



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13558.727300/2019-01
ACÓRDÃO	2101-002.935 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TECON SALVADOR S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Wesley Rocha e Ana Carolina da Silva Barbosa que davam provimento.

Sala de Sessões, em 5 de novembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Antonio Sávio Nastureles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Ricardo Chiavegatto de Lima (substituto[a] integral), Roberto Junqueira de Alvarenga Neto, Ana Carolina da Silva Barbosa, Antonio Savio Nastureles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto pela TECON SALVADOR S/A em face do acórdão nº 102-000.403, que julgou improcedente a impugnação apresentada e manteve o crédito tributário, referente ao recolhimento a menor da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) nos anos de 2015 e 2016, bem como as multas.

A recorrente possui contrato de arrendamento com a Companhia Docas do Estado da Bahia (CODEBA) e realiza a prestação serviços relacionados à movimentação e armazenagem de cargas e de apoio a navios.

Em suma, a controvérsia reside na possibilidade de dedução das “receitas de exportação” da base de cálculo da CPRB. No entendimento da autoridade fiscal, as receitas obtidas sobre os serviços prestados a empresas domiciliadas no exterior não poderiam ter sido excluídas da base de cálculo da CPRB, pois os serviços foram prestados no porto de Salvador/BA.

“Como já mencionado anteriormente, quando tratamos da memória de cálculo apresentada pelo contribuinte, constatamos que não foram consideradas como base de cálculo para a CPRB as receitas obtidas sobre os serviços prestados a empresas domiciliadas no exterior. Mas, de acordo com a Solução de Consulta-COSIT nº 117 de 12 de Maio de 2015, itens abaixo transcritos, as receitas de exportação devem compor a base de cálculo para a CPRB, tendo em vista que, no caso em tela, os serviços foram prestados no Porto de Salvador-BA.
(...)

Ressalte-se que o contribuinte considerou como base de cálculo para o Imposto sobre Serviços-ISS, as receitas dos serviços prestados aos contribuintes domiciliados no Brasil e no exterior, conforme pode ser verificado no demonstrativo extraído da Econômico-contributivos (anexo I). Portanto, as receitas prestadas aos clientes estrangeiros não foram consideradas como “de exportação”, conforme prevê o artigo 2º da Lei Complementar 116/2003.

Para ficar coerente com a interpretação dada sobre o assunto pela COSIT 117, acima mencionada, que tem efeito vinculante, foi utilizada para o cálculo da CPRB, a mesma base de cálculo que a empresa utilizou para o cálculo do ISS.

Após a lavratura dos autos de infração, a recorrente apresentou impugnação aduzindo, de forma resumida, que as receitas deduzidas “decorrem de operações de exportação” e, por decorrência lógica, a dedução seria permitida pela legislação.

Os autos foram remetidos à 4ª Turma da DRJ/02, que julgou improcedente a impugnação, sob a justificativa de que os “serviços de Administração da infraestrutura portuária prestados pela consulente a pessoas físicas e jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, não se enquadram no conceito de “exportação de serviços””.

Irresignada, a recorrente apresentou recurso voluntário, tempestivamente, reiterando que se trata de receita de exportação e sustentou a impossibilidade de cobrança de multas distintas sobre o mesmo fato.

Não foram apresentadas contrarrazões.

Os autos foram remetidos ao CARF para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Roberto Junqueira de Alvarenga Neto**, Relator.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, o recurso deve ser conhecido.

2. Mérito

A CPRB tem como matriz constitucional o artigo 195, I, a e o artigo 149 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), conforme reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 1.187.264/SP.

O artigo 149, §2º, I veda a incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as “receitas decorrentes de exportação”. Isto é, a CRFB/88 retirou da competência da União Federal a tributação sobre as receitas de exportação, prevendo, portanto, a imunidade das receitas de exportação. Vale notar que a CRFB/88 também prevê a imunidade das

operações de exportação em relação ao IPI (art. 153, § 3º, III) ao ICMS (art. 155, X, a) e do ISSQN (art. 156, §3º, II, c/c art. 2º, II da LC nº 116/03), evidenciando o interesse constitucional de incentivo ao comércio exterior e promover a competitividade das empresas brasileiras no mercado constitucional, evitando a “exportação de tributos”.

A Lei nº 12.546/2011, que instituiu a CPRB, reforçou a previsão constitucional e prevê expressamente a exclusão da base de cálculo das contribuições a receita bruta de exportações.

A CRFB/88 e a legislação infraconstitucional não preveem expressamente a definição do que é “receita de exportação”. Assim, cumpre investigar a interpretação do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a referida locução substantiva, especialmente em decisões proferidas sobre o rito da repercussão geral.

No dia 12/08/2010, o STF julgou os Temas nº 8 e 52 da Repercussão Geral, que tratavam da imunidade do lucro da exportação à CSLL, após a Emenda Constitucional nº 33/2001, e da imunidade da CPMF, respectivamente.

Em ambos os casos, o STF entendeu que a imunidade da exportação não eram aplicáveis às referidas contribuições, pois a CSLL incide sobre o lucro decorrente das exportações e a CPMF incide sobre as movimentações financeiras, grandezas distintas do conceito de “receita”.

