



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.725413/2017-55
ACÓRDÃO	2003-006.870 – 2ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ROTTA DO SOL HOTELARIA E TURISMO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL (TDPF) OU MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). ALEGAÇÃO DE IRREGULARIDADE. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. ENTENDIMENTO SUMULADO.

O Mandado de Procedimento Fiscal – MPF (ou o Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal – TDPF) é mero instrumento de controle administrativo da fiscalização e não tem o condão de outorgar e menos ainda de suprimir a competência legal do Auditor Fiscal da Receita Federal. Nos termos da Súmula CARF nº 171, eventual irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF/TDPF não acarreta a nulidade do lançamento.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

MULTA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ARQUIVOS DIGITAIS. APRESENTAR COM OMISSÃO OU INCORREÇÃO DE INFORMAÇÕES. INAPLICABILIDADE EM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ENTENDIMENTO SUMULADO.

Conforme entendimento sumulado no CARF, a multa prevista na Lei nº 8.218/91 não é cabível no caso de fiscalização das contribuições previdenciárias, justamente por existir lei específica tratando da penalidade envolvendo a não apresentação (ou apresentação deficiente) de documentos, qual seja, a própria Lei nº 8.212/91.

No caso de lançamento de multa efetuado com base no art. 57, inciso III, “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (cuja orientação da IN RFB nº

1.876, de 14/03/2019, foi no sentido de aplicar em seu lugar a penalidade do art. 12 da Lei nº 8.218/91), o racional é o mesmo: existe lei específica regulando a mesma conduta (Lei nº 8.212, de 1991).

CPRB. HOTELARIA. RECEITAS DE HOSPEDAGEM DE TURISTAS RESIDENTES NO EXTERIOR. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. INOCORRÊNCIA.

A exclusão da base de cálculo da CPRB por “exportação de serviços” não alcança as receitas de hospedagem quando o serviço é desenvolvido no Brasil e seu resultado se verifica no território nacional. A mera entrada de divisas ou a residência no exterior do tomador não descaracteriza o núcleo prestacional ocorrido no país.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do recurso voluntário interposto, acatar as preliminares tocantes à desnecessidade de depósito recursal e suspensão da exigibilidade do crédito tributário, rejeitando-se todas as demais, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento, cancelando o crédito referente à multa por descumprimento de obrigação acessória relacionada à apresentação da EFD com informações incorretas ou omissas.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim – Relator

Assinado Digitalmente

Francisco Ibiapino Luz – Presidente Substituto

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Francisco Ibiapino Luz (presidente substituto), Leonardo Nunez Campos (substituto integral), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Ronnie Soares Anderson (substituto integral).

RELATÓRIO

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 2790/2828, interposto contra decisão da DRJ no Juiz de Fora/MG, de fls. 2756/2769, que julgou procedente o lançamento referente à Contribuição Social incidente sobre a receita bruta – CPRB, decorrentes da prestação de serviços de hotelaria e da venda de mercadorias, bem como por descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista que apresentou escrituração contábil digital (ECD) com informações incorretas ou omissas, conforme autos de infração de fls. 02/06 e 07/09, lavrados em 28/07/2017, relativo a fatos geradores ocorridos no período de 01/01/2014 a 30/12/2014, com ciência da RECORRENTE em 01/08/2017, mediante AR de fl. 2748.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 669.204,96 (CPRB), já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 526.895,46.

De acordo com o relatório fiscal, acostado às fls. 12/28, ora sintetizado pela DRJ de origem com clareza e precisão, o presente lançamento diz respeito ao que segue:

- A empresa de acordo com a cláusula quarta da décima quinta alteração e consolidação contratual, vigente no ano de 2014, a sociedade explora o ramo de serviços de hotelaria, bar e restaurante.

- Para fins de análise das informações contábeis da autuada, utilizou-se a Escrituração Contábil Digital – ECD (de que trata a Instrução Normativa RFB Nº. 787/2007, publicada no DOU em 20/11/2007), relativa ao ano de 2014, transmitida pela empresa ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, instituído pelo Decreto nº.6.022, de 22/01/2007. Todos os lançamentos contábeis citados foram extraídos da ECD do Ano de 2014, transmitida ao SPED, nº. de identificação do arquivo (HASH) D5ABC8161EF3F3B0723F66F512A7312D2EF73C45.

- No Ano Calendário 2014 a empresa foi tributada pelo Lucro Real.

- A autuada deixou de recolher, relativamente ao período de 01/2014 a 12/2014, a totalidade da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta – CPRB que auferiu no período mencionado, prevista no art. 7º, inciso II, da Lei nº 12.546/2011 (redação da Lei nº 12.715/2012). A obrigatoriedade de recolhimento da CPRB pelas empresas que exploravam o ramo hoteleiro, no ano de 2014, está contida no art 7º, II, da Lei 12.546/2011 (redação da Lei 12.715/2012), in verbis, c/c Art. 1º., 20, parágrafo 3º., inciso I, alínea 'a', do Decreto No. 7.828/2012.

- A alíquota aplicada à CPRB é de 2% (dois por cento) sobre a base de cálculo apurada. Além da obrigatoriedade de recolhimento nesta modalidade de tributação os valores correspondentes à CPRB devem ser declarados pela empresa nas DCTF - Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais do período de 01/2014 a 12/2014, conforme determina a Instrução Normativa RFB nº1.110/2010, art. 6º, inciso XII, na redação trazida pela Instrução Normativa RFB nº1.258/2012.

- De acordo com o art. 9º, § 22, I, 'c' e II, da Instrução Normativa nº. 1.599/2015, a retificação de DCTF não produzirá efeitos quando tiver por objeto a redução -dos débitos relativos a impostos e contribuições que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização, bem como a alteração dos débitos de impostos e contribuições em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado de início de procedimento fiscal.

- Não foram consideradas pela fiscalização as DCTF entregues após o início do procedimento fiscal, relativas aos meses de 01/2014 a 12/2014, sem declaração de CPRB para os meses de 01/2014 a 11/2014, e tendo declarado o mesmo valor de R\$ 35.478,54, para a competência 12/2014 .

