

**MINISTÉRIO DA FAZENDA****Conselho Administrativo de Recursos Fiscais****PROCESSO** 12448.729714/2018-61**ACÓRDÃO** 2401-011.775 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA**SESSÃO DE** 8 de maio de 2024**RECURSO** VOLUNTÁRIO**RECORRENTE** SAVEIROS CAMUYRANO SERVIÇOS MARÍTIMOS S/A**RECORRIDA** FAZENDA NACIONAL**Assunto: Obrigações Acessórias**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

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.

MULTA. CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF N° 02.

A argumentação sobre o caráter confiscatório da multa aplicada no lançamento tributário não escapa de uma necessária aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das

penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula n. 2.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo da multa, aplicando-se a retroatividade benigna, comparando-se com a multa do art. 12 da Lei 8.218/1991, se mais benéfico ao sujeito passivo. Vencidos os conselheiros Ana Carolina da Silva Barbosa e Matheus Soares Leite que davam provimento parcial ao recurso voluntário em maior extensão para também cancelar as multas nas competências 01/2014, 02/2014, 05/2014, 06/2014, 07/2014, 09/2014, 12/2014 e todas de 2015. Designado como redator ad-hoc o conselheiro Matheus Soares Leite. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Miriam Denise Xavier. Solicitou fazer declaração de voto o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente e Redatora designada

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Redator ad hoc

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Como **Redator *ad hoc***, sirvo-me da minuta de voto inserida pela relatora original, Conselheira **Ana Carolina da Silva Barbosa**, no diretório corporativo do CARF, a seguir reproduzida.

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por SAVEIROS CAMUYRANO SERVIÇOS MARÍTIMOS S/A contra o Acórdão nº. 09-70.659 (e-fls. 9440/9450) , proferido 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora, que julgou a Impugnação procedente em parte.

O Auto de Infração questionado nestes autos, acostado às e-fls. 2/08, foi emitido em 27/11/2018, com imposição de 2 (duas) penalidades por descumprimento de obrigações acessórias, em face da apuração das seguintes infrações:

- Apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF e/ou Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica, com incorreções e/ou omissões, com fundamento legal no art. 7º, inciso IV, da Lei nº 10.426/2002, com a redação dada pelo art. 19 da Lei nº 11.051/2004, no valor de R\$ 12.000,00.
- Apresentação de informações inexatas, incompletas ou omitidas na Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições), exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999, no valor de R\$21.366.782,36.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 09/19, a empresa tem como objeto social a prestação de serviços de navegação de apoio portuário e navegação de apoio marítimo, bem como de serviços complementares e correlatos a essas atividades. CNAE 5030-1/02 "Serviço de Apoio Portuário".

Esclarece-se, ainda, que a atividade da empresa se enquadra na substituição das contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei 8.212 de 24 de julho de 1991 pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) conforme o art. 8º, §3º, inciso X da Lei nº 12.546 de 14 de dezembro de 2011 **e está obrigada a declarar a totalidade da receita bruta dos serviços na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais — DCTF**, bem como adotar a escrituração EFD - Contribuições, nos termos do art. 16 da Lei n. 9.779/1999 e IN RFB nº1.252, de 2012, art. 4º. **A empresa teria excluído da receita bruta, as receitas contabilizadas na conta 412010201, denominadas "Receita de Exportação".**

A discordância relacionada à exclusão de receitas de exportação na base de cálculo da CPRB levou à lavratura do lançamento de obrigação principal, consubstanciado no PTA nº. 12448.729713/2018-16, cujo julgamento se deu em conjunto, em primeira instância, em razão da vinculação dos créditos apurados. Ressalta-se que o presente julgamento também está se dando conjuntamente.

No que diz respeito ao descumprimento das obrigações acessórias, a fiscalização esclareceu o seguinte:

4.1. O contribuinte foi intimado no Termo de Intimação n. 3, através da demonstração constante do Termo de Verificação, anexo a este, a confrontar o que foi declarado em DCTF e EFD Contribuições, com a base de cálculo encontrada, oferecendo-lhe a oportunidade de retificar tais declarações.

4.2. Este anexou uma planilha à resposta, para comprovação das alegações. Na resposta se limitou a reconhecer, apenas, a omissão total de informações nos meses 03/14, 04/14, 08/14; 10/14 e algumas competências com informação a maior do que deveria e outras com valor a menor do que deveria, mas tomando sempre como referência a base de cálculo que ele utilizou, demonstrada na tabela do Item 3.5 acima.

4.3. Com relação a DCTF, conforme planilha retro mencionada, reconheceu a omissão de informação na competência 01/15 e que as demais estariam corretas com referência na base de cálculo que ele utilizou demonstrada na tabela do Item 3.5 acima.

4.4. Então, apesar da oportunidade de corrigir ambas as declarações no prazo proporcionado o contribuinte nada fez.

Sobre como foi feito o cálculo das penalidades aplicadas, foi esclarecido o seguinte:

5.5. DA DCTF

5.5.1. A multa pela omissão na DCTF está prevista no art. 7º, inciso IV da Lei nº. 10.426/2002:

IV – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas.

5.1.2. Como se trata de uma informação por competência, seria de R\$ 20,00 (vinte reais) por mês, mas o inciso II do parágrafo 3º desse mesmo artigo estipula como valor mínimo R\$ 500,00 (quinhentos reais) por competência. Sendo, este, portanto, o valor aplicado, conforme tabela abaixo:

(...)

5.2. DA EFD CONTRIBUIÇÕES

5.2.1. A multa pela omissão na EFD Contribuições está prevista no art. 57, inciso III, alínea “a” da Medida Provisória nº. 2.158-35/2001, com redação dada pela Lei nº. 12.873/2013:

III - por cumprimento de obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas:

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 reação aos quais seja responsável tributário, no caso de informação omitida, inexata.

5.2.2. Fica demonstrado na tabela abaixo a forma como foi calculada essa multa, na qual é comparada todas as receitas de serviço (a considerada pelo contribuinte e a lançada na ação fiscal, conforme o item 3.10) com a receita informada na EFD, para encontrar o real valor que foi omitido nesta declaração e sobre o qual é aplicada a alíquota de 3% (três por cento).

Devidamente intimado, o sujeito passivo apresentou Impugnação (e-fls. 272/291), com os seguintes argumentos em síntese:

- Necessidade de julgamento conjunto com o Processo Administrativo nº 12448.729713/2018-16;
- as receitas excluídas da base de cálculo da CPRB são imunes;

- da impossibilidade de cobrança de multas distintas sobre o mesmo fato.

Levada a julgamento, foi a Impugnação julgada parcialmente procedente. O mencionado acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. APLICAÇÃO CONJUNTA DE MULTA DE OFÍCIO E POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. BIS IN IDEM.