Especificamente no Tema nº 8 da Repercussão Geral, a Ministra Ellen Gracie proferiu um célebre voto sobre o tema, destacando que o texto constitucional subdividiu as contribuições sociais em gerais e de seguridade social e identificou a CSLL como contribuição de seguridade social.

Por ser contribuição de seguridade social, aplicam-se as normas gerais previstas no art. 149 da CRFB/88 e as normas especiais que “complementam seu regramento constitucional, como é o caso do art. 195 da CF”. Nesse contexto, a Ministra Ellen Gracie apontou que “os fundamentos constitucionais específicos da PIS, da COFINS, da CSLL e da CPMF não tornam inaplicáveis às mesmas o art. 149”, uma vez que se trata de uma norma negativa de competência e a imunidade, **prescrita no art. 149, §2º, I da CRFB/88 é uma imunidade objetiva.**

Por tal razão, a Ministra Ellen Gracie destacou que **“a compreensão da amplitude da regra de imunidade não pode estar dissociada dos limites semânticos dos termos utilizados para estabelecê-la e da sua percepção harmônica com o sistema constitucional, sem alargamentos ou restrições. Não há que se dizer que as imunidades, como a do art. 149, §2º, inciso I, mereçam interpretação ampliativa ou restritiva. Cabe ao intérprete ser fiel ao sentido e à extensão da norma tal qual ela se apresenta”.**

Em seguida, a Ministra Ellen Gracie advertiu que não seria correto tratar a imunidade das receitas de exportação de modo a criar uma “desoneração amplas das empresas exportadoras, como se de uma imunidade subjetiva se tratasse”. Nesse sentido, destacou-se o julgamento do STF sobre a impossibilidade de extensão da imunidade dos livros, jornais, periódicos e o papel

destinado à sua impressão às editoras, autores e empresas jornalísticas, “cuja tributação do lucro é mantida”.

Por fim, a Ministra Ellen Gracie aponta o que seriam as “receitas de exportação”:

“7. O art. 149, § 2º, I, refere-se às receitas de exportação, qualificadas, assim, pela sua origem.

Conceitualmente, receitas são os ingressos que a pessoa jurídica aufer e que se incorporam ao seu patrimônio, não se restringindo à noção de faturamento [...], mas abrangendo também o produto de operações financeiras e de qualquer outra natureza, desde que revelador de capacidade contributiva.

Exportação, por sua vez, é a operações de envio ou prestação de bem ou serviço ao exterior.

Receita de exportação, pois, é o ingresso proveniente de uma operação de exportação de bem ou serviço.” (grifou-se)

No ano de 2013, o STF voltou a apreciar a extensão da imunidade sobre receitas de exportação no julgamento do Tema nº 329 da Repercussão Geral, que tratava da incidência do PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva.

A Ministra Rosa Weber, relatora do caso, destacou o histórico jurisprudencial da Corte sobre o tema:

“Em outros termos, julgou esta Corte que a imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal somente tutela as receitas decorrentes das operações de exportação, não alcançando o lucro das empresas exportadoras. Isso porque se trata de imunidade objetiva, concedida às receitas advindas das operações de exportação, e não subjetiva, a tutelar as empresas exportadoras, no que diz com o seu lucro.”

Em seguida, a Ministra Rosa Weber apontou que a “receita decorrente de exportação é o ingresso proveniente de uma operação de exportação de bem ou serviço, sempre que se incorpore ao patrimônio da empresa exportadora”, apontando, justamente, o entendimento da Ministra Ellen Gracie.

“No julgamento dos recursos supracitados, discutiu-se o que se deve entender por “receitas de exportação”. Conforme o entendimento prevalecente, **receitas são os ingressos que a pessoa jurídica aufer e que se incorporam ao seu patrimônio**, não se restringindo à noção de faturamento (receita percebida na alienação de mercadorias e/ou na prestação de serviços), mas a abarcar também o produto de operações financeiras e de qualquer outra natureza, desde que revelador de capacidade contributiva. **Exportação, por sua vez, é a operação de envio de bem ou prestação de serviço a pessoa residente ou sediada no exterior.**

O art. 149, § 2º, I, da Constituição, como se vê, refere-se às receitas qualificadas pela atividade de que decorrem. **Receita decorrente de exportação é o ingresso proveniente de uma operação de exportação de bem ou serviço, sempre que se incorpore ao patrimônio da empresa exportadora.**

(...)

Percebe-se que as receitas advindas de variações cambiais ativas são consequência direta das operações de exportação de bens e/ou serviços (conjugadas à oscilação cambial favorável), qualificando-se como “receitas decorrentes de exportação.” (grifou-se)

O Ministro Dias Toffoli ressaltou o voto da Ministra Ellen Gracie, no julgamento do Tema nº 8 da Repercussão Geral, e, a partir disso, afirmou as receitas de exportação seriam “as receitas que se originam da operação de exportação, ou seja, aquelas receitas que se incorporam ao patrimônio do exportador adquiridas com a venda de mercadorias ou serviços ao exterior”.

O Ministro Dias Toffoli, inclusive, destacou seu entendimento no sentido de que “a polêmica acerca do que vem a ser receita direta ou indiretamente decorrente da exportação, no meu entender, é insuficiente para a solução da causa. O que importa, para mim, é se a receita é gerada (se origina) da operação de exportação ou não”.