Com relação à apuração da base de cálculo destaco os seguintes itens do Relatório Fiscal:

DAS BASES DE CÁLCULO APURADAS E DAS CONTRIBUIÇÕES LANÇADAS

2.10. As bases de cálculo das contribuições mensais apuradas correspondem ao valor da receita bruta e foram extraídas da Escrituração Contábil Digital — ECD transmitida ao SPED, relativamente ao ano de 2014, especificamente dos grupos das contas de receitas N.ºs. "3.1.1.01 - RECEITA DE SERVIÇOS" e "3.1.1.02 - RECEITA COM VENDAS DE MERCADORIAS". Para obtenção dos valores pertinentes, foram adicionados os lançamentos a crédito e subtraídos os lançamentos a débito efetuados em tais contas. Os valores dos lançamentos mencionados estão discriminados em planilha anexa a este auto, intitulada 'LANÇAMENTOS EFETUADOS NAS CONTAS DE RECEITAS DE SERVIÇOS E DE VENDAS', elaborada pela auditora autuante.

2.11. Após determinação da base de cálculo da CPRB, foram excluídos os valores das vendas canceladas e dos descontos incondicionais os quais foram extraídos, respectivamente, das contas 3.1.2.02.002 — Receitas Canceladas e 3.1.2.02.001 - Descontos Concedidos, em atendimento ao previsto no caput do art. 70, da Lei N.º12.546/2011 (redação da Lei 12.715/2012). Os valores registrados nas contas 3.1.2.02.002 — Receitas Canceladas e 3.1.2.02.001 — Descontos Concedidos estão relacionados em planilha anexa a esta auto, intitulada lançamentos/Exclusões Base de Cálculo CPRB,, também elaborada pela fiscalização.

2.12. Importa frisar que, no de 2014, constava no plano de contas da empresa a conta 3.1.1.01.008 - Hospedagem Mercado Externo (integrante do grupo de contas "3.1.1.01- RECEITA DE SERVIÇOS") cujos registros contábeis se referem a receitas de hospedagens de turistas residentes no exterior. Este fato foi confirmado através de exame de notas fiscais apresentadas pela empresa à auditora signatária, emitidas pela autuada em nome dos turistas mencionados e de empresas de turismo domiciliadas também no exterior (amostragem).

.....

2.15. Depreende-se, do comando contido no art. 2º, inciso I e parágrafo único da Lei Complementar nº 116/2003, que a prestação de serviços de hospedagem, em território brasileiro, a hóspedes residentes no exterior não se configura exportação de serviços e, por conseguinte, não se enquadra na hipótese de não incidência de contribuições previdenciárias sobre a receita bruta prevista no art. 9º, inciso II, alínea "a", da Lei nº 12.546/2011, na redação dada pela Lei nº 12.844/2013. Portanto, os valores de receita registrados pela autuada na conta '3.1.1.01.008 - Hospedagem Mercado Externo' foram devidamente incluídos na base de cálculo da CPRB apurada pela fiscalização.

Prosseguindo, o Auditor nos itens 2.16 apresenta o quadro demonstrativo da "Base de Cálculo da CPRB" e no item 2.17 mostra a apuração do "Valor da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta Lançada (não declarada em DCTF)".

Registra o Auditor que o pagamento efetuado mediante o DARF com código de pagamento 2985-01, o qual é relativo à CPRB, referente à competência dezembro/2014, no valor de R\$ 35.478,54, foi devidamente abatido no auto de infração em pauta.

Com relação à emissão do Auto de Infração por descumprimento da Obrigação Acessória em razão de apresentação da escrituração contábil digital com informações incorretas ou omissas, explica o Auditor que ao extrair "a Escrituração Fiscal Digital (EFD Contribuições) da autuada, referente ao período de 01/01/2014 a 31/12/2014, do ambiente do SPED — Sistema Público de Escrituração Digital, instituído pelo Decreto nº 6.022/2007, verificou-se que os arquivos enviados pela empresa não contêm as informações relativos ao Bloco "P", correspondente à apuração da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta — CPRB, instituída pela Lei nº 12.546/2011, art. 7º, inciso II, na redação dada pela Lei nº 12.715/2012".

Destaca ainda que:

5.3. Cabe informar que a empresa foi intimada, através do Termo nº. 03 — Intimação Fiscal, a apresentar esclarecimentos acerca das razões da omissão descrita no subitem 5.1. deste relatório, bem como a retificar a sua Escrituração Fiscal Digital — EFD Contribuições, relativa ao período de 01/01/2014 a 31/12/2014, enviando-a ao SPED — Sistema Público de Escrituração Digital com a devida inclusão das informações referentes ao Bloco "P", correspondente à apuração da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta — CPRB.

5.4. Em resposta a tal intimação, a empresa apresentou esclarecimento datado de 10/07/2017, no qual informa que a "ausência das informações se decorreu por problemas no sistema na transmissão dos arquivos do EFD". No mesmo esclarecimento, acrescentou que "conseguimos realizar a correção das informações manualmente no próprio ambiente da

Escrituração Fiscal Digital, e enviamos as ratificações conforme recibo em anexo".

5.4. A autuada também apresentou recibos mensais de entrega dos arquivos da Escrituração Fiscal Digital — EFD retificada, referentes ao período de 01/2014 a 12/2014, enviados ao SPED em 06/07/2017 e 07/07/2017. Nas EFDs retificadas, constam valores declarados de CPRB para todos os meses do ano de 2014. Porém, após análise dos arquivos digitais da EFD retificada, extraída do SPED, verificou-se que apenas na competência 10/2014 constam informações no 'Bloco P'. Nos demais meses do ano de 2014, não constam informações no 'Bloco P' nas EFDs retificadas em questão.

Com relação ao valor da multa o Auditor explica que a calculou tomando por base os valores das "transações comerciais" e das "operações financeiras", os quais equivalem às bases de cálculo do tributo em relação a CPRB omitida.