A multa prevista no art. 44, inciso I, é única, no importe de 75%, e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DESCUMPRIMENTO. MULTA POR INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Aplica-se multa por infração à legislação tributária quando o contribuinte, obrigado à transmissão da Escrituração Fiscal Digital - EFD-Contribuições para o Sistema Público de Escrituração Digital - Sped, o faz com informações inexatas, incompletas ou omitidas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Os membros da 5ª Turma de Julgamento decidiram por bem excluir a multa por descumprimento de obrigação acessória pela apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, com incorreções e/ou omissões, no valor de R\$ 12.000,00. Dessa forma, foi mantida a multa pela apresentação de informações inexatas, incompletas ou omitidas na Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições), exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/1999, no valor de R\$ 21.366.782,36.

O sujeito passivo foi intimado do resultado do julgamento pela Caixa Postal, por meio de seu procurador, em 13/06/2019, conforme comprova o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (e-fls. 9465).

Em 15/07/2019, o Recurso Voluntário (e-fls. 9468/9488) foi apresentado pelo sujeito passivo, com argumentos abaixo sintetizados:

AS RECEITAS EXCLUÍDAS DA BASE DE CÁLCULO DA CPRB SÃO IMUNES

- No caso concreto, as receitas que a autoridade fiscal pretende incluir na base de cálculo da CPRB decorrem precisamente de operações de exportação de serviços realizadas pela Recorrente em favor de pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, as quais envolveram o ingresso de divisas,

ainda que o serviço ensejador das referidas receitas tenha sido executado em território nacional;

- Conforme o Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS), aprovado pelo Decreto 1.355/94, essa seria uma das modalidades de exportação de serviços;
- a aplicação por analogia da legislação do ISS não se mostra adequada para se definir o que seria exportação de serviços para fins da incidência da CPRB, quer porque a materialidade do ISS (prestação de serviços) é diferente da materialidade da CPRB (receita bruta), quer porque a CPRB, enquanto contribuição, possui a mesma natureza tributária do PIS e da COFINS, e não a do ISS, que consiste em imposto;

DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE MULTAS DISTINTAS SOBRE O MESMO FATO

- por meio do auto de infração nº 12448.729713/2018-16, a fiscalização está cobrando, além de valores a título de CPRB, multa de ofício de 75%. Além disso, através do presente Auto de Infração, a Receita Federal pretende exigir multas isoladas decorrentes de suposto erro no cumprimento de obrigações acessórias. Tal suposto erro, contudo, consiste precisamente na informação prestada pela Recorrente de que os valores relativos à receita bruta decorrente de exportação de serviços não deveriam compor a base de cálculo da CPRB;
- as sanções administrativas em questão (i) tratam rigorosamente da mesma conduta, (ii) afetam os mesmos bens jurídicos, e (iii) ainda foram aplicadas em relação a supostas infrações de caráter continuado, logo, em atenção ao princípio da consunção, a multa mais grave abrange aquela menor que lhe é subjacente, sob pena de violação à proporcionalidade e razoabilidade.
- Requer o cancelamento do Auto de Infração.

Em 27/07/2019, foi apresentada petição (e-fls. 9491/9599), juntando aos autos documentos complementares comprobatórios de que os pagamentos recebidos pela Recorrente representaram ingresso de divisas, visando evidenciar a exportação de serviços.

Em seguida, os autos foram remetidos para este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Matheus Soares Leite, Redator *ad hoc*.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. A imunidade para as receitas de exportação decorrentes de prestação de serviços

No período fiscalizado, o recorrente exercia atividade que se enquadrava na substituição das contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei 8.212 de 24 de julho de 1991 pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) conforme o art. 8º, §3º, inciso X da Lei nº 12.546 de 14 de dezembro de 2011.

Como relatado, a fiscalização considerou que as receitas de serviços contabilizadas como “Receitas de exportação”, não poderiam ser consideradas abrangidas pela regra da imunidade prevista no art. 149, §2º, inciso II, da CR/88, mesmo quando os serviços fossem contratados por empresas estrangeiras, com pagamentos resultantes de ingresso de divisas (modo 2 GATT).

Entendeu-se que, como os serviços de apoio portuário foram prestados nos portos brasileiros e adjacências (território nacional), independentemente dos pagamentos advirem do exterior (ingresso de divisas), e dos tomadores dos serviços serem empresas estrangeiras, as receitas não seriam decorrentes de exportação de serviços, pois a execução dos serviços e seu resultado teriam ocorrido em território nacional. Portanto, as receitas consideradas como “Receitas de Exportação” deveriam ser incluídas na receita bruta para fins de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB). A omissão da inclusão dessas receitas na DCTF e na EFD-Contribuições também levou ao lançamento da penalidades discutidas nesse processo administrativo.

Vale ressaltar a leitura da fundamentação à autuação apresentada pelo auditor, no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 9/18)

3.9. Diferentemente da exportação de mercadorias, não há como aferir fisicamente quando um serviço transpõe as fronteiras do País, destinando-se ao exterior, de modo que para que se possa reconhecer a ocorrência de uma exportação de serviços, é indispensável que se demonstre a conexão do serviço, por um lado, com o território brasileiro na sua origem e, por outro, com territórios estrangeiros no seu destino.

3.10. Por isso, para ser enquadrada como Receita de Exportação, o serviço tem que ser executado no exterior, ou, se desenvolvido em território nacional, que, pelo menos, os seus efeitos se completem em território estrangeiro. Não é suficiente que o contratante seja estrangeiro, nem tampouco que o pagamento represente ingresso de divisas no Brasil para enquadrar o pagamento desses serviços como tal. No que tange à legislação que versa sobre a CPRB, o cerne da questão é o local em que o serviço é executado e onde ele se completa.

3.11 A análise dos contratos de prestação de serviços apresentados, confirma a conexão do serviço em sua origem com o território nacional, na medida em que o

contribuinte atua com constância no mercado doméstico, em particular, nos portos brasileiros. Por outro lado, o serviço se conecta igualmente com o território nacional em seu destino, na medida em que todos os serviços são realizados necessariamente em portos brasileiros (e suas adjacências que é onde surge a necessidade do tomador para a tomada dos serviços de apoio portuário prestados pelo contribuinte. Sendo assim, a totalidade dos serviços tiveram a sua execução e o seu resultado em território nacional. Desta forma, se torna irrelevante se prestados a armadores nacionais ou estrangeiros, os serviços de apoio portuário em portos brasileiros, no que concerne à CPRB, não se enquadram na hipótese de exportação de serviços.

3.12 Para demonstrar de forma clara o descrito anteriormente foi montado o quadro abaixo através de uma amostragem extraída dos contratos e Notas Fiscais apresentadas pelo contribuinte. Neste quadro podemos perceber que não existe qualquer diferenciação entre os serviços executados para tomadores nacionais ou estrangeiros.

(...)

3.13. Sobre o tema em questão já se posicionou a Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal, através da Solução de Consulta de nº 117 - Cosit de 12 de maio de 2015, conforme trecho colacionado abaixo:

"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."
(grifos acrescidos)

A Delegacia de Julgamento entendeu da mesma forma para manter a autuação relativa à obrigação principal, no PTA nº. 12448.729713/2018-16, cancelando apenas a penalidade imposta em razão das omissões na DCTF (Parecer PGFN 433/2009). Foi mantida a imposição de penalidade pelas omissões na EFD-Contribuições.