Em linhas gerais, o STF reafirmou essa posição no julgamento do Tema nº 207 da Repercussão Geral, entendendo que a imunidade é aplicável às empresas optantes pelo Simples Nacional.

No ano de 2020, o STF julgou o Tema nº 674 da Repercussão Geral, fixando a seguinte tese: “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 negocial de sociedade exportadora intermediária”. No caso, a Ministra Rosa Weber assentou:

“Trata-se de hipótese de **imunidade objetiva** e, como tal, **comporta uma interpretação restritiva**. Mas, na minha visão, conforme expuseram, com todo o brilho, os eminentes Relatores, tanto a interpretação literal do dispositivo quanto a interpretação teleológica, na linha da jurisprudência da Corte, não autorizam uma **interpretação que distinga entre as ditas exportações diretas e exportações indiretas**.” (grifou-se)

Pois bem. Portanto, o STF entende que a imunidade prevista no art. 149, §2º, I da CRFB/88 é **objetiva**, que visa extrair do campo de competência da União os ingressos provenientes de uma operação de exportação de bem ou serviço ao exterior.

Nessa toada, se os ingressos provenientes das operações da Recorrente se caracterizam como decorrentes da “exportação de serviço ao exterior”.

Segundo a Recorrente, os ingressos se caracterizariam como ingresso proveniente de uma operação de exportação de serviço, pois: o conceito legal de serviço aplicável é aquele previsto no Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS), aprovado pelo Decreto 1.355/94, e deve ser realizado um paralelo lógico com o critério aplicável ao PIS e à COFINS, por se tratar de “tributos da mesma natureza jurídica” e com “idêntica materialidade (auferir receita bruta)”. Além disso, sustentou ser incabível a aplicação “por analogia” da legislação e jurisprudência do ISSQN.

Quanto a adoção das noções de exportação previsto no Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS), aprovado pelo Decreto 1.355/94, entendo que não assiste razão à recorrente por **três** razões.

A **uma**, a adoção do conceito de serviço previsto no GATS implica reconhecer a prevalência de uma definição infraconstitucional de serviço sobre o conceito constitucional estabelecido na regra de competência tributária, o que poderia desvirtuar o sistema tributário constitucional por completo.

Sobre o tema, as lições de Marco Aurélio Greco são pertinentes:

“O termo ‘serviço’ utilizado no GATS não encontra uma definição que indique sua amplitude. **Por tratar-se de um Acordo internacional de que participam vários Países as palavras são utilizadas num sentido tão abrangente que permita o consenso sobre o mérito negociado.**

Por exemplo, em países como os europeus, a **noção de ‘serviço’ para fins tributários é obtida por exclusão, enquanto no Brasil o é por inclusão.** Distintos critérios de identificação implicam em distintos âmbitos circunscritos.

O sentido do termo ‘serviço’ deve ser aferido à luz da norma constitucional ou legal que o utiliza considerando seu contexto e a continuidade de significado que emana de sua história.”¹

No mesmo sentido, Tércio Sampaio Ferraz Jr.:

“Antes de mais nada é preciso entender que **essa prevalência de tratados e convenções internacionais não cabe em face da própria Constituição.** Assim, quando a definição de um conceito tem a ver com a discriminação de competências constitucionais e **é para elas relevante, é o conceito constitucional que prevalece sobre qualquer outro, definido em nível infraconstitucional, caso do GATS.**

E, para tributação dos serviços, a Constituição Federal reservou competência exclusiva para os Municípios (art. 156 – IV: serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar), salvo os indicados na competência dos Estados (art. 155, II: prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação). Ou seja, justamente para efeitos da legislação tributária, **serviço é um conceito constitucional.”²**

A **duas**, o objetivo do GATS é garantir aos serviços e prestadores de serviços de qualquer tratamento não menos favorável do aquele concedido a serviços e prestadores de serviços similares de qualquer outro país, consubstanciado na cláusula (e princípio) do tratamento da nação mais favorecida.

¹ ALVES JUNIOR, Luis Carlos Martins. A Cofins das instituições financeiras. *Revista do Tribunal Regional Federal: 1ª Região*, v. 20, n. 3, p. 66-90, mar. 2008. p. 63.

² ALVES JUNIOR, Luis Carlos Martins. A Cofins das instituições financeiras. *Revista do Tribunal Regional Federal: 1ª Região*, v. 20, n. 3, p. 66-90, mar. 2008. p. 63.

Os ingressos decorrentes do serviço de armazenamento e movimentação de cargas dentro do porto organizado será tributado pela CPRB quando o contratante for residente no Brasil. Assim, considerando que o tratamento tributário será idêntico quando da prestação de serviço para residentes e não residentes. Sem violação ao GATS, portanto.

A três, o GATS prevê expressamente “no que respeita ao acesso aos mercados **segundo os modos de prestação identificados no Artigo I, cada Membro** outorgará aos prestadores de serviços dos demais Membros **um tratamento não menos favorável que o previsto sob os termos, limitações e condições acordadas e especificadas em sua lista**”.

Fato é que o Brasil não adicionou a sua lista de compromissos atividade de armazenamento e movimentação de cargas dentro do porto organizado. Assim, também por esse viés, o GATS se mostra inaplicável.

Cumpra registrar que, ainda que o Brasil tivesse adicionado tal atividade na lista de compromissos, a definição de serviço do GATS não seria capaz de alterar o conceito constitucional de serviço.

Por fim, vale destacar o entendimento do Parecer Normativo COSIT nº 1/2018 quando aos limites de aplicação do GATS:

“31. Convém ressaltar que **o acordo do GATS em momento algum buscou conceituar exportação (e nem importação)**. Não o fez porque seu escopo não foi regular especificamente tais operações. Seu objetivo, desde os primórdios, foi a liberalização do comércio de serviços entre prestadores e tomadores de diferentes Estados-Membros da OMC. Esta a razão pela qual os quatro modos de prestação pressupõem em geral um prestador e um tomador de serviços localizados em diferentes Estados-Membros. **Também aí reside o motivo pelo qual seu Artigo XXVIII, que trata dos conceitos (“Definições”) relacionados aos termos empregados ao longo do texto do acordo, é silente quanto ao que se deveria considerar exportação para fins de interpretação do acordo.**

32. Por conseguinte, não seria de se supor que todos os modos de prestação tratariam necessariamente de operações de exportação/importação de serviços. Poder-se-ia ainda questionar se tais operações adviriam somente nas hipóteses compreendidas pelos quatro modos de prestação ou se caberia admitir uma exportação/importação de serviços entre residentes no mesmo território. Como lembramos acima, **o comércio de serviços que o GATS busca regular é o comércio entre residentes ou domiciliados em diferentes Estados-Membros da OMC.**

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.**” (grifou-se)

Seguindo adiante, destaca-se, novamente, o conceito de “receita de exportação” adotado de forma recorrente e uníssona pelo STF: receita de exportação é o ingresso proveniente de uma operação de exportação de bem ou serviço.

Conforme reconhece a Recorrente, a aplicação “por analogia” da legislação do ISSQN levaria a conclusão que não se trata de um serviço de exportação. Tanto é assim que a Recorrente recolhe ISSQN.

Nesse ponto, cumpre realizar uma breve digressão sobre o tema, especialmente sob a ótica da jurisprudência do STJ.

No dia 15 de agosto de 2006, a Primeira Turma do STJ analisou se serviço de conserto de turbinas de aeronaves estrangeiras no Brasil seria isento do ISSQN. Na ocasião, prevaleceu a posição do Ministro José Delgado no sentido de que deve ser verificado o local do resultado desse serviço, sendo necessário para fins de caracterização da exportação do serviço que o resultado seja verificado fora do Brasil (com base na corrente teórica do “resultado-consumação”).³

No dia 18 de outubro de 2016, o STJ enfrentou a questão sobre a ótica da exportação de serviços de projetos de engenharia. No caso concreto, o Ministro Gurgel de Farias se posicionou no sentido de que a “confecção do projeto de engenharia (...) e sua posterior remessa ao contratante estrangeiro não induz, por si só, a conclusão de que se está exportando serviço”. Por outro lado, “quando a realização do trabalho, obrigatoriamente, observar técnicas, regras e normas estabelecidas no País estrangeiro, independentemente da forma de execução do projeto” será hipótese de exportação de serviço.⁴

³ “Destaco o entendimento de que a Lei Complementar 116/03 estabelece como condição para que haja exportação de serviços desenvolvidos no Brasil que o resultado da atividade contratada não se verifique dentro do nosso País, sendo de suma importância, por conseguinte, a compreensão do termo “resultado” como disposto no parágrafo único do art. 2º.

Segundo os nobres doutrinadores retrocitados, considerada a acepção semântica, “resultado” é consequência, efeito, seguimento. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos.

A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem-se produzir em qualquer outro País. É necessário ter-se em mente, portanto, os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação.

No caso examinado, verifica-se que a recorrente é contratada por empresas do exterior e recebe motores e turbinas para reparos, retífica e revisão. Inicia, desenvolve e conclui a prestação de todo o serviço para o qual é contratada dentro do território nacional, exatamente em Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, e somente depois de testados, envia-os de volta aos clientes, que procedem à instalação nas aeronaves.

Importante observar que a empresa não é contratada para instalar os motores e turbinas após o conserto, hipótese em que o serviço se verificaria no exterior, mas, tão-somente, conforme já posto, é contratada para prestar o serviço de reparos, retífica ou revisão.

Portanto, o trabalho desenvolvido não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, ou seja, o seu resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no território brasileiro.”

⁴ “O que importa, portanto, é constatar a real intenção do adquirente/contratante na execução do projeto no território estrangeiro, de tal sorte que, quando o projeto, contratado e acabado em território nacional, puder ser executado em qualquer localidade, a critério do contratante, não se estará diante de exportação de serviço, mesmo que, posteriormente, seja enviado a País estrangeiro, salvo se dos termos do ato negocial se puder extrair a expressa intenção de sua elaboração para fins de exportação.

Como se denota, o STJ passou a adotar a corrente do “resultado-utilidade”, em contraponto a corrente do “resultado-consumação”. Essa posição foi reforçada, em outro julgado realizado em 2019, quando a Segunda Turma do STJ analisou se operações como “transporte internacional, desconsolidação e agenciamento de cargas, desembaraço aduaneiro, importação em regime aduaneiro especial de admissão temporária, devolução de bens ao exterior (reexportação), transporte interno, armazenagem, entre outras atividades relacionadas a logística” seriam consideradas como exportação de serviços (AgInt em AREsp nº 1.446.639/SP).

O Ministro Mauro Campbell entendeu que o resultado da atividade desenvolvida pela empresa não se verificou integralmente no exterior, uma vez que a execução e fruição dos serviços ocorreram majoritariamente em solo brasileiro, evidenciando que a finalidade essencial da obrigação de fazer estava ligada à realização de eventos no Brasil.⁵

Entretanto, nos julgamentos mais recentes, o STJ tornou a adotar a corrente do “resultado-consumação”. Vejamos.

No ano de 2021, a Primeira Turma do STJ, no AREsp nº 1.150.353/SP, entendeu que a empresa sediada no Brasil que realiza a gestão de fundos de investimento constituído no estrangeiro deve recolher o ISSQN, uma vez que é no território nacional o “lugar que são apurados os rendimentos (ou prejuízos) decorrentes das ordens de compra e venda de ativos tomadas pelo gestor e que, desde logo, refletem materialmente na variação patrimonial do fundo”.⁶

Mais recentemente, em agosto de 2023, o STJ, no REsp nº 2.075.903/SP, analisou se determinada empresa deveria recolher o ISSQN sobre os serviços de exame, pesquisa, coleta,

O resultado do projeto de engenharia, assim, não é a obra correlata, mas a sua exequibilidade, conforme a finalidade para que foi elaborado.

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

⁵ “Pautado nestes pressupostos, o ponto central deste debate examina se o resultado do serviço prestado pela recorrente, assim entendido como a utilidade que ele visa criar ao contratante, efetivamente ocorreu no exterior, conforme sustenta a contribuinte, ou em território nacional, conforme defende a municipalidade.

Debruçando-se sobre o aporte fático trazido nestes autos, se verifica de antemão que o resultado da atividade desenvolvida pela recorrente não se verificou integralmente no exterior, tendo havido a execução de serviços de logística em solo brasileiro.

Pautado pelo conceito de resultado-utilidade, depreende-se em face da natureza do serviço desenvolvido pela contribuinte, que a execução e fruição dos serviços tomados pela contratante ocorreram majoritariamente em solo brasileiro, pois a finalidade essencial da obrigação de fazer, consistia no transporte de equipamentos até os locais designados para a realização de eventos musicais, previamente definidos pela tomadora.

A única etapa do serviço destinada ao exterior, consistia na entrega destes equipamentos à contratante ao seu país de origem, assim que houvesse o término dos eventos realizados no Brasil.

Portanto, a fruição e gozo do contrato pelo tomador do serviço surtiu resultado prático em território brasileiro, pois conforme se verificou, a tomadora do serviço dependia destes equipamentos para a realização dos eventos pelos quais fora contratada.”

⁶ “Em outras palavras, os efeitos do serviço prestado pelo gestor brasileiro sobre a alteração patrimonial do fundo estrangeiro, núcleo de sua atividade empresarial, são sentidos imediatamente no território nacional, de onde partiram as ordens de investimento, e não no exterior, onde o fundo foi constituído.”

compilação e fornecimento de dados e informações para pessoa jurídica no exterior, visando a continuidade de pesquisas clínicas de medicamentos.⁷

Assim, pode-se afirmar que o STJ adota a corrente do resultado-consumação.

No caso dos serviços portuários, a LC nº 116/03 considerou expressamente que o “serviço considera-se prestado” e “o imposto será devido no local do porto”, nos termos do art. 3º, XXII.

Art. 3º O **serviço considera-se prestado**, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o **imposto será devido no local:**

XXII – **do porto**, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

Especificamente quanto ao item 20 da lista anexa à LC nº 116/03, o STJ entende que incide o ISSQN sobre serviço de armazenagem de contêineres em instalação portuária alfandegada e sobre serviços de operações portuárias e agenciamento marítimo prestados a embarcações estrangeiras.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. ARMAZENAGEM EM TERMINAL PORTUÁRIO ALFANDEGADO. INCIDÊNCIA.

1. "O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (...) tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador" (art. 1º da LC n. 116/2003).

2. O subitem 20.01 da referida lista elenca expressamente a prestação de serviços portuários, especificando, entre eles, os de armazenagem de qualquer natureza.

3. Para o adequado desempenho da atividade de armazenamento em instalação portuária alfandegada, a empresa autorizada para explorar o terminal portuário (art. 4º, § 2º, II, "b", da Lei n. 8.630/1993 e Portaria RFB n. 3.518/2011) deve organizar as cargas recebidas em razão de sua natureza, conservar o seu estado em conformidade com os cuidados que elas exigem e guardar as mesmas sob sua vigilância, controlando por meio de monitoramento obrigatório o acesso de pessoas à área destinada para essa finalidade, sendo certo que todas essas ações encerram o cumprimento de obrigações de fazer, estando, assim, bem caracterizada a prestação de serviço tributável pelo imposto municipal.

⁷ "IV - O tomador de serviços foi contratado para a realização de serviços específicos, e o resultado dos serviços que foram integralmente desenvolvidos no Brasil se relacionam ao próprio serviço, não havendo se falar em complementação no exterior dos serviços contratados. Nessa ordem de ideias, os resultados dos serviços são verificados pela própria empresa nacional, sindicando inclusive a sua conclusão visando a percepção da contraprestação ajustada. A fruição dos serviços é uma etapa que não diz respeito aos serviços realizados no país, mas à empresa estrangeira que, utilizando os serviços contratados, vai desenvolver o estudo clínico dos medicamentos.

V - Assim, verifica-se que os serviços realizados pelo recorrente, de forma integral no país, não sofrem exportação, uma vez que o resultado, este sim enviado para o exterior, é verificado no próprio país, em conformidade com a previsão do art. 2º, parágrafo único, da Lei Complementar n. 116/2003. Precedentes: AgInt no AREsp n. 2.174.450/RS, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 13/3/2023, DJe de 16/3/2023 e REsp n. 831.124/RJ, relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 15/8/2006, DJ de 25/9/2006, p. 239."

4. Essa espécie de armazenamento não se confunde com instituto da locação, pois não há transferência da posse direta da área alfandegada ao importador/exportador, para que esse a utilize por sua conta e risco, sendo certo que a área alfandegada segregada para fins de armazenamento é de acesso restrito, o que impede a cessão de seu espaço físico, competindo exclusivamente ao terminal portuário o manejo dos contêineres recebidos.

5. A distinção entre esses negócios jurídicos também se dá no campo da responsabilidade civil: na locação de espaço físico, ainda que cedido com instalações próprias para o uso almejado, eventuais danos em razão do exercício da posse direta devem ser suportados pelo próprio locatário que lhe deu causa; já no armazenamento em questão, salvo os casos de força maior, caberá à empresa que explora o terminal portuário o dever de indenizar os prejuízos causados aos proprietários por falha na prestação do serviço de armazenagem.

6. Hipótese em que o acórdão recorrido deve ser reformado, porquanto afastou a incidência do ISS mediante indevida equiparação dessa atividade de armazenamento com a locação de bem móvel (cessão de espaço físico).

7. Recurso especial provido.

(REsp n. 1.805.317/AM, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 9/2/2021, DJe de 18/2/2021.)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ART. 535 DO CPC/1973. VIOLAÇÃO. INOCORRÊNCIA. VALOR DA CAUSA. CORREÇÃO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. **IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN. OPERAÇÕES PORTUÁRIAS. EMBARCAÇÕES ESTRANGEIRAS. DESENVOLVIMENTO E RESULTADO NO TERRITÓRIO NACIONAL. DIREITO À IMUNIDADE. INEXISTÊNCIA.**

(...)

4. Conforme as disposições da Lei n. 8.630/1993, revogada, e da **Lei n. 12.815/2013, em vigor, os serviços de operação portuária são desenvolvidos e produzem resultado no território nacional, ainda que o pagamento seja feito por estrangeiros, situação que afasta a imunidade** prevista no art. 156, § 3º, II, da CF/1988, nos termos da regulamentação implementada pelo art. 2º, parágrafo único, da LC n. 116/200.

5. Isso se dá porque a operação portuária é o serviço primordial disponibilizado nos "Portos Organizados" e só pode ser realizado pelo operador (portuário) nos limites da área das instalações (portuárias), localizadas em território nacional, e, por isso, tecnicamente, não pode ser exportado, conclusão que se extrai diretamente dos conceitos e das disposições contidas no § 1º do art. 1º da Lei n. 8.630/1993 e do art. 2º da Lei n. 12.815/2013.

6. Nessa linha, não há relevância na discussão a respeito de a embarcação ser ou não extensão de território estrangeiro.

7. Agravo conhecido para conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa extensão, negar-lhe provimento.

(AREsp n. 323.998/SC, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 24/4/2018, DJe de 15/6/2018.)

Pelo exposto até aqui, não há dúvidas de que incide o ISSQN sobre serviço portuários e não se trata de exportação de serviço, seja pela corrente do resultado-consumação (predominante no STJ), seja pela corrente do resultado-utilidade.

Logo, *a prima facie*, os ingressos financeiros decorrentes da prestação de serviço portuário não podem ser considerados como “receita de exportação”, uma vez que o resultado da prestação do serviço ocorre no território nacional.

Com efeito, a recorrente sustenta que “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”.

Ocorre que, em relação as contribuições ao PIS/COFINS, a legislação tributária prevê tratamento distinto e específico, pois prevê a não incidência das contribuições sobre “prestação de serviços **para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas**”.

Ou seja, a legislação do PIS/COFINS prevê expressamente a não inclusão dos ingressos financeiros quando cumpridos dois requisitos de forma simultânea: o tomador do serviço (pessoa física ou jurídica) deve ser residente ou domiciliado no exterior e o pagamento deve representar ingresso de divisas. Nesse caso, não deve se avaliar se o resultado do serviço ocorreu no Brasil ou fora do país.

A legislação do PIS/COFINS, portanto, prevê a isenção prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas. Portanto, na efetiva prestação de serviço em que o resultado se verifica no exterior aplicar-se-á a regra imunizante, por outro lado, será isenta do PIS/COFINS as receitas decorrentes da prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.

A doutrina tributária especializada no tema discorre de maneira semelhante. Lucas Bevilacqua, por exemplo, analisando especificamente a legislação do PIS e da COFINS asseverou:

“A aplicação da imunidade tributária dar-se-á quando efetivamente ocorrida exportação de serviços consistente naquela prestação onde sua execução e/ ou resultado se realiza no exterior. Em decorrência do princípio do país do destino não deve haver qualquer imposição tributária no território nacional, independentemente de se o pagamento se realiza em moeda estrangeira ou em moeda nacional.

Exemplo de fácil concreção é a prestação de serviço de engenharia por sociedade empresária brasileira na execução de obras civis em outro país, ou mesmo a prestação de serviço em determinada etapa produtiva no Brasil, que venha a integrar mercadoria com destino ao exterior. O Carf bem aplicou o princípio do país do destino à regra imunitória para exonerar da tributação PIS/Cofins royalties

decorrentes da exportação de intangíveis, compreendendo como integrado à mercadoria.

Situação diversa é a prestação de serviços a não residente, que não corresponde, necessariamente, a uma exportação, vez que sua execução e/ou resultado dá-se em território nacional quando então de exportação não se trata, logo, inaplicável a regra de imunidade.

O serviço de hotelaria no Brasil, por exemplo, é prestado a um não residente em território nacional e, por óbvio, não corresponde a uma exportação, na medida em que sua execução e resultado dão-se no próprio território nacional. O fato do pagamento se realizar em moeda estrangeira não o convola em uma exportação a contemplá-lo com imunidade, mas o faz contemplado por regra de isenção tributária que pressupõe prestação de serviço a não residente cujo pagamento represente ingresso de divisas.

A União, tendo em conta a importância do setor de serviços na integração econômica do país ao comércio internacional, estabeleceu, ainda, no ano de 1999, a isenção de PIS/Cofins quando o tomador dos serviços for não residente.

Ramon Tomazela constata, com perspicácia, a **diferença que há nos âmbitos normativos das desonerações na prestação de serviços internacionais: a aplicação da regra imunitória demanda tão apenas efetiva exportação de serviços, ao passo em que a isenção tem uma aplicação mais ampla, “para qualquer prestação de serviços para não-residente, independentemente da caracterização da exportação, desde que o pagamento represente ingresso de divisas.”**

A partir disso tem-se que a legislação tributária federal citada não regulamenta a imunidade tributária PIS/Cofins na exportação de serviços, mas, sim, institui isenção tributária para situação outra correspondente à prestação de serviços ao não residente, cujo pagamento represente “ingresso de divisas”.

Portanto, fundamental ao intérprete e aplicador da legislação tributária, em primeiro, verificar de qual situação se trata – exportação de serviço ou prestação de serviço a não residente – para, só então, aplicar a imunidade ou a isenção tributária, respectivamente.⁸ (grifou-se)

O entendimento de que a legislação do PIS e da COFINS prevê uma isenção, portanto foi além da imunidade, pode ser extraído, inclusive, da jurisprudência da 3ª Seção do CARF, vide Acórdão nº 3301-006.096, julgado em 25 de abril de 2019:

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2005 a 31/07/2005

EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. REQUISITOS PARA FRUIÇÃO DA **ISENÇÃO** PREVISTA NO INCISO II DO ARTIGO 6º DA LEI Nº 10.833/2003.

Para fruição da isenção prevista no inciso II do artigo 6º da lei nº 10.833/2003, dois requisitos ou condições são necessários: que o tomador do serviço seja

⁸ VIEIRA, Lucas Bevilacqua Cabianca. *Desoneração da tributação indireta na cadeia produtiva exportadora*. 2017. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018. doi:10.11606/T.2.2018.tde-06112020-120030. Acesso em: 2024-11-03.

residente ou domiciliado no exterior e que o pagamento por tais serviços representem efetivo ingresso de divisas no território nacional.

EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. INTERMEDIACÃO POR REPRESENTANTE NO TERRITÓRIO NACIONAL.

Não é óbice à fruição da isenção prevista no inciso II do artigo 6º da Lei nº 10.833/2003 a existência de intermediário, atuando como mero representante do tomador de serviço, pois como mandatário, não atua em nome próprio, e sim do mandante, no caso, o tomador de serviço domiciliado no exterior.

EXPORTAÇÃO DE SERVIÇO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS/CONDIÇÕES PARA FRUIÇÃO DA **ISENÇÃO**. ÔNUS DA PROVA

Tendo a recorrente apresentado Declaração de Compensação onde apresenta um crédito a seu favor, como direito constituído à época da transmissão da DCOMP, cabe a ela, recorrente, o ônus da prova dos fatos e documentos constitutivos do seu direito à isenção prevista no inciso II do artigo 6º da lei nº 10.833/2003, em respeito ao corolário jurídico estabelecido no artigo 373 do Código de Processo Civil quanto ao ônus da prova.

Destaca-se ainda o acórdão nº 3302-008.148, julgado em 30 de janeiro de 2020, cujo recorrente era a 'Tecon Rio Grande do Sul S.A.':

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXPORTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA

A Cofins não incide sobre as receitas decorrentes das operações de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas. A intermediação de agente ou representante, no Brasil, de empresa estrangeira tomadora de serviços portuários, por si só, não é suficiente para descaracterizar a situação.

Portanto, não há razão jurídica para a aplicação “por analogia” do PIS e da COFINS para fins de identificação da receita de exportação para fins da CPRB, por se tratar de institutos distintos (isenção e imunidade) e sob pena de violação ao art. 111 do CTN, que determina a interpretação restritiva dos benefícios fiscais.

Conforme adiantado, a Lei nº 12.546/2011 (e a CRFB/88) determina a exclusão da base de cálculo da CPRB a receita bruta de exportações, apenas reiterando a norma imunizante do art. 149, §2º da CRFB/88. *In verbis*:

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

II - exclui-se da base de cálculo das contribuições **a receita bruta**:

a) **de exportações**;

Ora, se a intenção do legislador fosse afastar a CPRB sobre os ingressos financeiros decorrentes da prestação de serviço para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no

exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, tal previsão teria sido feita de forma expressa. Vale destacar a regra hermenêutica: se a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir (*Ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*).

Ademais, conforme tratado alhures, a prestação de serviços aconteceu no Brasil e a demanda é satisfeita no Brasil, tanto é assim que a recorrente recolheu o ISSQN – fato incontroverso. A própria recorrente reconhece que “o serviço ensejador das referidas receitas” foi “executado em território nacional”.

Assim, considerar que os ingressos de serviço de armazenamento e movimentação de cargas em porto organizado representam uma operação de exportação de serviço implica o desvirtuamento dos conceitos constitucionais de receita e serviço, violando ainda o art. 110 do CTN.

Ad argumentandum tantum, a CPRB é um regime diferenciado (e mais benéfico) incidente sobre a receita bruta, que substituiu, para determinados setores da economia, o recolhimento das contribuições previdenciárias incidente sobre a folha de salários, constituindo fonte de arrecadação para a previdência social.

Interpretar de forma ampliativa a regra imunizante (ou a aplicação “por analogia” da legislação tributária do PIS/COFINS) poderia levar a um “duplo benefício” e, quiçá, a completa ausência de recolhimento da CPRB por alguns contribuintes, desvirtuando por completo o binômio custeio/benefício e aos princípios da solidariedade e da universalidade do custeio. Por exemplo, se a Recorrente, num determinado ano, apenas prestar serviços para não residentes e cujo pagamento represente o ingresso de divisas, não haverá qualquer recolhimento de CPRB.

Remetendo-se, novamente, ao voto da Ministra Ellen Gracie no julgamento do Tema nº 8 da Repercussão Geral, que tratou da (não) extensão da imunidade à CSLL, a Ministra advertiu sobre a impossibilidade de se “buscar interpretação que contrarie tais preceitos, reduzindo o custeio”:

“Há de se ter em conta, ainda, que o custeio da seguridade social é regido pelo princípio da universalidade do custeio e organizado tendo como objetivo a diversidade da base de financiamento, nos termos dos arts. 194 e 195 da Constituição, de modo que não se deve buscar interpretação que contrarie tais preceitos, reduzindo o custeio. Aliás, foi justamente com fundamento na previsão constitucional de que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade” que esta Corte considerou abrangido pelo vocábulo “empregador”, constante da redação original do art. 195, I, da CF, inclusive, “a pessoa jurídica empregadora em potencial” (RE 249-841-AgR, de minha relatoria).”

Corroborando com todo o exposto, destaca-se a jurisprudência do CARF:

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. (...)

(Acórdão nº 2401-011.775; Processo nº 12448.729714/2018-61; julgado em 08/05/2024; Redatora designada Conselheira Miriam Denise Xavier)

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 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.**

(Acórdão nº 2401-007.575; Processo nº 10580.729837/2017-61; julgado em 04/03/2020; Relator Conselheiro Rayd Santana Ferreira)

Pelo exposto, não assiste razão a recorrente.

Quanto a alegação de a fiscalização está exigindo multas distintas sobre o mesmo fato, configurando “evidente *bis in idem*”, não assiste razão a recorrente. Há nítida confusão entre a sanção decorrente de descumprimento de obrigação principal e a pena aplicável ao descumprimento de obrigação acessória. Conforme apontado no acórdão recorrido:

“Embora decorram do mesmo fato concreto, as lavraturas fiscais objetivam finalidades diversas. Uma, pretende o lançamento do crédito tributário relativo às obrigações principais, enquanto dever de pagar o tributo por parte do contribuinte; outra, a imposição de uma pena pela violação de outro dever previsto na legislação tributária, qual seja, o art. 2º, da Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012. Assim, incumbe ao contribuinte, além do cumprimento da obrigação principal (recolhimento das contribuições devidas pela ocorrência dos fatos geradores), também o cumprimento de obrigações acessórias previstas na legislação, no caso, a apresentação da Escrituração Fiscal Digital – EFD Contribuições.”

Por fim, cumpre destacar que foi aplicada a **multa mais benigna** dada pelo art. 12, inciso II, da Lei nº 8.218/91, com redação dada pelo art. 4º da Lei nº 13.670/18, no lugar da multa do art. 57, III, da MP nº 2.158-35, de 2001, com redação dada pela Lei nº 12.873/2013.

3. Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Roberto Junqueira de Alvarenga Neto