No item 5.10 do Relatório Fiscal o Auditor apresenta planilha contendo o demonstrativo da apuração da multa.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 2667/2695, em 29/08/2017. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ no Juiz de Fora/MG, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Cientificada a empresa oferece em 29/08/2017, a impugnação de fls. 2667/2695 onde, em preliminar, pede a nulidade do auto de infração por falta de motivação do ato administrativo, haja vista que a fiscalização deixou de indicar de forma clara a incorreção e omissão encontrada na escrituração contábil.

Diz in verbis:

Diferentemente do que consta no Auto, no Relatório consta que a suposta infração legal teria sido cometida ao não ter sido alimentado corretamente o Bloco "P" da EFD — Escrituração Fiscal Digital!

Desmerece maior esforço argumentativo no sentido de distinguir o conceito da ECD e da EFD, que são material e formalmente distintas.

O art. 10 do Decreto nº 70.235/72 estabelece como requisito de validade do auto de infração a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável.

É evidente que a descrição do fato infracional deve guardar correspondência com o enquadramento legal indicado, não obstante, no caso presente, diz a fiscalização que teria a Impugnante apresentado escrituração contábil digital (ECD) com informações incorretas ou omissas, todavia no Relatório invoca o descumprimento à IN RFB nº 1.252/2012, que dispõe sobre a EFD —

Escrituração Fiscal Digital. O art. 10 do Decreto n'70.235/72 estabelece como requisito de validade do auto de infração a descrição do fato, a disposição legal infringida e a penalidade aplicável.

Sustentando a sua tese de falta de motivação, a autuada transcreve exemplos de decisões judiciais sobre o tema.

No mérito, diz que a empresa "aderiu ao PRT buscando adimplir com a obrigação fiscal prevista no art. 7º,II, da Lei nº12.546/2011, com a redação dada pela Lei nº12.715/2012, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22, da Lei nº8.212, de 24 de julho de 1991, notadamente fazendo incidir sobre o valor da receita bruta, a alíquota de 2%(dois por cento), excluindo-se as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, para o período fiscalizado(01/2014 a 12/2014), com os devidos acréscimos legais.

Reclama que atendeu ao pedido da fiscalização de retificar a escrituração contábil do ano de 2014, com relação ao "BLOCO P" mas teve mesmo assim lavrado o auto de infração.

Explica que o lapso na escrituração do bloco "P" deu-se em razão da utilização de um software de gestão que automaticamente alimenta as colunas, mas, não existiu a omissão de receita, como constata a fiscalização, houve, sim, um equívoco do sistema ao zerar a coluna. Destaca que "procedeu ao faturamento regular de acordo com os serviços prestados, não obstante, a aludida coluna "P" tenha sido apresentada zerada", caracterizando um erro quanto a forma.

Diz que a fiscalização incorreu em engano pois o dispositivo legal em que buscou sustentação "*seria aplicável para as situações onde as informações inexatas, incompletas ou omitidas acerca de transações comerciais ou de operações financeiras, acarretasse consequência à incidência da exação*".

Aduz que:

A autoridade fiscal fez incidir a multa de 3% sobre a Receita Bruta, enquanto que a norma ao qual se fundamentou previa a incidência sobre operações financeiras ou transações comerciais, que em absolutamente nada se relaciona com o conteúdo do bloco "P"(CPRB).

Os termos: receita bruta, operação financeira, transação comercial e CPRB não se confundem!

Lógico, portanto, que se trata de situações distintas, cujo fato não se subsume à norma invocada.

Transação comercial compreende a compra e revenda de mercadorias, um negócio; enquanto que operações financeiras são operações realizadas pelas empresas com o objetivo de gerar recursos financeiros (dinheiro).

Nenhum dos conceitos se aproxima do valor da apuração da CPRB, tampouco se confunde com a própria Receita Bruta, utilizada pela

autoridade fiscal para fazer incidir a multa prevista no inciso III, alínea "a", do art. 57, da MP nº2.158-35/2001.

A estrita legalidade (reserva legal) no campo do direito tributário remete a autoridade administrativa ao dever de observar o texto da lei para subsunção do fato à norma, através da regra matriz de incidência tributária, em descrição precisa, com todos os seus critérios ou elementos.

Ressalta a sua boa fé ao corrigir as inconsistências, pois coincidem com o faturamento indicado na ECD. Neste sentido transcreve decisão do STJ.

Assevera que a legislação não veda a retificação, que o impedimento de retificar a EFD apenas ocorre nas situações previstas no §2º do art. 11 da IN/RFB 1252/2012, as quais não foram praticadas pela impugnante.

Na oportunidade, transcreve orientações elaboradas pela própria RFB que diz:

Essa própria Receita Federal, no âmbito das orientações apresentadas no sítio que trata do SPED — SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL, expressamente garante o direito ao contribuinte efetuar a retificação da EFD-Contribuições, sem qualquer penalidade, dentro do prazo de 5(cinco) anos contados do 1º(primeiro) dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração. A transcrição do informativo segue adiante, para reforço ao esposado:

"A pessoa jurídica poderá retificar os arquivos originais da EFD-Contribuições em 5 (cinco) anos contados do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração, sem penalidade.

Todavia, a retificação não será validada pela Receita Federal:

- Para reduzir débitos que já tenham sido encaminhados à PFN, que tenham sido objeto de auditoria interna ou de procedimento de fiscalização;*
- Para alterar débitos em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal;*
- Para alterar créditos já objeto de exame em procedimento de fiscalização ou objeto de análise de PERDComp."*

Ainda, quanto ao mérito, discorda da apuração da base de cálculo, por terem sido incluídos valores relativos as receitas provenientes das hospedagens de turistas residentes no exterior. Destaca que no seu pedido de inclusão no PRT - Programa de Recuperação Tributária, incluiu todos os valores sujeitos à tributação, mas excetuou *"da inclusão no PRT, a incidência de CPRB sobre a base de cálculo decorrente das receitas de hospedagens de turistas residentes no exterior, em estrita obediência à legislação vigente.*

Segundo a autuada, a exclusão desta verba atende ao disposto na regra da imunidade sobre receitas provenientes de exportações, prevista no art. 149, §2º

inciso I da Constituição Federal. Sustenta seu entendimento fazendo comparação com a regra da COFINS prevista no art. 6º inciso II da Lei 10.833/2003.

Diz o seguinte:

Não é demais lembrar que no campo do direito tributário não cabe empregar interpretações para o sentido da lei, buscando a indevida tributação do contribuinte. O estabelecimento de imunidades tributárias para a exportação de bens e serviços visa proteger um setor estratégico para o Brasil, não sendo defensável o entendimento manifestado pela autoridade fiscal, que contraria o sentido traçado pela Constituição Federal e seguido pelas normas infralegais que estabelecem exações federais.

O tema esposado já foi objeto de apreciação pela nossa Corte maior, guardiã da Constituição Federal, que em memorável decisão com repercussão geral firmou o posicionamento de que a desoneração da incidência das contribuições sobre as receitas de exportação deve ser interpretada da forma que propicie a maior eficácia possível à regra imunizante.

A ementa e trechos do voto da decisão do STF citada, segue transcrita na peça de defesa. A impugnante, sustentando a tese da imunidade sobre tais verbas, menciona, ainda, Soluções de Consulta da RFB (Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 92/2013 e Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 153/2013) que recomendam o reconhecimento da não incidência sobre a receita bruta de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.

Reitera que no seu pedido de adesão ao PRT da Medida Provisória- MP nº766/2017 incluiu todas os demais itens da receita bruta com vencimento até 30/11/2016, na forma determinada pela referida MP no tocante à habilitação dos valores e no pagamento das prestações até a consolidação do programa de reabilitação.

É o Relatório.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ no Juiz de Fora/MG julgou procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 2756/2769):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/12/2014

ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL. RETIFICAÇÃO.

A empresa somente poderá apresentar arquivo retificador da escrituração, em atendimento à intimação fiscal, se for para sanar erro de fato, desde que exista recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao

escriturado no arquivo original e que o débito tenha sido também declarado em DCTF.

CPRB. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. SERVIÇOS DE HOTELARIA PRESTADOS A PESSOA FÍSICA DOMICILIADA NO EXTERIOR.

Os serviços de hotelaria prestados pela consulente a pessoas físicas e jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, não se enquadram no conceito de “exportação de serviços” para fins de incidência da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta de que trata o art. 7º da Lei nº 12.546, de 2011, e a receita obtida com a prestação destes serviços deve ser incluída na base de cálculo da referida contribuição.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

A RECORRENTE, foi devidamente intimada da decisão da DRJ em 21/05/2018, conforme termo de ciência por abertura de mensagem de fl. 2778, apresentou recurso voluntário de fls. 2790/2828, em 19/06/2018.

Em suas razões, praticamente reiterou os argumentos já apresentados na impugnação a respeito da multa pela apresentação da ECD com informações incorretas ou omissas, e quanto à não inclusão, na base de cálculo da CPRB, das receitas provenientes das hospedagens de turistas residentes no exterior.

Ademais, acrescentou apenas argumentos sobre a desnecessidade de depósito recursal, sobre a atribuição de efeito suspensivo ao recurso, bem como acerca da nulidade do auto de infração por ter extrapolado o prazo previsto no Termos de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF.

Este processo compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

PRELIMINARES

Desnecessidade de depósito recursal

A RECORRENTE defende a desnecessidade do depósito prévio condição de admissibilidade de seu recurso voluntário.

Tal pretensão merece ser acolhida.

O STF reconheceu, através da súmula vinculante nº 21, a inconstitucionalidade da exigência de depósitos prévios ou arrolamento de bens como condição de admissibilidade de recurso administrativo, veja-se:

Súmula Vinculante 21

É inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo.

No que tange aos efeitos da súmula vinculante, cumpre lembrar o texto do artigo 103-A, caput, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Dessa forma, é possível concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Logo, deve ser conhecido o recurso voluntário, a despeito da inexistência de depósito prévio.

Da Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário

O RECORRENTE sustenta que o Decreto nº 70.235/1972, em seu artigo 33, estabelece que o recurso voluntário interposto no âmbito do processo administrativo fiscal possui efeito suspensivo, bastando sua interposição para que se produza automaticamente a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o julgamento definitivo.

Dessa forma, alega que, enquanto pendente de decisão o presente Recurso Voluntário, o débito não pode ser considerado exigível, razão pela qual requer a suspensão da exigibilidade junto à Receita Federal do Brasil, a fim de viabilizar a emissão de certidão negativa de débitos ou, alternativamente, certidão positiva com efeitos de negativa.

Acrescenta-se, para fins de reforço, o disposto no artigo 151 do Código Tributário Nacional, que enumera as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário::

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela conseqüentes.

Diante do exposto, entende-se que o presente crédito tributário se encontra com a exigibilidade suspensa até julgamento definitivo, em razão da interposição de Recurso Administrativo.

Nulidade por Extrapolação do Prazo Previsto no TDPF

A contribuinte alega nulidade do lançamento pois os autos de infração foram lavrados após ultrapassado o prazo legal de 120 dias do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF (fl. 311).

Afirma que o referido TDPF é datado de 23/02/2017 e o prazo para sua conclusão seria 23/06/2017. Porém, aponta que em 06/07/2017 (ou seja, quando já decorrido o prazo final do TDPF), houve a sua prorrogação até 20/10/2017.

Desta feita, entende que a prorrogação apenas seria possível antes do término da data originariamente assinalada; ou ainda seria ainda possível a convalidação dos atos se expedido novo MPF (novo TDPF, para o caso presente), o que não ocorreu.

Portanto, pleiteou a nulidade do lançamento.

A despeito deste argumento não ter sido apresentado quando da impugnação, entendo ser possível enfrentá-lo neste momento processual, em sede de recurso, pois trata de matéria de ordem pública visando a anulação integral do lançamento por vício em sua formação, o que pode ser alegado em qualquer grau de jurisdição.

Contudo, não merece prosperar o inconformismo da RECORRENTE.

Em princípio, cumpre destacar que o Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal – TDPF substituiu o antigo Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) a partir da edição do Decreto nº 8.303/2014, o qual deu nova redação ao art. 2º do Decreto nº 3.724/2001, conforme abaixo:

~~Art. 2º A Secretaria da Receita Federal, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.~~

~~§ 1º Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.~~

~~§ 2º O procedimento de fiscalização somente terá início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído em ato da Secretaria da Receita Federal, ressalvado o disposto nos §§ 3º e 4º deste artigo.~~

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB serão executados por ocupante do cargo efetivo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil e terão início mediante **expedição prévia de Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF**, conforme procedimento a ser estabelecido em ato do Secretário da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 8.303, de 2014)

Sendo assim, por se tratar de um mesmo instrumento, eis que o objetivo de ambos é formalizar o início do procedimento fiscal, aplica-se ao TDPF a jurisprudência consolidada neste CARF acerca do MPF. Neste sentido, cita-se o firme entendimento deste Tribunal Administrativo quanto à não configuração de nulidade do lançamento em caso de ausência de prorrogação do MPF/TDPF, quando não comprovado o prejuízo à defesa do contribuinte, pois a falta de prorrogação do MPF no prazo correto, por si só, não configura cerceamento do direito de defesa:

Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 31/07/2007 a 31/12/2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ACOLHIMENTO.

Cabem embargos de declaração quando no acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição. Embargos não acolhidos.

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL (TDPF). MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). PRORROGAÇÃO. AUSÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO.

A ausência do termo de início de ação fiscal ou de sua prorrogação não se equipara à falta de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), atual Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF), e não torna necessariamente nulo o

lançamento de ofício quando não demonstrado o prejuízo ou a preterição ao direito de defesa da contribuinte. O enunciado da Súmula CARF nº 46 estabelece que o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.

(acórdão nº 3401-006.197; sessão de 22/05/2019; Relator: Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco)

Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2015, 2016

MPF/TDPF. IRREGULARIDADE/EXTINÇÃO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Meras irregularidades na emissão, alteração ou prorrogação do MPF/TDPF não acarretam a nulidade do lançamento, sobretudo ausente demonstração de prejuízo ao Contribuinte.

(...)

(acórdão nº 1201-007.284; sessão de 15/10/2025; Relatora: Conselheira Isabelle Resende Alves Rocha)

Como visto, é entendimento firme neste Tribunal Administrativo que eventual irregularidade na prorrogação do MPF/TDPF não acarreta a nulidade do lançamento. Em razão do exposto, foi editada a Súmula CARF nº 171:

Súmula CARF nº 171

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Portanto, rejeito a preliminar de nulidade arguida.

Da nulidade do auto de infração. Apresentação de ECD com informações Incorretas/Omissas

Quanto ao procedimento da fiscalização e formalização do lançamento também não se observou qualquer vício. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I a qualificação do autuado;

II o local, a data e a hora da lavratura;

III a descrição do fato;

IV a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I a qualificação do notificado;

II o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III a disposição legal infringida, se for o caso;

IV a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

Art. 59. São nulos:

I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Desta forma, para ser considerado nulo, o lançamento deve ter sido realizado por pessoa incompetente ou violar a ampla defesa do contribuinte. Ademais, a violação à ampla defesa deve sempre ser comprovada, ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte.

Havendo compreensão dos fatos e fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração pelo contribuinte, bem como cumprimento dos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/2012, não há como se falar em nulidade do auto de infração. Assim entende o CARF:

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do lançamento e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do contraditório e da ampla defesa.

(Acórdão 3301004.756 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 20/6/2018, Rel. Liziane Angelotti Meira)

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Não se verificando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 e observados todos os requisitos do artigo 10 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade da autuação

(Acórdão nº 3302005.700 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão 26/7/2018, Rel. Paulo Guilherme Déroulède)

O RECORRENTE foi devidamente intimado de todos os atos processuais, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto.

Conforme disposto pela DRJ de Origem, Relatório Fiscal é detalhista, onde é perfeitamente descrito o fato gerador, demonstração da obtenção das bases de cálculo, bem como anexadas cópias dos documentos que foram utilizados nas apurações. Além disto, fazem parte dos autos diversos discriminativos de valores, por competência, bem como o anexo FLD-Fundamentos Legais do Débito, onde toda a fundamentação legal está arrolada.

Deste modo, houve perfeita indicação do embasamento adotado pela autoridade fiscalizadora, circunstância que permitia ao contribuinte exercer seu direito de defesa.

Ressalta-se que, em sede de preliminar, não se discute o “mérito” do dispositivo debatido, mas apenas verifica-se se existe elementos suficientes para que o contribuinte possa exercer seu direito de defesa. Neste sentido, deixo para apreciar conjuntamente com o exame do mérito adiante os demais argumentos trazidos nesta preliminar, uma vez que suas razões se confundem com o conteúdo material da controvérsia.

Uma vez delineada as razões que levaram a autoridade fiscalizadora a proceder com o lançamento, cabia ao contribuinte impugná-las. Assim, se entendia que este fundamento infralegal indicado não era suficiente para substanciar o lançamento, cabe defender, no mérito, a ilegalidade do dispositivo.

Portanto, sem razão o RECORRENTE.

MÉRITO

Da multa por descumprimento de obrigação acessória. Apresentação da Escrituração Fiscal Digital – EFD com Informações Omitidas.

Em princípio, entendo por refutar todos os argumentos da contribuinte tendentes a classificar a multa aplicada como confiscatória.

Sabe-se que a lavratura de multa é dever da autoridade fiscal, que tem a obrigação de aplicá-la sob pena de responsabilidade funcional. Não é, portanto, penalidade aplicada ao livre arbítrio pelo auditor fiscal a ensejar a discussão acerca de seu efeito confiscatório.

Não compete ao CARF se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, nos termos da Súmula nº 02 deste Tribunal Administrativo:

Súmula CARF nº 02

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária

A análise de tal matéria (multa confiscatória) é de competência do judiciário, notadamente do STF, que é o competente pela guarda da Constituição da República, nos termos do art. 102 da Carta Magna.

Pois bem, a multa em comento foi lavrada por descumprimento da exigência legal de apresentar à fiscalização a Escrituração Contábil Digital (ECD) com informações incorretas ou omissas, com fundamento na Lei nº 9.779/99, art. 16, e na Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/2001, art. 57, inciso III, “a”, §1º e §4º e alterações posteriores.

A fiscalização constatou que “os arquivos enviados pela empresa não contêm as informações relativos ao Bloco ‘P’, correspondente à apuração da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB, instituída pela Lei nº 12.546/2011, art. 7º, inciso II, na redação dada pela Lei nº 12.715/2012” (fl. 22).

Transcreve-se os dispositivos legais que fundamentam a penalidade aplicada:

MP 2.158-35/2001:

Art. 57. O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e sujeitar-se-á às seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

(...)

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas: (Redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013)

a) 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais), do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, próprias da pessoa jurídica ou de terceiros em relação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata ou incompleta; (Incluída pela Lei nº 12.873, de 2013)

Lei nº 9.779/99

Art. 16. Compete à Secretaria da Receita Federal dispor sobre as obrigações acessórias relativas aos impostos e contribuições por ela administrados, estabelecendo, inclusive, forma, prazo e condições para o seu cumprimento e o respectivo responsável.

Sobre o tema, a IN RFB nº 1.252/2012, que dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, para a Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições), em seu art. 10, com redação dada pela IN 1387/2013, previa a possibilidade de aplicação da penalidade prevista no art. 57 da MP nº 2.158-35/2001 no caso de apresentação da EFD-Contribuições com incorreções ou omissões.

Posteriormente, referido dispositivo foi alterado pela IN RFB nº 1.876, de 14/03/2019, e passou a determinar a aplicação das multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218/91, na redação dada pela Lei nº 13.670/2018:

~~Art. 10. A não apresentação da EFD-Contribuições no prazo fixado no art. 7º, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013]~~

Art. 10 A não apresentação da EFD-Contribuições no prazo fixado no art. 7º, ou a sua apresentação com incorreções ou omissões, acarretará aplicação, ao infrator, das multas previstas no art. 12 da Lei nº 8.218, de 1991, sem prejuízo das sanções administrativas, cíveis e criminais cabíveis, inclusive aos responsáveis legais. [Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1876, de 14 de março de 2019]

O mencionado art. 12 da Lei nº 8.218/91 possui a seguinte previsão no caso de omissão ou apresentação informações incorretas (caso dos autos):

Art. 11. As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal, ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pela prazo decadencial previsto na legislação tributária.

(...)

§ 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá os atos necessários para estabelecer a forma e o prazo em que os arquivos digitais e sistemas deverão ser apresentados.

§ 4º Os atos a que se refere o § 3º poderão ser expedidos por autoridade designada pela Secretário da Receita Federal.

Art. 12 - A inobservância do disposto no artigo precedente acarretará a imposição das seguintes penalidades:

(...)

II - multa equivalente a 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, aos que omitirem ou prestarem incorretamente as informações referentes aos registros e respectivos arquivos; e (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

De pronto, verifica-se nitidamente que as normas posteriores à lavratura do presente auto de infração passaram a prever a aplicação de uma multa mais benéfica ao contribuinte como penalidade pelo descumprimento de um mesmo fato (limitada a 1% do valor da Receita Bruta, ao passo que a multa ora aplicada foi equivalente a 3% da Receita Bruta). Neste

sentido, é certo que a autoridade fiscal deve observar a multa mais benéfica ao contribuinte, tendo em vista o princípio da retroatividade da lei mais benéfica, insculpido no art. 106, II, "c", do CTN.

Neste sentido, apresento o seguinte precedente da 2ª Turma da CSRF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

RECURSO ESPECIAL. ART. 67 DO RICARF. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência quando restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência foi aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA REGULAMENTAR. EFD-CONTRIBUIÇÕES TRANSMITIDA ZERADA. RETROATIVIDADE BENIGNA. IN RFB Nº 1876/2019.

A superveniência de alteração da legislação disciplinadora da penalidade que seja mais benéfica aplica-se a ato ainda não definitivamente julgado, nos termos do art. 106, II, "c", CTN. No caso, deve ser afastada a penalidade do art. 57, III da MP nº 2.158-35/2001, devendo-se aplicar a penalidade prevista no atual art. 10 da IN 1252/2012, qual seja, o art. 12, II c/c parágrafo único, II da Lei nº 8.218/1991.

(Acórdão nº 9202-009.858; sessão de 20/09/2021; Relatora: Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri)

Não obstante, a despeito do acima exposto, verifica-se que a jurisprudência deste CARF se consolidou no sentido de ser inaplicável, no âmbito de lançamento das contribuições previdenciárias, a multa relacionada à apresentação de informações e documentos exigidos com fulcro no art. 12 da Lei nº 8.218/91, justamente por existir lei específica tratando da penalidade envolvendo a não apresentação (ou apresentação deficiente) de documentos previdenciários, qual seja, a própria Lei nº 8.212/91.

Nestes termos, cito precedente da CSRF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES EM MEIO DIGITAL. LEI INAPLICÁVEL AO CASO. VÍCIO MATERIAL.

Incabível a aplicação de lei geral (Lei nº 8.218, de 1991) quando há lei específica regulando a mesma conduta (Lei nº 8.212, de 1991), conforme o princípio da *lex specialis derogat lex generalis*.

(acórdão nº 9202-008.985; data da sessão: 26/08/2020)

Sobre o tema, o Pleno deste CARF, em 06/08/2021, aprovou o seguinte enunciado da Súmula nº 181:

Súmula CARF nº 181

No âmbito das contribuições previdenciárias, é incabível lançamento por descumprimento de obrigação acessória, relacionada à apresentação de informações e documentos exigidos, ainda que em meio digital, com fulcro no caput e parágrafos dos artigos 11 e 12, da Lei nº 8.218, de 1991.

Acórdãos Precedentes: 2401-003.530, 9202-008.351, 2402-008.124; 9202-008.985 e 2202-007.201.

No presente caso, o Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 312/315) aponta expressamente que os trabalhos instaurados perante a RECORRENTE referem-se à fiscalização das contribuições previdenciárias:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, **damos INÍCIO à fiscalização das Contribuições Previdenciárias** em relação ao sujeito passivo e período acima identificados, com fundamento no disposto nos art. 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007.

(destaques no original)

Em síntese, como exposto, a própria Receita Federal, por meio de Instrução Normativa, passou a determinar a aplicação das multas previstas no art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91 para os fatos objeto dos presentes autos (apresentação da Escrituração Fiscal Digital – EFD com Informações Omitidas), o que atrai o princípio da retroatividade benigna, pois a Lei nº 8.218/91 comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática (art. 57, inciso III, “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

Contudo, em momento posterior, consolidou-se o entendimento de que a penalidade da Lei nº 8.218/91, ainda que menos severa, não é aplicável no âmbito de lançamento das contribuições previdenciárias, justamente pelo fato da lei específica (Lei nº 8.212/91) disciplinar a multa incidente em caso de apresentação deficientes de documentos.

Consequentemente, impõe-se o afastamento da multa lançada, pois mesmo no caso de lançamento de multa com base no art. 57, inciso III, “a”, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 o racional é o mesmo: existe lei específica regulando a mesma conduta (Lei nº 8.212, de 1991).

Neste sentido, entendo por cancelar o lançamento da multa lavrada pelo descumprimento de obrigação acessória.

CPRB. Não Incidência das Receitas Provenientes das Hospedagens de Turistas Residentes no Exterior

Discute-se a inclusão, na base de cálculo da CPRB (Lei nº 12.546/2011), das receitas de hospedagem decorrentes de turistas residentes no exterior. A fiscalização identificou, na escrituração contábil/planos de contas da atuada, a conta “3.1.1.01.008 – Hospedagem Mercado

Externo”, com registros referentes a hóspedes residentes no exterior, e incluiu tais valores na base da CPRB; também excluiu, como determina a lei, vendas canceladas e descontos incondicionais.

A DRJ manteve o lançamento por entender que não há exportação de serviços quando o serviço de hotelaria é desenvolvido no Brasil e com resultado aqui verificado, de modo que as receitas de hospedagem, ainda que pagas com ingresso de divisas, compõem a base da CPRB.

A RECORRENTE, no tópico específico do recurso, sustenta que a autoridade fiscal ampliou indevidamente a base de cálculo e que as receitas de hospedagem de turistas residentes no exterior estariam excluídas da CPRB, reiterando que aderiu ao PRT apenas quanto às parcelas incontroversas e não quanto a essas receitas.

Pois bem, a CPRB incide sobre a receita bruta do contribuinte enquadrado no art. 7º, II, da Lei nº 12.546/2011; exclui-se da base de cálculo a receita bruta de exportações (art. 9º, II, “a”). A DRJ, ao fundamentar sua decisão, alinhou os dispositivos da CF/88, da Lei nº 12.546/2011, do Decreto nº 7.828/2012 e da IN RFB nº 1.436/2013 para concluir que, para fins de CPRB, a exclusão por “exportação de serviços” não alcança o serviço de hotelaria realizado no território nacional, cujo resultado se verifica no país.

Na ocasião, a autoridade julgadora de primeira instância citou a Solução de Consulta Cosit nº 117, de 12 de maio de 2015, a qual entendeu por orientar a exclusão “*da base de cálculo da CPRB a receita bruta decorrente de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, **exceto quanto aos serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique***”.

Especificamente sobre o serviço de hotelaria, a DRJ citou a Solução de Consulta 6.035 da Disit/SRRF06, de 14 de julho de 2015, cujo entendimento está em consonância com a Solução de Consulta 117/2015 da COSIT, conforme abaixo:

ASSUNTO: Contribuições Sociais Previdenciárias

EMENTA: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. IMUNIDADE.

Exclui-se da base de cálculo da CPRB a receita bruta decorrente de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, **exceto quanto aos serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique, hipótese em que se enquadram os serviços de hotelaria.**

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 117, DE 12 DE MAIO DE 2015. DISPOSITIVOS LEGAIS: CF, art. 149, § 2º, I; LC nº 116, de 2003, art. 2º; Lei nº 12.546, de 2011, art. 9º, inciso II; Decreto nº 7.828, de 2012, art. 5º, inciso II, alínea “a”; IN RFB nº 1.436, de 2013, art. 3º, inciso I, alínea “a”; Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) nº 94, de 2011, art. 25-A, §4º.

Neste sentido, a autoridade julgadora adotou trechos da mencionada Solução de Consulta Disit/SRRF06/2015 como fundamento de suas razões para manutenção do lançamento.

Em sua defesa, o RECORRENTE invoca a exclusão por exportação de serviços e critica a fundamentação da DRJ (referência à SC 6.035/SRRF06 e paralelos com regras do ISS e do Simples Nacional), alegando que não se poderia “ampliar” a base por ato infralegal e que sua adesão ao PRT não configuraria confissão quanto à parcela controvertida (hospedagem de turistas do exterior). O próprio recurso explicita que a adesão alcançou as parcelas incontroversas, excetuando-se a incidência sobre receitas de hóspedes residentes no exterior.

Verifica-se que o contribuinte teve o cuidado de separar, no PRT, o que considerou incontroverso da parte do lançamento que não considerada devida, qual seja, as receitas provenientes das hospedagens de turistas residentes no exterior. Neste sentido, é evidente que remanesce nos autos o litígio quanto ao mencionado tema.

Contudo, o ponto central não é a forma de pagamento ou a origem do tomador, mas o local de desenvolvimento do serviço e a verificação do resultado, que, em hospedagem, ocorrem no Brasil. Essa é precisamente a motivação do lançamento e razão de decidir da DRJ ao manter o crédito tributário.

Em seu recurso, o contribuinte afirma que a definição da exportação de serviço está contida no art. 6º, da Lei nº 10.833/03, que trata da COFINS, pois tal norma considera exportação de serviços aqueles prestados para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...)

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

Contudo, não enxergo que o dispositivo acima possui comando diverso daqueles mencionados pela autoridade fiscal e pela decisão recorrida a respeito do ISS e do SIMPLES NACIONAL.

Como bem exposto na Solução de Consulta Disit/SRRF06/2015, ao fazer um paralelo com a legislação do ISS, verifica-se que a Lei Complementar nº 116/2003 não considera exportação de serviço (para efeitos de incidência do ISS) os serviços pagos por residentes no exterior, cujo resultado seja verificado no Brasil:

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

(...)

Parágrafo único. 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.

De igual forma, o § 4º no art. 25-A da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN nº 94, de 2011, para fins de apuração do tributo sobre a receita bruta, também não considera exportação de serviços para o exterior aqueles desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique.

Ou seja, a despeito das legislações do ISS e do SIMPLES também afastarem a incidência dos respectivos tributos sobre as exportações de serviços (exatamente como o faz a Lei nº 10.833/03 da COFINS), elas trazem exceção à citada regra: a de que não se enquadra no conceito de “exportação de serviços” aqueles desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique.

Sendo assim, entendo legítima a interpretação conferida pela Solução de Consulta 6.035 da Disit/SRRF06/2015 e pela Solução de Consulta Cosit 117/2015 ao concluírem que, para fins de incidência da CPRB, não se exclui da base de cálculo os serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique.

A despeito de todo o arrazoado trazido pelo contribuinte, concordo com a premissa de que a mera entrada de divisas não é suficiente para qualificar a operação como “exportação de serviços” quando o núcleo prestacional se desenvolve no Brasil e seu resultado aqui se perfectibiliza — perspectiva já expressa na decisão da DRJ ao afirmar que *“o serviço de hospedagem prestado será sempre desenvolvido no Brasil, e o seu resultado aqui (no Brasil) se verifica”*.

No caso concreto, os elementos contábeis e documentos fiscais, além da própria afirmação do contribuinte, dão suporte factual à inclusão dos valores na base de cálculo da CPRB lançada, pois demonstram a existência de receitas de hospedagem a residentes no exterior registradas na conta específica (“Hospedagem Mercado Externo”).

Por consequência, não há amparo legal para excluir, da base da CPRB, as receitas de hospedagem a residentes no exterior quando o serviço é prestado e consumado no país. A conclusão da fiscalização e da DRJ é juridicamente adequada e se coaduna com os elementos dos autos (ECD/planos de contas; notas fiscais examinadas).

Cito os seguintes precedentes deste CARF envolvendo a matéria, um deles específico de serviço de hotelaria:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 30/11/2015

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE RECEITA BRUTA (CPRB) SUBSTITUTIVA DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE A REMUNERAÇÃO. SERVIÇOS PRESTADOS A PESSOA

JURÍDICA RESIDENTE OU DOMICILIADA NO EXTERIOR. SERVIÇO PRESTADO NO BRASIL COM RESULTADO VERIFICADO NO BRASIL. IMUNIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não se considera receita imune a ser excluída da base de cálculo da CPRB a receita decorrente de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, quando os serviços são desenvolvidos no Brasil e o resultado se verifica no Brasil.

DUPLICIDADE DE PENALIDADES. INOCORRÊNCIA. FATOS GERADORES DISTINTOS.

São penalidades distintas a multa de ofício e a multa por descumprimento de dever instrumental, sendo a primeira decorrente de lançamento de ofício de tributo não pago pelo sujeito passivo e a segunda por inobservância das regras de apresentação de obrigação acessória.

MULTA. EFD-CONTRIBUIÇÕES. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A superveniência de alteração da legislação disciplinadora da penalidade que seja mais benéfica aplica-se a ato ainda não definitivamente julgado.

(acórdão nº 2101-002.935; sessão de 05/11/2024; Relator: Conselheiro Roberto Junqueira de Alvarenga Neto)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA BRUTA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE HOTELARIA. RECEITA DE HOSPEDAGEM. HÓSPEDES RESIDENTES NO EXTERIOR. RESULTADO NO TERRITÓRIO NACIONAL.

Constitui base de incidência de contribuição previdenciária as receitas por serviços de hotelaria prestados a residentes no exterior, cujo resultados ocorreram em território nacional.

MULTA DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EFD-CONTRIBUIÇÕES. VALORES ZERADOS.

A apresentação da EFD-Contribuições com os valores zerados está sujeita ao lançamento de multa por apresentação da obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas, conforme inciso III do artigo 57 da MP nº2.158-35/2001. A multa deve ser imposta pelo Fisco mesmo que a impugnante tenha corrigido a falta depois de intimada pelo Auditor-Fiscal.

MULTA. EFD-CONTRIBUIÇÕES. BASES DE CÁLCULO.

Nos termos do inciso III do artigo 57 da MP nº2.158-35/2001 com redação dada pela Lei nº12.873, de 2013, a base de cálculo da multa corresponde ao valor das transações comerciais e operações financeiras da empresa.

(acórdão 2301-007.022; sessão de 04/02/2020; Relator: Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa)

Desta feita, deve ser mantida esta parte do lançamento envolvendo a CPRB sobre as receitas de hospedagem de turistas residentes no exterior e os correspondentes acréscimos legais, nos termos da fundamentação acima.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por CONHECER do recurso voluntário para, em sede preliminar, ACATAR PARCIALMENTE o pleito, tão-somente com relação às alegações de desnecessidade de depósito recursal e de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, rejeitando-se todas as demais. No mérito, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, apenas para cancelar o lançamento da multa por descumprimento de obrigação acessória relacionada à apresentação da EFD com informações incorretas ou omissas.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim