, especificamente, no presente caso, importação de serviços:

- **Resultado Econômico**, que contempla duas concepções diferentes:
  - ✓ **Resultado Benefício Econômico, podendo ser ainda:**
    - (i) **Mediato**, que se resume em verificar como resultado da prestação de serviço o incerto, mas eventual, benefício econômico que se pretende ter com a contratação do serviço, considerando notadamente como beneficiário econômico o beneficiário final;
    - (ii) **Imediato**, que se direciona em se verificar como resultado da prestação de serviço o incerto, mas eventual, benefício

econômico imediato que se pretende ter com a contratação do serviço, considerando notadamente como beneficiário econômico o 1º beneficiário do serviço, independentemente de seu resultado refletir em outros.

Para clarificar, é de se trazer como exemplo, a situação em que uma instituição administradora local de um fundo de investimento internacional com cotistas residentes, contrata um “broker” no exterior para comprar e vender ativos do exterior que, por sua vez, compõem o patrimônio desse fundo. O resultado da compra e venda de ativos, bem como o benefício econômico (auferimento do ganho ou rendimento na venda/resgate de ativos), pode ser verificado no exterior, pois o ganho/rendimento é auferido lá. Por essa linha, o resultado se encontraria no exterior e não haver-se-ia que falar em operação de importação de serviço passível de tributação pelo PIS e Cofins-importação. Nada obstante, pode-se entender de outra forma - que o benefício econômico dessa operação se refletirá, no final, com o auferimento dos rendimentos, decorrentes da rentabilidade das cotas dos cotistas, quando ocorrer os eventos de resgate/amortização/liquidação do fundo, a depender da classificação do fundo. Nesse sentido, o beneficiário econômico final seriam os cotistas residentes no país. Se assim for, haverá a caracterização como importação de serviço passível de incidência de PIS e Cofins-importação.

- ✓ **Dispêndio econômico/financeiro**, que confere como local do resultado o domicílio do contratante do serviço, eis que, a rigor, esse possui o interesse na contratação, independentemente de resultar ou não benefício econômico, pois não há como se prever ou mensurar tal benefício.
- **Resultado execução do serviço**, que confere resultado como o local do encerramento/finalização do serviço, independentemente do possível benefício econômico que poderá ou não produzir;

Ou seja, se considerarmos que o serviço se resume na elaboração de um relatório de análise financeira das empresas “filhas”, que estão no exterior, para a contratante matriz no país – e o relatório é feito inteiramente no exterior, sendo lá finalizado. Nesse caso, o resultado se encontraria no exterior, não se caracterizando importação de serviço.

Recorda-se que o STJ, quando da apreciação do REsp 831.124/RJ, que tratou dos serviços de retificação, reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves contratadas por empresas estrangeiras, entendeu que o evento não se enquadrava como operação de exportação, pois o objetivo daquele contrato é consertar o equipamento – o que se conclui o serviço no país, independentemente de sua utilidade (dos equipamentos) poder ser refletido no exterior. Percebe-se que tal direcionamento causou insegurança jurídica ao ser promovida uma tese simplória que não estende o racional do objetivo firmado em contratos de prestação de serviço. Mas, independentemente desse primeiro entendimento, é de se constatar, como será visto adiante, que o STJ evoluiu em julgados posteriores.

- **Resultado Consumo/Utilidade do serviço:**

- ✓ **Mediata**, confere resultado como sendo o local em que o serviço produziria efeitos mediatos, sem vinculação econômica, mas pela sua utilização.
- ✓ **Imediata**, confere resultado como sendo o local em que o serviço produziria efeitos imediatos, sem vinculação econômica, mas pela sua utilização.

Percebe-se a diferença dessas duas linhas com o seguinte exemplo - contratação de serviço de publicidade de produtos por uma matriz com sede no país, para divulgar um produto brasileiro, produzido no país, no exterior. A utilidade do serviço contratado, de forma imediata, deverá se dar no exterior – com a venda “no exterior” do produto produzido no país. Nesse sentido, não haveria o enquadramento como importação de serviço. Mas, se considerássemos o resultado utilidade do serviço, de forma mediata, ou seja, que com a divulgação do produto no exterior, haverá

aumento da produção desta mercadoria no país, aí o resultado se encontraria no país, se encartando como importação de serviço.