A manutenção do lançamento relativo à obrigação principal apoiou-se no entendimento esposado na **Solução de Consulta COSIT nº 117, de 12/05/2015**, e no **Parecer Normativo COSIT/RFB nº. 1, de 11/10/2018**, que analisou de forma mais detalhada a legislação tributária nacional e a jurisprudência (até aquele momento) procurando dar um tratamento tributário para a exportação de serviços.

O referido parecer propôs o seguinte conceito para exportação de serviços:

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.

Com base na análise da legislação federal, estadual e municipal sobre exportação de serviços, bem como da jurisprudência, o parecer reconhece a existência de três grupos de serviços que possuiriam critérios suficientes para serem caracterizados como exportação:

- Serviços relacionados a imóveis ou a bens incorporados em imóveis: considera-se prestado o serviço no local onde se encontra o imóvel;
- Serviços relacionados a bens móveis (não incorporados a um imóvel): considera-se prestado o serviço no local (ou locais) onde o bem será utilizado;
- Serviços sem vinculação a um bem físico e/ou sem conexão a um local: (i) se for possível verificar que parte relevante da prestação deva ser realizada em determinado local, considerar-se-á prestado neste local; (ii) se a presença física for dispensada, mas for necessária presença indireta (subcontratação ou virtual), a demanda será considerada prestada onde se verifique a presença indireta ou virtual; (iii) quando não houver qualquer elemento de conexão territorial, a demanda do tomador se considerará atendida no local de sua residência ou domicílio.

O Parecer critica a adoção dos 4 modos de exportação de serviços do Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços, firmado no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC) ao final da Rodada do Uruguai do GATT/1994, Anexo 1B, mais especificamente, considerando que não há exportação de serviço no modo 2, que é exatamente a modalidade que o recorrente alega se enquadrar, senão, vejamos:

28. Já o segundo modo é aquele em que o tomador do serviço se desloca para fora do território de sua residência, onde irá “consumir” o serviço ou, como reza a letra do Acordo, o serviço é prestado no “território de um Membro aos consumidores de serviços de qualquer outro Membro” (GATS, Artigo I, 2., b), modo consumo no exterior). Neste modo, apenas o tomador do serviço transpõe fronteiras.

33. Ao contrário, em alguns casos - por exemplo, naqueles cobertos pelo segundo modo (GATS, Artigo I, 2., b) - temos, à primeira vista, uma prestação local de serviços realizada por um residente em determinado território, para um estrangeiro que ali consome o serviço. Ainda que se possam encontrar exceções, eventos nos quais talvez se admita a incidência de uma exportação nesta modalidade, certo é que não se pode presumir a priori sua ocorrência sempre que advier um comércio de serviços no segundo modo, posto que é razoável assumir que o serviço consumido no local da prestação gera, normalmente, seu resultado ou proveito e se esgota ali mesmo (neste caso, no local onde se estabelece o prestador) e, portanto, não “transpõe” fronteiras.

(...)

36. Para que se chegue a uma análise mais conclusiva sobre a ocorrência ou não de exportação de serviços em cada um dos quatro modos de comércio elencados no acordo (GATS, Artigo I, 2.), é imprescindível levar em conta, além dos elementos subjetivos da operação (situação do tomador e do prestador do serviço) **e do local onde se desenvolvem os atos de sua execução, pelo menos, o local onde o proveito ou a fruição do resultado do serviço se verificarão, de modo a autorizar o hermeneuta a responder, com razoável segurança jurídica, à questão central que ora se impõe: em quais casos o serviço terá transposto fronteiras?**

37. Assim demonstramos, **não se pode afirmar que toda hipótese abarcada pelos quatro modos do GATS corresponderia a uma exportação/importação de serviços e, conseqüentemente, não há como adotar de plano essa correspondência para uma hipótese qualquer sem exposição a uma razoável possibilidade de incorrer em erro.**

O Parecer caminhou no sentido de usar a legislação do ISSQN e a jurisprudência dos tribunais pátrios sobre quando o serviço será considerado prestado no território nacional e quando será considerado exportação (isento), apesar de estar-se avaliando aqui **imunidade para contribuição previdenciária incidente sobre receita bruta.**

Esta ressalva é relevante porque, em se tratando de **imunidade**, o Supremo Tribunal Federal tem reiterado a importância da interpretação teleológica da norma. Vale citar os precedentes sobre o tema (Tema 329 - variações cambiais positivas e Tema 674 – exportação por *trading companies*):

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.

III – O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra

e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do *leading case*, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(RE 627815, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 23-05-2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-192 DIVULG 30-09-2013 PUBLIC 01-10-2013 RTJ VOL-00228-01 PP-00678) (sem grifos no original)

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EXPORTAÇÕES. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO INDIRETA. *TRADING COMPANIES*. Art.22-A, Lei n.8.212/1991.

1. O melhor discernimento acerca do alcance da imunidade tributária nas exportações indiretas se realiza a partir da compreensão da natureza objetiva da imunidade, que está a indicar que imune não é o contribuinte, 'mas sim o bem quando exportado', portanto, irrelevante se promovida exportação direta ou indireta.

2. A imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição, alcança a operação de exportação indireta realizada por *trading companies* , portanto, imune ao previsto no art.22-A, da Lei n.8.212/1991.

3. A jurisprudência deste STF (RE 627.815, Pleno, DJe1º/10/2013 e RE 606.107, DJE 25/11/2013, ambos rel. Min.Rosa Weber,) prestigia o fomento à exportação mediante uma série de desonerações tributárias que conduzem a conclusão da inconstitucionalidade dos §§1º e 2º, dos arts.245 da IN 3/2005 e 170 da IN 971/2009, haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida perante à linha jurisprudencial desta Suprema Corte em relação à imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição.

4. Fixação de tese de julgamento para os fins da sistemática da repercussão geral: "A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art.149 da Constituição da

República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.”

5. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(RE 759244, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 12-02-2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-071 DIVULG 24-03-2020 PUBLIC 25-03-2020) (sem grifos no original)

Recentemente, no julgamento do Embargos de Divergência no Agravo Regimental no RE nº. 1.367.071/PR, o STF afastou a incidência de PIS e COFINS sobre frete na exportação indireta em geral por meio de *trading companies*. O Ministro Alexandre de Moraes sustentou que a imunidade prevista na Constituição Federal se estende a toda receita decorrente da exportação, o que incluiria o frete. Isto é, a imunidade não se limita apenas ao produto da venda realizada ao exterior. Para chegar nessa conclusão, Moraes defendeu que a essência da norma constitucional deve ser levada em consideração, qual seja, **evitar a exportação de tributos**, vejamos:

No voto que proferi no Tema 674, ressaltei que a Jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no que toca à imunidade tributária, tem convergido para uma profusa hermenêutica constitucional, admitindo-se a utilização de todos os métodos interpretativos, inclusive o teleológico ou finalístico.