Percebe-se, fazendo analogia com a discussão que se estende no judiciário no evento de exportação de serviço, que:

- De pronto, é possível descartar para fins de verificação do local do resultado:
  - ✓ O critério “Resultado Execução”, pois, a rigor: (i) quase todos os serviços exportados prestados por residentes são iniciados e finalizados aqui no país – o que, nessa linha, não faria sentido, pois não haveria mais operação de exportação; Não haveria mais afastamento do ISS nessa operação (ii) quase todos os serviços importados são iniciados e encerrados no exterior – o que, nessa linha, também não haveria mais que se falar, em regra, em importação de serviço passível de incidência de PIS e Cofins-importação;
  - ✓ O critério “Resultado Econômico”, quer seja, “benefício econômico mediato” ou “imediatos”, pois é possível que o benefício nem aconteça”. Também não é possível adotar o critério Dispendio Econômico, pois se for uma operação de exportação, percebe-se que o dispêndio financeiro, a rigor, sempre ocorrerá no exterior (pois sairá do contratante o pagamento da remuneração) e o dispositivo da LC 116/03 seria estranha no mundo jurídico quando traz que “não se enquadram como exportação os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior”. Sempre o resultado se encontraria no exterior – o que conferiria exportação de serviço com afastamento do ISS. E, no caso de discussão envolvendo o enquadramento como importação de serviço, sempre, a rigor, o resultado se encontraria no país, pois o contratante no país irá efetuar o pagamento. O que, a rigor, sempre haveria incidência de PIS e Cofins-importação.

Resta, assim, considerar para fins de definição do conceito resultado, o critério “Resultado Consumo/Utilidade” – o que entendo, sem delongas, pela aplicação do “Resultado Consumo/Utilidade Imediata” para análise desse caso, pois vincula o resultado com a origem e natureza da contratação do serviço, e não com a presunção da utilidade futura e indireta que esse serviço poderá trazer para o sujeito passivo. Ora, o direito, buscando dar segurança jurídica às partes, deve trabalhar com objetivos concretos que demonstrem certeza e segurança, devendo-se afastar presunções em sua investigação.

*Ex positis*, demonstra-se segurança jurídica a análise focada no contrato de prestação de serviço. Sendo assim, no presente caso, relativamente às despesas de:

- Consultoria, há constatação de que a estratégia dessa atividade é, em síntese, promover a colocação da marca “Melissa” no México e a introdução dessa marca na Europa – restando claro que a utilidade imediata desse serviço ocorrerá efetivamente no exterior (no México e na Europa), inclusive promovendo as vendas do produto com essa marca lá no exterior. Não há como presumir que com a prestação do serviço – haverá reflexo/utilidade mediata/futura no país (Brasil).  
O direito exige precisão e segurança, devendo-se afastar, quando possível e se for o caso, a presunção para fins de incidência dos tributos – o que, nesse caso, deve-se dar enfoque concreto ao objeto do contrato de prestação de serviço e a sua efetiva utilidade imediata, ainda que ocorra ou não de forma bem sucedida, eis que é o resultado dessa operação direta que está se analisando.
- Publicidade, incluindo software e pesquisa e desenvolvimento (inerentes às seguintes finalidades: melhorias da comunicação e desempenho/sustentabilidade), sendo vinculados à divulgação da marca no exterior, o resultado utilidade imediata se encontra lá, não havendo que se fazer ilações sobre possíveis utilidades mediatas no país.

Corroborando tal posicionamento, fristem-se os fundamentos recentes emanados pelo STJ, quando da apreciação do conceito resultado nas operações de exportação; o que ressalto. primeiramente, que o conceito de resultado aplicável à exportação, por coerência e

simetria jurídica, se aplicaria também para as operações de importação de serviços. Eis os direcionamentos dados no julgamento do:

- ARESp 587.403/RS, transitado em julgado em fevereiro de 2017, que consignou a seguinte ementa (destaques meus):

*“TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. EXPORTAÇÃO DE PROJETOS DE ENGENHARIA. NÃO INCIDÊNCIA.*

*1. Agravo de instrumento julgado conjuntamente com o recurso especial, conforme autorização do art. 1.042, § 5º, do CPC/2015.*