Nesse ponto, citei diversos precedentes desta CORTE como, por exemplo, aquele no qual se entendeu que a imunidade sobre livros alcança também os aparelhos leitores de livros eletrônicos, o CD-Rom, e dispositivos que auxiliam a leitura digital (RE 330817, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, REPERCUSSÃO GERAL, DJe de 30/08/2017), e outro que assegurou às entidades religiosas a imunidade a todo o seu patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais, e não somente sobre os prédios destinados ao culto (RE 325822, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, DJ de 14/05/2004).

Nesse passo, realcei que o escopo da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF é a desoneração da carga tributária sobre transações comerciais que envolvam a venda para o exterior, evitando-se a indesejada exportação de tributos, de modo a tornar mais competitivos os produtos nacionais, contribuindo para geração de divisas e o desenvolvimento nacional.

Esse também foi o vetor interpretativo que adotou a SUPREMA CORTE, quando, no Tema 283, RE 606107, Rel. Min. ROSA WEBER, DJe de 25/11/2013, decidiu pela inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

(...)

E, não só. Ainda, no RE 627.815, julgado sob a sistemática da repercussão geral, decidiu-se ser inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de

exportação de produtos, uma vez que “A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.”

Veja que, no presente caso, ficou superada a divergência existente na Corte e reafirmou-se, mesmo em se tratando de serviço de frete, a abrangência da imunidade. Dessa forma, entendo que a mesma jurisprudência do STF deve ser aplicada quando se está diante de uma prestação de serviços a tomador estrangeiro com ingresso de divisas, pois o objetivo da norma imunizante é exatamente valorizar o prestador de serviço nacional e atrair o ingresso de divisas.

O recorrente sustenta que as receitas de exportação contabilizadas na conta 412010201 seriam receitas imunes, conforme previsto no § 2º no art. 149 da Constituição Federal, que determina que as contribuições sociais (como a CPRB) e de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre receitas decorrentes de exportação. Confira-se:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (...).”

Dessa forma, e considerando que parte de suas receitas decorrem de serviços prestados a pessoas jurídicas localizadas em outros países, cujo pagamento representa ingresso de divisas, o recorrente excluiu tais receitas da base de cálculo da CPRB, conforme dispõe a alínea “a” do inciso II do art. 9º, da Lei nº. 12.546/2011, *verbis*:

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:

I – a receita bruta deve ser considerada sem o ajuste de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 ;

II - exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

a) de exportações; e (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013) (grifos acrescentados)

É fato que a Constituição Federal e a legislação da CPRB não apresentam uma definição do que sejam receitas de exportação de serviços, mas é importante buscar uma interpretação coerente e sistemática do ordenamento jurídico, inclusive considerando o Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS), firmado no âmbito da Organização Mundial do

Comércio (OMC) do qual o Brasil é signatário e tem *status* de legislação tributária¹, bem como os entendimentos do Supremo Tribunal Federal mencionados acima sobre o tema imunidades.

O GATS trata do comércio internacional de serviços de forma ampla, dividindo-o em 4 (quatro) Modos, correspondentes a quatro formas de prestação de serviços no âmbito internacional: (i) do território de um membro ao território de qualquer outro membro; (ii) no território de um membro aos consumidores de serviços de qualquer outro membro; (iii) pelo prestador de serviços de um membro, por intermédio da presença comercial, no território de qualquer membro; ou (iv) pelo prestador de serviços de um membro, por intermédio da presença de pessoas naturais de um membro no território de qualquer outro membro.

Essa sistemática foi adotada no Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (Siscoserv). Portanto, é razoável o entendimento do recorrente de que o comércio internacional de serviços seria feito com base nas regras do GATS. Todavia, pela interpretação das autoridades fiscais, a prestação de serviços pelos Modos 1 e 2 não seria exportação de serviços para fins de ISSQN, e consequentemente não deveriam ser para os demais tributos como a CPRB, muito embora sejam comércio internacional de serviços, conforme a classificação do GATS replicada no Siscoserv e não haja na legislação específica do tributo tais requisitos.

A legislação de PIS/COFINS foi mais precisa ao prever a desoneração, especificando que não seriam tributadas as receitas decorrentes de operação de exportação de mercadorias, e ainda as receitas de serviços (i) prestados a tomador residente ou domiciliado no exterior e (ii) cuja remuneração represente ingresso de divisas. É o que se vê da leitura do art. 5º, inciso II, da Lei nº. 10.637/02, idêntico conteúdo ao art. 6º, II, da Lei nº. 10.833/03:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. (grifos acrescidos)

¹ O Brasil internalizou as normas do GATS mediante a aprovação do Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgação do Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994. Sobre o status de legislação tributária dos acordos internacionais, vide o disposto nos arts. 96 e 98 do Código Tributário Nacional:

“Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

“Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.”

Ora, as contribuições ao PIS e a COFINS são da espécie contribuições sociais, e têm a mesma base imponible que a CPRB: receita. Ademais, as bases de cálculo das contribuições são informadas na mesma obrigação acessória – qual seja a EFD Contribuições. Portanto, apesar do esforço do Parecer Normativo nº. 1, de 11/10/2018 em utilizar a legislação do ISSQN, tributo de competência dos Municípios, para trazer uma solução para a tributação de serviços prestados a pessoas jurídicas localizadas no exterior, entendo que tal raciocínio não está correto.

Não há como se entender que as receitas decorrentes de serviços prestados para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas sejam consideradas receitas de exportação para fins de PIS e COFINS e não sejam assim consideradas para fins de CPRB.

Portanto, ao contrário da interpretação apresentada no Parecer COSIT nº. 1/2018 e acatada pela decisão de piso, entendo que apesar de a legislação da CPRB não especificar o que seria considerado receita de exportação na prestação de serviços, há que se adotar as disposições do GATS e da legislação do PIS e da COFINS, que também são contribuições sociais e que incidem sobre a mesma base, cuja legislação definiu que será considerada exportação de serviço a prestação **a tomador residente ou domiciliado no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.**

Diante do exposto, entendo que o recorrente não teria que incluir as receitas de exportação na base de cálculo da CPRB, e consequentemente, deve ser cancelada a penalidade aplicada em razão da diferença de receitas verificada pela fiscalização.

Contudo, considerando que a o próprio recorrente admitiu que não apresentou informações nas competências de 03/2014, 04/2014, 08/2014 e 10/2014, há que se analisar a manutenção da penalidade nestas competências.

2. Da Multa por descumprimento de obrigação acessória

Após ser devidamente intimado o recorrente não retificou o arquivo EFD-Contribuições, apenas admitiu que teria incorrido em omissões em algumas competências, o que levou à aplicação da penalidade em razão do descumprimento de obrigação acessória, assim descrita no Auto de Infração (e-fls. 2/8):

EFD-CONTRIBUIÇÕES

INFRAÇÃO: APRESENTAÇÃO DE EFD-CONTRIBUIÇÕES COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS

O sujeito passivo apresentou com informações inexatas, incompletas ou omitidas Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições), exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, ensejando na aplicação de multa, conforme relatório fiscal em anexo.

Conforme destacado pela decisão de piso, a Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 5 de julho de 2010, instituiu a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (EFD-PIS/Cofins). Com a criação da Contribuição Previdenciária incidente sobre a Receita (CPRB) pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, foi editada a Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012, que revogou a primeira e renomeou a EFD-PIS/Cofins para EFD-Contribuições.

Ao caso foi aplicada a penalidade prevista no art. 10 da Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012, dispositivo que fazia referência à multa do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Vejamos:

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.

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) (grifos acrescidos)

O recorrente alega que a multa de ofício de 75% aplicada no lançamento da obrigação principal (PTA nº. 12448.729713/2018-16) já abarcaria a penalidade aplicada em razão do descumprimento de obrigação acessória, e que, pela mesma razão que levou ao cancelamento da multa relativa às incorreções na DCTF, a penalidade aplicada em virtude das incorreções na EFD-Contribuições também deveria ser cancelada.

Sustenta, em seu recurso, que não é possível a cobrança de multas distintas sobre o mesmo fato, pois *“as sanções administrativas em questão (i) tratam rigorosamente da mesma conduta, (ii) afetam os mesmos bens jurídicos, e (iii) ainda foram aplicadas em relação a supostas infrações de caráter continuado, logo, em atenção ao princípio da consunção, a multa mais grave abrange aquela menor que lhe é subjacente, sob pena de violação à proporcionalidade e razoabilidade”* (e-fls. 9483).

Quanto ao alegado caráter confiscatório da multa aplicada, em razão da violação dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, vale ressaltar que imposição da penalidade se deu com base em lei vigente e válida, sendo a atividade da Fiscalização vinculada e obrigatória, não podendo este Colegiado afastar sua aplicação em razão de alegação de inconstitucionalidade, isso em conformidade com a Súmula CARF nº 2.

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

No que diz respeito ao argumento sobre a possibilidade de aplicação concomitante da multa de ofício de 75% e a multa por descumprimento de obrigação acessória, pela incorreção das informações prestadas em EFD-Contribuições, a decisão de piso não entendeu o seguinte:

Dentre os tributos que são exigidos apresentação mensal de Declaração - DCTF está a CPRB e os valores informados são objeto de procedimento de auditoria interna. Havendo incorreções ou omissões o sujeito passivo se sujeita a multas mediante lançamento de ofício.

No entanto, na situação em baila, conforme processo nº12448.729713/2018-16, existiu a cobrança da obrigação principal de exigência da contribuição com a aplicação da multa de ofício no percentual 75%, prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1977, que impõe esta multa "*a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*".

Conforme estabelecido no PARECER PGFN 433/2009, que analisa esta mesma modalidade de infração no caso de GFIP, nos itens 32 e seguintes tem-se que:

32. No entanto, não é essa a sistemática legal a multa prevista no art. 44, inciso I, é única, no importe de 75%, e visa apenas, de forma conjunta, tanto o não pagamento (parcial ou total) do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou a declaração inexata, sem haver como mensurar o que foi aplicado para punir uma ou outra infração.

33. Com efeito, observa-se que somente haverá o lançamento de ofício, na forma do art. 44, inciso 1, se ainda não houver sido constituído o crédito tributário, em outras palavras, se o tributo ainda não foi objeto de confissão de dívida por não ter sido apresentada a declaração, ou porque a declaração apresentada foi incompleta ou omissa. Sendo assim, as duas infrações, nesse caso, são verificadas simultaneamente e, portanto, haverá a incidência de apenas uma multa (de ofício), no montante de 75% do tributo não recolhido, a teor do art. 44,1, da Lei 9.430, de 1997.

*34. Registre-se que tal multa, dirigida a punição de ambas as condutas, **não deve ser cumulada com outra penalidade pecuniária** por descumprimento de obrigação acessória decorrente da não entrega, ou da entrega inexata, da mesma declaração (a exemplo da multa do art. 32-A, II já referido), sob pena de inaceitável bis in idem. (grifei)*

Atendendo, portanto, à orientação exarada no Parecer acima transcrito, assiste razão ao contribuinte na alegação de BIS IN IDEM, assim, a multa pela infração de omissão na DCTF deve ser cancelada.

Já no tocante às omissões verificadas na Escrituração Fiscal Digital da Contribuição EFD - CONTRIBUIÇÕES, cumpre esclarecer que a autuação deu-se com base na competência da Secretaria da Receita Federal (atual Receita Federal do Brasil-RFB) dada pelo art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, para “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”, a Instrução Normativa RFB nº 1.052, de 5 de julho de 2010, instituiu a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (EFD-PIS/Cofins). Posteriormente, foi editada a Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012, que revogou a primeira e renomeou a EFD-PIS/Cofins para EFD-Contribuições (com a inclusão da Contribuição Previdenciária incidente sobre a Receita de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011):

(...)

Como o próprio nome da EFD-Contribuições indica que as contribuições que devem ser apuradas nessa escrituração digital são as incidentes sobre a receita: Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita.

Os documentos e operações da escrituração representativos de receitas auferidas e de aquisições, custos, despesas e encargos incorridos, serão relacionadas no arquivo da EFD-Contribuições em relação a cada estabelecimento da pessoa jurídica.

A escrituração das contribuições sociais e dos créditos, bem como da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, será efetuada de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica. O arquivo da EFD-Contribuições deverá ser validado, assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente do Sped.

No presente caso, a multa aplicada foi por irregularidade na Escrituração Digital do recorrente (EFD-Contribuições), trata-se de obrigação acessória essencial para os procedimentos fiscalizatórios e, a ocorrência de irregularidades ou a aplicação da penalidade não guarda relação direta com a falta de recolhimento de tributos. O contribuinte pode descumprir a obrigação acessória e, mesmo assim, apurar e recolher corretamente os seus tributos. Assim é que, essa jamais pode ser considerada como uma etapa preparatória para a falta de recolhimento de tributos, tratando-se de ações completamente autônomas.

Além disso, as multas aplicadas (multa por descumprimento de obrigação acessória e a multa de ofício de 75%) são penalidades cujos fatos geradores são diversos, bases legais distintas, base de cálculo e alíquotas igualmente distintas. Portanto, acontecendo a situação prevista em lei, a Autoridade Fiscal tem a obrigação de ofício de realizar o lançamento, podendo

incorrer em responsabilidade funcional caso não cumpra o seu dever. Da mesma forma, o julgador não pode se desviar do conteúdo da lei diante de situação fática que se configura claramente como hipótese de aplicação da penalidade.

De outra sorte, entendo que a penalidade deverá ser recalculada, tendo em vista que em alteração posterior sobreveio penalidade menos gravosa.