*2. A só confecção do projeto de engenharia, à luz dos arts. 109, 113, 114, 116, I, do CTN, é fato gerador do ISSQN, e sua posterior remessa ao contratante estrangeiro não induz, por si só, à conclusão de que se está exportando serviço.*

*3. À luz do parágrafo único do art. 2º da LC n. 116/2003, a remessa de projetos de engenharia ao exterior poderá configurar exportação quando se puder extrair do seu teor, bem como dos termos do ato negocial, puder-se extrair a intenção de sua execução no território estrangeiro.*

*4. Hipótese em que se deve manter o acórdão a quo, porquanto o Tribunal consignou que as provas dos autos revelaram a finalidade de execução do projeto em obras que só poderiam ser executadas na França (“elaboração das Plantas de execução do muro cilíndrico de proteção do reservatório de gás liquefeito de petróleo naval TK1, a ser construído na cidade de Gonfreville – LOrcert, França e ao dimensionamento dos blocos de estacas do edifício principal do centro cultural, Centre Pompidou a ser construído na cidade de Metz, França e a modelagem em elementos finitos da fachada principal de dito centro”).*

*5. Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial.”*

Com efeito, vê-se que os Ministros consideraram a utilidade imediata, ou seja, a finalidade/utilidade inerente aquele serviço; o que recorda-se parte



do voto – “[...] o que importa, portanto, é constatar a real intenção do adquirente/contratante na execução do projeto no território estrangeiro [...] à luz do parágrafo único do art. 2º, I, da LC n. 116/2003, a remessa de projetos de engenharia ao exterior **poderá configurar exportação quando, do seu teor, bem como dos termos do ato negocial, puder-se extrair a intenção de sua execução no território estrangeiro.** o Tribunal consignou que as provas dos autos revelaram a finalidade de execução do projeto em obras que só poderiam ser executadas na França (“Elaboração das Plantas de execução do muro cilíndrico de proteção do reservatório de gás liquefeito de petróleo naval TK1, a ser construído na cidade de Gonfreville - LOrcert, França...” "...e dimensionamento dos blocos de estacas do edifício principal do centro cultural, Centre Pompidou a ser construído na cidade de Metz, França e a modelagem em elementos finitos da fachada principal de dito centro...”), razão pela qual deve ser mantido.”

Sendo assim, vê-se claro que o STJ considerou o critério da utilidade imediata, para fins de verificação do local do resultado do serviço. Afasta o resultado execução, eis que discorre que, independentemente do serviço ser finalizado/executado no país, a sua utilidade, enfim, se dará no exterior, configurando-se o evento como exportação de serviço.

- ARESp 1.446.639, transitado em julgado em outubro de 2019, que consignou a seguinte ementa (destaques meus):

*“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ. ISSQN. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. SERVIÇO EXECUTADO DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL. APLICAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº LC 116/03. PRECEDENTES. AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO.*

*1. Trata-se da interpretação de norma infraconstitucional que defere imunidade ao contribuinte no imposto sobre serviço de*

*qualquer natureza concernente à celebração de contrato internacional no transporte de bens para a sua utilização em eventos sediados no território brasileiro.*

*2. Conforme consignado pelo Tribunal de origem, a prestação dos serviços foram verificados em território brasileiro, cuja obrigação de fazer consistente no "desembarço aduaneiro, transporte até o local do evento, armazenagem, transporte de volta, etc", tiverem a execução e o resultado econômico e jurídico no Brasil.*

*3. Assim, nos termos dos precedentes desta Corte, a exegese do art. 2º, inciso I, p. ú., da LC 116/03, não se aplica quando os serviços são realizados em território brasileiro e o resultado aqui se verifique. 4. Com efeito, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter conseqüências ou produzir efeitos.*

*5. Logo, no caso em tela, verificando que as atividades desenvolvidas pelo recorrente não configuram exportação de serviço, resta inquestionável a incidência do ISSQN, consoante a incidência do 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."*

*6. Agravo interno não provido."*

Sendo assim, vê-se claro que o STJ considerou o critério da utilidade imediata, para fins de verificação do local do resultado do serviço. No presente caso, considerou que os efeitos (ou seja, utilidade) daqueles serviços seriam no país. Nada obstante, com a devida vênia, ainda confunde resultado benefício econômico e resultado utilidade, mas é de se considerar a inteligência do julgamento para se entender que o critério razoável a se adotar é o critério Resultado utilidade imediata.

Cabe ainda atentar que a Receita Federal do Brasil emitiu ainda, relativamente à exportação de serviços, o Parecer Normativo Cosit/RFB 1/2018, consignando o que segue

(destaques meus):

*Assunto. Normas de Interpretação – Conceitos*

**EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS – CONCEITO PARA FINS DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA**

***Considera-se exportação de serviços a operação realizada entre aquele que, enquanto prestador, atua a partir do mercado doméstico, com seus meios disponíveis em território nacional, para atender a uma demanda a ser satisfeita em um outro mercado, no exterior, em favor de um tomador que atua, enquanto tal, naquele outro mercado, ressalvada a existência de definição legal distinta aplicável ao caso concreto e os casos em que a legislação dispuser em contrário.***

**LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO – ATUAÇÃO DO PRESTADOR DE SERVIÇOS NO MERCADO DOMÉSTICO**

*O prestador de serviços, enquanto tal, atua a partir do mercado doméstico quando inicia a prestação em território nacional por meio de atos preparatórios anteriores à realização material do serviço, relacionados com o planejamento, a identificação da expertise indispensável ou a mobilização de recursos materiais e intelectuais necessários ao fornecimento.*

**LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO – ATUAÇÃO DO TOMADOR NO MERCADO EXTERNO –DEMANDA POR SERVIÇOS NO EXTERIOR**

*O tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo quando sua demanda pela prestação ocorre no exterior, devendo ser satisfeita fora do território nacional.*

[...]

**LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO – ATUAÇÃO DO TOMADOR NO MERCADO EXTERNO –SERVIÇOS EXECUTADOS BENS MÓVEIS NÃO INCORPORADOS A BENS IMÓVEIS CUJA UTILIZAÇÃO SE DARÁ APENAS NO EXTERIOR**

***Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os serviços são executados em um bem móvel não incorporado a um imóvel, **uma vez demonstrado que aquele bem será utilizado apenas no exterior, a demanda se considera atendida no território ou nos territórios onde esse bem deverá ser*****

*utilizado. [...]”*

Isto posto, constata-se novamente a adoção do critério utilidade imediata para a verificação do local do resultado da prestação de serviço – quando enfatiza “*demanda a ser satisfeita*” e “*demonstrado que aquele bem será utilizado apenas no [...]”*

Continuando, afastando qualquer dúvida a respeito, nota-se a autoridade fiscal clarifica, de forma definitiva, o critério utilidade imediata para o conceito de resultado, quando da apreciação de uma operação de importação de serviços de determinado sujeito passivo, publica a Solução de Divergência COSIT 3/2020 com a seguinte ementa (destaques meus):

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

COFINS-IMPORTAÇÃO. COMISSÃO PAGA A AGENTE OU REPRESENTANTE COMERCIAL NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA.

Os pagamentos de comissões realizados por exportadores brasileiros a agente/representante comercial residente ou domiciliado no exterior pela prestação de serviços de captação e intermediação de negócios lá efetuados não estão sujeitos à incidência da Cofins-Importação, por não haver na hipótese serviço prestado no Brasil ou cujo resultado aqui se verifique.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, art. 1º, § 1º.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COMISSÃO PAGA A AGENTE OU REPRESENTANTE COMERCIAL NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA.

Os pagamentos de comissões realizados por exportadores brasileiros a agente/representante comercial residente ou domiciliado no exterior pela prestação de serviços de captação e intermediação de negócios lá efetuados não estão sujeitos à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, por não haver na hipótese serviço prestado no Brasil **ou cujo resultado aqui se verifique.**

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.865, de 2004, art.1.º, § 1.º.

Nada obstante se perceber que somente pela transcrição da ementa não é possível com segurança aferir que o critério Resultado Utilidade Imediata seria aquele observado pela autoridade fiscal, resta claro esse direcionamento com a transcrição dos itens 10 a 12 da íntegra dessa Solução de Consulta (Grifos meus):

“[...]”

*10. Deveras, a ocorrência de resultado do serviço no país para fins de incidência das contribuições em comento tem como pressuposto a existência de uma relação fática entre o resultado (utilidade) gerado pela prestação de serviço ocorrida no exterior e o território nacional. A expressão “relação fática” aqui é utilizada para se contrapor à “relação econômica”. Assim, “relação fática” aqui abrange: a) tanto as hipóteses de ingresso físico no território nacional do resultado do serviço (como ocorre no caso em que o serviço gera um bem material ou no caso em que pessoas ou bens são beneficiados por serviços executados no exterior); b) quanto as hipóteses de ingresso virtual no território nacional do resultado do serviço (como ocorre nos casos em que o resultado do serviço é imaterial, como softwares, músicas, etc, constantes ou não de suportes físicos).*

*11. De outra banda, para a ocorrência da hipótese de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação não é suficiente que o serviço produza apenas um resultado econômico no território nacional, pois, se assim fosse, todo serviço contratado por pessoa jurídica nacional junto a prestadores estrangeiros teria seu resultado verificado no país, extrapolando os objetivos perseguidos com a instituição das contribuições em tela (tributação isonômica entre bens e serviços nacionais e importados, gerando isonomia concorrencial).*

*12. No caso em análise, a prestação de serviço realizada pelos agentes/representantes estrangeiros inicia-se com a busca por novos clientes no exterior e é concluída com a captação desse cliente-adquirente, pois os agentes estrangeiros são contratados para realizarem apenas a captação e a intermediação de negócios. [...]”*

Com tal disposição, a autoridade fiscal, de forma solar, esclareceu que o que importa para a análise e definição do local do resultado da prestação de serviço é a adoção do critério utilidade imediata do serviço, eis que:

- Afasta o critério econômico, quer seja, do benefício econômico imediato ou mediato ou dispêndio econômico;
- Afasta o critério execução, não importando se a finalização do serviço se deu no país;
- Adota o critério utilidade imediata, pois, pelo caso exposto, se além a utilidade do serviço em comento para definir que os efeitos ocorreram no exterior, não havendo que se falar em importação de serviço.

Após breve exposição, ressurgindo novamente aos autos, é de se considerar que o local do resultado dos serviços tomados se deu no exterior, eis que na:

- Consultoria, há constatação de que a utilidade do serviço, enfim, como dito alhures, é a promoção e colocação da marca “Melissa” no México e a introdução dessa marca na Europa – não havendo que se falar em “importação de serviços”
- Publicidade, percebe-se ser vinculada a divulgação da marca no exterior. O resultado utilidade imediata se encontra lá, não havendo que se fazer ilações sobre possíveis utilidades mediatas no país ou o possível benefício econômico que seria refletido no país do tomador do serviço.

Nesses termos, votamos, por maioria de votos, por dar provimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte, afastando a caracterização de importação de serviço para Consultoria e Publicidade. Proveitoso recordar que a razão do provimento parcial do recurso considerou que o colegiado, por unanimidade, entendeu pela incidência do PIS/Cofins-importação sobre os serviços de manutenção de aeronaves, serviços aeroportuários, técnico profissionais, pois, a rigor, a utilidade imediata seria constatada no país, e não no exterior, tal como trouxe o nobre relator.

Em vista do exposto, votamos por dar parcial provimento para afastar a incidência do PIS e Cofins-importação sobre os serviços de Consultoria e Publicidade.

É esse o voto.

*(assinado digitalmente)*

Tatiana Midori Migiyama

## **Declaração de Voto**

Conselheira Vanessa Marini Cecconello

Com a devida vênia ao bem fundamentado voto do Ilustre Conselheiro Relator Jorge Olmiro Lock Freire, ousou-se divergir do seu entendimento pela negativa de provimento ao apelo especial. Nesse sentido, acompanhei a posição divergente para dar provimento parcial ao recurso especial do Contribuinte reconhecendo-se que não se caracteriza a importação de serviços tão somente para os itens: "serviços de consultoria para a realização de atividades estratégicas de promoção e colocação da marca Melissa" no México; "serviços de consultoria para a área de pesquisa de mercado [...] para a introdução da marca Melissa" na Europa; e publicidade (Turner Broadcasting System - com veiculações no canal Cartoon Brasil, e Construct Data Verlag).

No seu recurso especial, o Contribuinte GRENDENE S.A. insurge-se quanto à interpretação dada pelo acórdão recorrido ao termo "resultado" constante no inciso II, §1º do artigo 1º da Lei nº 10.865/2004. No julgado ora recorrido, restou decidido que *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*, bem como afastou a existência de relação entre o "resultado" e a "consumação" do serviço.

Entendeu-se merecer reforma o acórdão recorrido quanto aos "serviços de consultoria para a realização de atividades estratégicas de promoção e colocação da marca Melissa" no México; "serviços de consultoria para a área de pesquisa de mercado [...] para a introdução da marca Melissa" na Europa; e publicidade (Turner Broadcasting System - com veiculações no canal Cartoon Brasil, e Construct Data Verlag).

Verifica-se que atualmente para a compreensão do termo "resultado", comumente são apresentadas duas possibilidades na discussão: "resultado utilidade" – quando a prestação de serviços dá-se em benefício de terceiros, e o resultado é a utilidade gerada para o

Fl. 24 do Acórdão n.º 9303-013.296 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 13312.000366/2009-53

contratante; e “resultado consumação” - sendo o resultado correspondente à consumação material da atividade desenvolvida pelo prestador de serviços.

Debruçando-se sobre a interpretação do conceito de “resultado” para fins de caracterização de uma exportação de serviços, à luz das disposições contidas na legislação do ISS (art. 2º, inciso I e único, da LC nº 116/2003), as posições externadas no âmbito do Poder Judiciário, mais especificamente no Superior Tribunal de Justiça (STJ), têm oscilado entre os dois conceitos, ora se entendendo como correta a aplicação do “resultado-consumação” e ora direcionando-se pela adoção do conceito de “resultado-utilidade”.

No REsp 831.124, caso de reparo de turbinas de avião posteriormente remetidas para acoplamento nos aviões em território estrangeiro, entendeu a Corte que o resultado é a consumação material da prestação do serviço de reparo, no caso, no Brasil. Posteriormente, ao julgar o AREsp 587.403, em que houve a contratação da elaboração de projetos de engenharia de uma empresa brasileira para execução que só poderia ocorrer na França; e o AgInt no AREsp 1.446.639, transporte de equipamentos musicais do exterior até os locais dos eventos no Brasil, o STJ atribuiu ao termo “resultado” significado a partir da utilidade da prestação do serviço, verificando-se o resultado com a concretização da finalidade pelo qual foi contratado o serviço. Novamente a matéria está em análise perante o STJ, no AREsp 1.150.353, cujo julgamento já conta com dois votos pela utilização do conceito de “resultado” consumação material, e está pendente de conclusão.

Por seu turno, a Receita Federal do Brasil externou entendimento mais recente da Administração Tributária, quanto à exportação de serviços, no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 01, de 11 de outubro de 2018, no qual foi submetida à apreciação da Administração Tributária a definição do conceito de exportação de serviços e cujas conclusões, a contrário senso, são aplicáveis para os casos de importação de serviços. No Parecer, a Cosit contextualiza o problema também existente no âmbito internacional e sinaliza, ainda que de forma breve, a solução empreendida pelo legislador estrangeiro:

“3. O problema não é exclusivo do direito brasileiro e tem sido enfrentado de modo variado pelo legislador estrangeiro que, pragmático, busca evitar o uso do termo exportação (e também importação) ao tratar da **tributação de operações que envolvam serviços, pautando a matéria tributária relacionada às operações de comércio internacional ora por meio da prescrição de normas gerais ou específicas que permitam determinar o local onde se dá a prestação de serviços, ora pela definição do regime de imposição tributária a ser aplicado conforme a localização do prestador ou do tomador do serviço.**” (grifos do autor)

O PN Cosit/RFB nº 01/2018, ao analisar o conceito de resultado sob a ótica da exportação de serviços, estabeleceu as suas conclusões a partir da análise **“da determinação do local onde a demanda do tomador é atendida”**.

Além disso, em resposta a consultas formuladas por contribuintes em situações onde há a contratação prestação de serviços no exterior, a Receita Federal apresenta entendimento majoritário no sentido de que haverá a importação da prestação de serviços quando se verificar o resultado no Brasil segundo o critério da “utilidade”, sendo necessário que ocorra a relação material de um serviço prestado no exterior com um bem situado no Brasil.

Nessa esteira, foi publicada a **Solução de Divergência COSIT nº 03/2020**, entendendo que *“os pagamentos de comissões realizados por exportadores brasileiros a*



Fl. 25 do Acórdão n.º 9303-013.296 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 13312.000366/2009-53

*agente/representante comercial residente ou domiciliado no exterior pela prestação de serviços de captação e intermediação de negócios lá efetuados não estão sujeitos à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, por não haver na hipótese serviço prestado no Brasil ou cujo resultado aqui se verifique”.* A ementa da referida Solução de Divergência restou assim redigida:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

COFINS-IMPORTAÇÃO. COMISSÃO PAGA A AGENTE OU REPRESENTANTE COMERCIAL NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA.

Os pagamentos de comissões realizados por exportadores brasileiros a agente/representante comercial residente ou domiciliado no exterior pela prestação de serviços de captação e intermediação de negócios lá efetuados não estão sujeitos à incidência da Cofins-Importação, por não haver na hipótese serviço prestado no Brasil ou cujo resultado aqui se verifique.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.865, de 2004, art. 1º, § 1º.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COMISSÃO PAGA A AGENTE OU REPRESENTANTE COMERCIAL NO EXTERIOR. NÃO INCIDÊNCIA.

Os pagamentos de comissões realizados por exportadores brasileiros a agente/representante comercial residente ou domiciliado no exterior pela prestação de serviços de captação e intermediação de negócios lá efetuados não estão sujeitos à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, por não haver na hipótese serviço prestado no Brasil ou cujo resultado aqui se verifique.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.865, de 2004, art.1º, § 1º.

No âmbito do CARF, pode-se citar o acórdão n.º **3302-002.777**, de 10 de dezembro de 2014, em que houve a descaracterização da ocorrência de uma importação de serviços de representação comercial, sob o fundamento de que a atividade de intermediação ocorre exclusivamente fora do Brasil, sendo verificado em território nacional apenas o efeito econômico da venda do produto, o que não é suficiente para a tributação pretendida, pois não é compatível com o conceito de “resultado” previsto no §1º, do inciso II, do art. 1º da Lei n.º 10.865/2004.

O critério utilizado no julgamento em referência para determinação da hipótese de importação da prestação de serviço foi a verificação do local da fruição do resultado do serviço prestado, ou seja, para além das teorias de resultado-utilidade e resultado-consumação, o Conselho apoiou-se em verificar se o “resultado do serviço” foi usufruído no Brasil:

[...] A meu sentir, mais do que “utilidade” e “consumação” é preciso aferir se o serviço “importado” foi efetivamente usufruído pela empresa brasileira. E ainda assim, esta simples análise, não seria suficiente. Conforme têm entendido a própria Receita Federal em sede de respostas às consultas, é preciso, para o resultado do serviço ser efetivamente aferido, que o seu efeito/consequência seja imediato. Isto porque, resultado mediato todos os serviços prestados têm, posto que são bilaterais e demanda um dispêndio financeiro, todavia, nem todos os serviços possuem um efeito imediato. Neste aspecto, o elemento diferenciador para fim de aferição do resultado, se dá com a análise do seu efeito imediato. [...]

Fl. 26 do Acórdão n.º 9303-013.296 - CSRF/3ª Turma  
Processo nº 13312.000366/2009-53

Com esses fundamentos, entende-se que a melhor interpretação conferida ao termo “resultado” constante na legislação do PIS/COFINS-importação é, para além do critério da utilidade do serviço prestado, a verificação do local onde é “usufruído” o serviço prestado, onde se exaure o objeto da demanda que motivou a contratação da prestação dos serviços.

No caso dos autos, os contratos de prestação de serviços analisados têm a sua execução no exterior, a satisfação da demanda contratada se exaure no estrangeiro, verificando-se que o “resultado” dos mesmos deu-se no exterior. O fato de a empresa contratante dos serviços ter sua sede no Brasil, não faz, por si só, que aqui se verifique o “resultado” dos serviços prestados.

Por essas razões, divergiu-se do Nobre Relator e deu-se provimento parcial ao recurso especial do Contribuinte, para exonerar da incidência do PIS/COFINS-importação serviços de consultoria para a realização de atividades estratégicas de promoção e colocação da marca Melissa” no México; “serviços de consultoria para a área de pesquisa de mercado [...] para a introdução da marca Melissa” na Europa; e publicidade (Turner Broadcasting System - com veiculações no canal Cartoon Brasil, e Construct Data Verlag).

É o voto.

*(assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Cecconello