Em 15/03/2019, o citado artigo 10 da IN 1252/2012 teve sua redação alterada, e penalidade aplicada aos casos de omissão de informações relativas à EFD-Contribuições passou a ser a multa prevista no art. 12 da Lei nº 8.218/91:

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)

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

I - multa equivalente a 0,5% (meio por cento) do valor da receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração aos que não atenderem aos requisitos para a apresentação dos registros e respectivos arquivos; (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

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)

III - multa equivalente a 0,02% (dois centésimos por cento) por dia de atraso, calculada sobre a receita bruta da pessoa jurídica no período a que se refere a escrituração, limitada a 1% (um por cento) desta, aos que não cumprirem o prazo estabelecido para apresentação dos registros e respectivos arquivos. (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

Parágrafo único. Para as pessoas jurídicas que utilizarem o Sistema Público de Escrituração Digital, as multas de que tratam o caput deste artigo serão reduzidas: (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

I - à metade, quando a obrigação for cumprida após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; e (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

II - a 75% (setenta e cinco por cento), se a obrigação for cumprida no prazo fixado em intimação. (Incluído dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

Portanto, pela aplicação literal do art. 106, inciso II, alínea 'c' do Código Tributário Nacional deve a nova norma do art. 12, II da Lei nº 8.218/91 ser aplicada à infração pretérita, pois trata-se de ato não definitivamente julgado e de penalidade menos severa àquela prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Este é o posicionamento da CSRF, como se vê pela leitura do Acórdão nº. 9202-009.858, abaixo ementado:

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 – CSRF / 2ª Turma, Conselheira Relatora Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, sessão de 20/09/2021).

Diante do exposto, entendo que a penalidade aplicável nas competências de 03/2014, 04/2014, 08/2014 e 10/2014 deve ser recalculada para aplicação da retroatividade da lei mais benéfica.

3. Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer o recurso voluntário e dar-lhe parcial provimento, para cancelar as multas de 01/2014, 02/2014, 05/2014, 06/2014, 07/2014, 09/2014, 12/2014 e todas as competências de 2015, mantendo a penalidade imposta nas competências de 03/2014, 04/2014, 08/2014 e 10/2014, devendo ser esta recalculada conforme o art. 12, inciso II da Lei nº 8.218/1991.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite – Redator *ad hoc*

VOTO VENCEDOR

Conselheira Miriam Denise Xavier – Redatora Designada

A divergência em relação ao voto da relatora é com relação à imunidade para as receitas de exportação decorrentes de prestação de serviços.

A CR/88, art. 195, dispõe:

Art. 167. São vedados: [...]

XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

[...]

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro; [...]

Veja-se que, conforme a CR/88, a contribuição para o PIS e a COFINS é destinada para a seguridade social e tem como base de cálculo a receita ou o faturamento.

Já a contribuição previdenciária tem como base de cálculo os rendimentos do trabalho da pessoa física e somente podem ser utilizadas para pagamento de benefícios do regime geral de previdência social.

O legislador, por ocasião da publicação da Lei 12.546/2011, com o fim específico de aumentar a oferta de vagas no mercado de trabalho, substituiu a contribuição sobre os rendimentos do trabalho, previstas na Lei 8.212/91, art. 22, incisos I e III, pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), para a empresa que pertença a algum dos setores da economia previstos na lei.

Também a CR/88 determina:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; [...]

Daí a necessidade de se definir exatamente o que é receita de exportação, especialmente na hipótese do caso concreto em análise, pois não se trata de exportação de mercadorias, mas sim prestação de serviços. Também não se trata de contribuição que originalmente tem como base de cálculo a receita ou faturamento, mas sim a receita substitutiva da contribuição sobre os rendimentos do trabalho de empregados e contribuintes individuais, necessária à composição do caixa da previdência social.

Ao contrário do que entende a relatora, exatamente por se tratarem de tributos com finalidades e comando constitucional distintos, é que cabe uma análise diferenciada entre a CPRB e a PIS/COFINS. A questão ultrapassa a mera menção a "ingresso de divisas".

Não é razoável adotar decisões do STF ou STJ sobre **receitas de exportação de produtos**, por meio de **trading companies**, e receitas relativas a fretes, na exportação desses produtos, para afastar a tributação sobre **receitas de prestação de serviços**, que apesar de contratados por empresa estrangeira, foram integralmente prestados em território nacional.

A RFB/Cosit, manifestou-se a respeito, por meio da SCI Cosit nº 117/2015 e Parecer Normativo Cosit RFB nº 1/2018.

Destes atos normativos se extrai:

SCI Cosit nº 117/2015:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS EMENTA: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB) SUBSTITUTIVA DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE A REMUNERAÇÃO. 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.

[...]

26. Relevante destacar que, comparando às contribuições para o PIS e a Cofins, as contribuições previdenciárias sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalhador, da qual a CPRB é substituta, foram concebidas e tratadas por regras constitucionais diferenciadas e próprias, especialmente por estarem reservadas para o pagamento dos benefícios previdenciários do Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e atreladas ao princípio do equilíbrio financeiro e atuarial deste regime de previdência, conforme o inciso XI do art. 167 e caput do art. 201 da CF/88.

27. A CPRB foi concebida com o escopo de desonerar alguns setores da economia, o que, por si só, já resulta em redução da arrecadação deste tributo, não sendo possível, além disso, ser aplicada, sem previsão legal, regra prevista para outra contribuição, no caso o PIS ou a Cofins, para estender ainda mais a dispensa de recolhimento da CPRB por conta da imunidade na exportação.

[...]

Nestas condições, **a possibilidade de exclusão das receitas decorrentes de exportação de serviços, da base de cálculo da CPRB, fica restrita à contratação direta com pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, para prestação de serviço cujos resultados se verifique no exterior**, não sendo suficiente a mera entrada de divisas, ou seja, além da entrada de divisas, **há a necessidade de que o resultado dos serviços sejam verificados no exterior, não sendo aceitos os serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique.** (grifo nosso)

[...]

37.2. 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.**

Parecer Normativo Cosit RFB nº 1/2018:

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. (grifo nosso)

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. (grifo nosso)

[...]

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.

LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO - ATUAÇÃO DO TOMADOR NO MERCADO EXTERNO -SERVIÇOS EXECUTADOS BENS MÓVEIS SEM CONEXÃO COM DETERMINADO TERRITÓRIO OU EXECUTADOS SEM REFERIMENTO A UM BEM FÍSICO Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os serviços são executados em um bem móvel sem conexão necessária com determinado território ou são executados sem referimento a qualquer bem físico, a demanda:

a) **quando uma parte relevante da prestação deva se realizar necessariamente em determinado local com a presença física do prestador, se considera atendida naquele local;** (grifo nosso)

b) quando, embora dispensada a presença física do prestador, for necessária sua presença indireta (por subcontratação) ou virtual (pelo acesso compulsório a serviços eletrônicos locais sem os quais se tornaria obrigatória sua presença física direta ou indireta), se considera atendida onde sua presença indireta ou virtual for indispensável; e

c) não havendo qualquer elemento de conexão territorial relacionado com o resultado da prestação, se considera atendida no local onde o tomador tem sua residência ou domicílio.

[...]

UM CONCEITO DE "EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS"

PARA FINS DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

119. Levando-se em conta a intenção do legislador de incentivar a atividade econômica no mercado interno, pode-se propor, para fim de interpretação da legislação tributária, o seguinte conceito de exportação de serviços, ressalvada disposição legal em contrário:

Exportação de serviços é a operação realizada entre aquele que, enquanto prestador, atua a partir do mercado doméstico, com seus meios aqui disponíveis, 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.

[...]

vi) Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os serviços são executados em um bem móvel sem conexão necessária com determinado território ou são executados sem referimento a qualquer bem físico, a demanda:

a) quando uma parte relevante da prestação deva se realizar necessariamente em determinado local com a presença física do prestador, se considera atendida naquele local;

b) quando, embora dispensada a presença física do prestador, for necessária sua presença indireta (por subcontratação) ou virtual (pelo acesso compulsório a serviços eletrônicos locais sem os quais se tornaria obrigatória sua presença física direta ou indireta), se considera atendida onde sua presença indireta ou virtual for indispensável; e

c) não havendo qualquer elemento de conexão territorial relacionado com o resultado da prestação, se considera atendida no local onde o tomador tem sua residência ou domicílio.

No presente caso, conforme interpretação acima, para que a receita seja considerada decorrente de exportação de serviços, devem ser observados os requisitos cumulativos:

- a) O prestador atua a partir do mercado doméstico, com seus meios disponíveis em território nacional;
- b) A demanda deve ser satisfeita em um outro mercado, no exterior; e
- c) O tomador atua naquele outro mercado (no exterior).

No presente caso, a prestação de serviços aconteceu no Brasil, com meios disponíveis em território nacional, mas a **demanda é satisfeita no Brasil e o tomador atua no Brasil e no exterior**. Logo, **não** pode a receita obtida ser considerada como de exportação.

Diante do exposto, eis a divergência em relação ao voto da relatora: as receitas obtidas com prestação de serviços ocorrida em território nacional, ou seja, **a demanda totalmente satisfeita no Brasil**, não são receitas de exportação e, conseqüentemente, integram a base de cálculo da CPRB e devem ser declaradas na EFD - contribuições.

Assim, mantém-se a aplicação da multa por descumprimento da obrigação acessória.

Acrescente-se que a matéria já fora apreciada por esta turma de julgamento, em composição diferente, mas com parte dos mesmos conselheiros atuais, no Acórdão 2401-007.575,

situação em que foi dado provimento ao recurso voluntário porque os serviços foram prestados no exterior.

Quanto às demais questões, não há divergência e deve ser aplicada a retroatividade benigna para que a multa aplicada, nos termos da Lei 12.873/2013, art. 157, III, seja comparada com a multa que seria devida com a aplicação da Lei 8.218/91, art. 12, apurando-se, por competência, a multa mais benéfica ao sujeito passivo.

Conclusão

Voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo da multa, aplicando-se a retroatividade benigna, comparando-se com a multa do art. 12 da Lei 8.218/1991, se mais benéfico ao sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre conselheira relatora, peço vênia para manifestar entendimento divergente.

De plano, há que se ponderar que a obrigação principal restou mantida, eis que o recurso voluntário não foi conhecido. Logo, poderíamos sustentar que a multa correspondente às respectivas omissões na EFD-Contribuições deveria, de plano, ser também mantida em razão da vinculação por decorrência. Considero, entretanto, que, a rigor, cabe analisar a questão de fundo, ainda que de forma incidental, ou seja, sem afetar o lançamento da obrigação principal. Inicialmente, cabe ainda ponderar que não divirjo do entendimento da conselheira relatora no que toca à retroatividade benigna, vertido inclusive na invocada decisão unânime da 2ª Turma da Câmara Superior.

Como bem destacado pela conselheira relatora, o lançamento se alinhou ao entendimento veiculado na Solução de Consulta COSIT nº 117, de 12 de maio de 2015, e alinhavado no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 1, de 11 de outubro de 2018. No entender da conselheira relatora, não se teria prestigiado a interpretação teleológica da norma, interpretação reiteradamente adotada pelo Supremo Tribunal Federal ao analisar questões envolvendo imunidade tributária, em especial destoaria da interpretação evidenciada no julgamento dos Embargos de Divergência no Agravo Regimental no RE nº 1.367.071/PR (RE 1367071 AGR-EDV/PR) em que se afastou a incidência da contribuição para o PIS e da COFINS sobre receitas decorrentes do serviço de frete à empresa comercial exportadora, ainda que o transporte rodoviário para fins de exportação dos produtos seja executado em território nacional, uma vez que se considerou ser aplicável, apesar de se tratar de situação fática diversa, a mesma fundamentação adotada no Tema 674 de repercussão geral, RE 759.244-RG, no qual se fixou a tese de a imunidade do art. 149, §2º, do art. 149 da Constituição da República alcançar as receitas decorrentes de operações

indiretas de exportação caracterizadas por haver participação negocial de empresa comercial *com a finalidade específica de exportação*, adotando-se a interpretação teleológica para fixar o alcance da desoneração, a fim de prestigiar o objeto da imunidade, no caso as exportações, e não o sujeito passivo tributário, devendo, assim, prevalecer o princípio do destino em função da mercadoria/produto destinada ao exterior nas imunidades tributárias versadas no art. 149, §2º, I, da Constituição da República. Ao analisar a controvérsia no julgamento do RE 1367071 AGR-EDV/PR, o ministro Alexandre de Moraes ressaltou:

(...) o Tribunal de origem assentou inexistir previsão constitucional ou legal para não incidência da contribuição para o PIS e da COFINS sobre as receitas auferidas pelo operador de transporte com o serviço de frete contratado por trading company.

No Recurso Extraordinário, a empresa BRADO LOGÍSTICA S.A., que presta serviços de transportes de cargas em geral, dentre outros, sustenta, em síntese, que o acórdão recorrido contrariou o artigo 149, § 2º, I, da CF/1988, pois a imunidade prevista nesse dispositivo constitucional, bem como a isenção inserta no artigo 6º da Lei 10.833/2003 e artigo 5º da Lei 10.637/2002 abrangem não só o produto da venda realizada ao exterior, mas toda a receita decorrente da operação de exportação, no qual o frete é parte indissociável.

A referida empresa vende o serviço de frete a determinados clientes que se caracterizam como “trading companies” (comerciais exportadores com fins específicos de exportação). Esses fretes são referentes ao transporte, dentro do território nacional, de produtos destinados à exportação, até os portos marítimos, portos secos e/ou até Recintos Especiais para Despachos Aduaneiros de Exportação (REDEX).

Assim, pretende a empresa de logística que as receitas auferidas da venda dos supracitados fretes não sofra a incidência do PIS e da COFINS, ao argumento de que tais receitas gozam da imunidade prevista no artigo 149, § 2º, I, da CF/1988 (§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

(...)

Pelas transcrições acima, constata-se que o Tribunal entendeu que a receita oriunda da venda de frete não está abrangida pela imunidade constitucional, que, ao seu entender, é destinada à receita oriunda da venda de produtos ao exterior.

Da mesma forma, ao interpretar a legislação tributária de regência (MP 2.158-35, de 2001; Lei 10.833/2003; Lei 10.637/2002; IN/RFB nº 1.152/2011; Lei 10.865/2004; e Decreto 6.759/2009), concluiu que a isenção prevista nas leis sobre as receitas de frete de produtos destinados à exportação tem incidência apenas quando o frete é contratado por pessoa jurídica preponderantemente exportadora, que vá exportar o produto diretamente, ou por intermédio de

empresa comercial exportadora, não alcançando o frete contratado por esta última.

Como se vê, o acórdão recorrido, ao lado de interpretar a legislação infraconstitucional de regência, também adotou fundamento constitucional para afastar as receitas de frete da imunidade das contribuições sociais.

Ocorre que o preço do frete inclui a carga tributária sobre ele incidente, a qual será repassada para a operação de exportação, quer seja ela realizada diretamente pela empresa exportadora, quer pela “trading company”.

Assim, frustra-se o principal escopo buscado pelo constituinte de desonerar as exportações, contribuindo para a indesejada exportação de tributos.

Em conclusão, penso que, apesar de as situações fáticas analisadas na hipótese vertente e aquela do Tema 674 da repercussão geral serem distintas, os fundamentos adotados neste último são suficientes para assegurar que a norma imunizante abranja também as receitas oriundas do serviço de frete destinado à mercadoria a ser exportada, seja a empresa contratante a própria exportadora ou a comercial exportadora, haja vista que, como aqui assinalado, no Tema 674 não se fez distinção entre a venda ao exterior ser realizada de forma direta ou indireta, desde que com o fim específico de destinar um produto à exportação.

No caso do presente processo administrativo fiscal, a recorrente prestava o serviço de reboque de embarcações em portos brasileiros para a PETROBRÁS, armadores, empresas mineradoras etc. Do contrato de e-fls. 110/131, extrai-se o conceito de reboque (e-fls. 118):

(...) ‘reboque’ é qualquer operação relacionada a puxar, empurrar, segurar no lugar, deslocar, acompanhar ou guiar a embarcação do Arrendatário, ou ficar de prontidão próximo a ela, e as expressões ‘rebocar’, ‘sendo rebocada’ e ‘reboque’ serão definidas da mesma forma.

Note-se inclusive que havia prestação do serviço de reboque portuário inclusive para embarcações de passageiros com descontos para embarcações que desatracam e, em seguida, atracam novamente para permitir espaço no cais (e-fls. 174/175) e que há contrato a mencionar tabela de preços específica para “CABOTAGEM / MERCOSUL LINE” (e-fls. 118).

Ao efetuar o recolhimento da CPRB, a autuada diferenciava entre contratantes domiciliados no Brasil e contratantes domiciliados no exterior, excluindo a receita auferida destes da receita bruta e contabilizando as receitas advinda dos contratantes domiciliados no exterior na conta 412010201, denominadas “Receita de Exportação”.

A situação concreta em tela não permite a adoção da fundamentação desenvolvida na fixação da tese do Tema 674 de repercussão geral nos termos do decidido no RE 1367071 AGR-EDV/PR, pois o serviço de reboque portuário não se assemelha ao frete discutido no RE 1367071 AGR-EDV/PR, não atendendo a premissa de se tratar de serviço indissociável de uma operação de exportação, eis que, ao atracar e desatracar, os navios podem estar simplesmente a transportar passageiros ou passageiros e mercadorias ou somente mercadorias, sendo que apenas as

mercadorias numa determinada atracagem e desatracagem podem envolver operação de importação e/ou exportação, mas as mercadorias também podem estar em operação de cabotagem na costa brasileira ou a ser transportada de ou para porto fluvial brasileiro. Em resumo, o serviço de rebocagem de embarcações no porto não se confunde com o transporte mercadorias para exportação e nem com esta está vinculada de forma indissociável, caso contrário todo o serviço destinado ao próprio rebocador passível de rebocar embarcação a transportar no todo ou em parte mercadorias para exportação teria de ser desonerado no todo ou em parte e também os serviços prestados aos prestadores dos prestadores destes e assim por diante. Logo, considero, sob esse prisma, não ser aplicável ao caso concreto a inteligência adotada no RE 1367071 AGR-EDV/PR.

Sob o prisma da prestação dos serviços ao tomador pessoa jurídica domiciliada no exterior, cabe asseverar que o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 1, de 11/10/2018, expressamente se manifesta no sentido de se buscar uma interpretação teleológica das normas, não destoando do escopo almejado pelo constituinte e destacado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal de se desonerar as exportações, de modo a se evitar a exportação de tributos (Tema 674), sendo cabível adotar os fundamentos do Parecer Normativo para afastar os argumentos da recorrente e solucionar a presente lide, uma vez que a prestação de serviço de rebocagem para atracar ou desatracar em porto brasileiro é realizada por prestador, a partir do mercado doméstico, com seus meios disponíveis em território nacional, para atender a uma demanda a ser satisfeita integralmente no território nacional *e sem uma vinculação indissociável uma operação de exportação*, ainda que em favor de um tomador domiciliado no exterior.

Destarte, diante dos elementos do presente caso concreto, o entendimento mais adequado se alinha ao tratamento dado pelo legislador ao ISS, na linha explicitada pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 1, de 2018, como ressaltou o conselheiro Guilherme Paes de Barros Geraldi em seu voto.

De qualquer forma, para quem adotar o entendimento diverso de se admitir o cabimento da aplicação ao presente caso concreto da fundamentação do Tema 674 nos moldes analisados no julgamento dos Embargos de Divergência no Agravo Regimental no RE nº 1.367.071/PR (RE 1367071 AGR-EDV/PR), suponho que deveria também admitir a necessidade de limitação da imunidade às receitas do serviço de reboque proporcionais às mercadorias exportadas embarcadas nas embarcações rebocadas no porto brasileiro, cabendo à recorrente fazer prova do fato impeditivo/modificativo, ou seja, evidenciar embarcação por embarcação rebocada nela haver mercadorias e não passageiros e havendo mercadorias evidenciar o percentual de receita de reboque referente ao transporte pela embarcação rebocada de mercadoria destinada ao mercado interno, à importação e à exportação a cada atracagem e desatracagem, de modo a se precisar a “receita de exportação”. Não detecto, contudo, tal prova nos autos, sendo ônus da recorrente a prova do fato impeditivo/modificativo do lançamento de ofício.

Por fim, deixo registrado acompanhar os fundamentos tecidos pela conselheira Miriam Denise Xavier em seu voto.

Isso posto, voto por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para determinar o recálculo da multa, aplicando-se a retroatividade benigna, comparando-se com a multa do art. 12 da Lei 8.218/1991, se mais benéfico ao sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro