



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720011/2023-68
ACÓRDÃO	2102-003.429 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	A100 ROW SERVIÇOS DE DADOS BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

NULIDADE POR ERRO MATERIAL. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade do lançamento por erro material, desde que seja possível sua correção pela autoridade julgadora.

NULIDADE POR VÍCIO DE MOTIVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

O vício de motivação só é apto a anular o AUTO DE INFRAÇÃO caso tenha causado prejuízo irreparável ao exercício da ampla defesa e do contraditório. Tal não se verifica quando o RECORRENTE pode exercer com propriedade o seu direito a ampla defesa sem nada a obstar-lhe o direito de contestar as imputações que lhe foram atribuídas.

MULTA QUALIFICADA DE 150%. AFASTAMENTO.

Inexistente prova de fraude ou simulação, deve-se afastar a multa qualificada aplicada nos autos.

EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO NO EXTERIOR.

Na exportação de serviços, o tomador do serviço atua no mercado externo quando sua demanda pela prestação ocorre no exterior, devendo ser satisfeita fora do território nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário

para desqualificar a multa de ofício, reduzindo ao patamar de 75%. Vencidos os conselheiros José Marcio Bittes (relator), Carlos Eduardo Fagundes de Paula e Carlos Marne Dias Alves, que deram provimento parcial apenas para limitar a multa de ofício ao percentual de 100%, em face da retroatividade benéfica da lei superveniente. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Márcio Bittes - Relator

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto - Redator Designado -

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Carlos Marne Dias Alves, Jose Marcio Bittes, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Yendis Rodrigues Costa, Cleber Alex Friess (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de RECURSO VOLUNTÁRIO interposto em face do Acórdão 109-019.561 – 6ª TURMA/DRJ09 de 6 de setembro de 2023 que, por unanimidade de votos, considerou IMPROCEDENTE a impugnação apresentada.

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida (fls. 6013/6024):

Trata o presente processo de Impugnação apresentada em face dos Autos de Infração de fls. 3.587 a 3.598, por meio dos quais é exigida a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) de 4,5%, multa proporcional de 150% e juros de mora, referentes ao período de 01/2018 a 12/2018, além de multa regulamentar por descumprimento de obrigações acessórias.

2. Os Autos de Infração lavrados apresentam os seguintes valores:

Auto e Infração de fls. 3.587 a 3.591:

CPRB de 4,5% – R\$ 35.010.301,99 Juros de Mora (calculados até 01/2023) – R\$ 9.748.662,99 Multa Proporcional de 150% – R\$ 52.515.452,95

Auto de Infração de fls. 3.592 a 3.598:

Multa Regulamentar – R\$ 3.942.575,06

3. Do Termo de Verificação Fiscal de fls. 3.601 a 3.669, que acompanha os Autos de Infração, trazemos as seguintes considerações da Autoridade Fiscal, que bem esclarecem o procedimento fiscal realizado:

2.1 A empresa é uma Sociedade Empresária Limitada, constituída em 28/06/2010. No ano de 2018, as sócias eram as empresas estrangeiras Amazon.com, Inc. e A100 Row, Inc, sendo a segunda detentora de quase a totalidade do capital social até 05/08/2020, quando se tornou a única proprietária [...].

[...]

3.1 Segundo informou o contribuinte, “a Fiscalizada se dedica à prestação de serviços de data center (central de dados) para hospedagem de dados na internet, serviços de processamento e tratamento de dados, provedor de acesso à internet e aplicação. Esses serviços incluem, entre outros, hospedagem de sites, banda larga, armazenamento de dados, segurança de sites, ambientes preparados para realização de garantia de qualidade, testes e implantação de novos sites ou sites atualizados, serviços regulares de back-up de dados, serviços de recuperação em caso de desastres e elaboração de relatórios. Também faz parte das atividades da Fiscalizada a exportação desses serviços.”

[...]

3.5 Os serviços descritos nas notas fiscais são: assessoria e consultoria de qualquer natureza (1,71%) e processamento de dados e congêneres (98,29%), conforme relação das notas fiscais em anexo, extraída da EFD-Contribuições, bem como as cópias das notas fiscais fornecidas pela empresa.

3.6 Em 2018, os únicos clientes da fiscalizada foram as empresas estrangeiras Twitch Interactive, Inc. e Amazon Web Services, Inc., sendo que esta última foi a destinatária de 97,39% das exportações de serviços. As duas empresas estão localizadas no Estados Unidos e, assim como a fiscalizada e suas sócias, também pertencem ao grupo Amazon, [...].

4.3 [...], 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 -, o contribuinte escriturou o Registro “0145 – Regimes de Apuração da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta” com o código 2 - Contribuição Previdenciária apurada no período, exclusivamente com base na Receita Bruta e com base nas Remunerações pagas, na forma dos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212/1991. Assim, escriturou o Bloco P, destinado à apuração da CPRB, contendo as receitas, exclusões, base de cálculo e valor da contribuição apurada [...].

4.4 Da mesma forma, escriturou o evento R-2060 da Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais – EFD Reinf, com as informações necessárias para a apuração da CPRB [...].

[...]

5.7 No presente caso, o contribuinte não apurou receita bruta no mercado interno em nenhuma competência no ano, de forma que expressou sua opção pela CPRB na EFD Contribuições, na EFD-Reinf, na GFIP e no eSocial, mas deixou de constituir crédito tributário na DCTF ou na DCTFWeb e de realizar qualquer pagamento, tendo em vista que, segundo seu entendimento, não houve valor devido apurado, já que as exportações não se incluem na base de cálculo da CPRB, conforme determinação do artigo 9º, inciso II, alínea “a”, da Lei 12.546/2011, na redação dada pela Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013: [...]

[...]

8.21.6 [...], tendo sido constatado que usuários brasileiros usufruem dos serviços da Amazon Web Services, utilizando os data centers da fiscalizada e que o contribuinte considerou nenhuma receita tributada no mercado interno, ficou caracterizada a omissão de receita sujeita à CPRB.

[...]

9.7 Como a empresa não apresentou a discriminação dos serviços segundo a localização dos usuários finais, utilizamos como base de cálculo o total das receitas auferidas no ano de 2018 com o serviço de processamento de dados, considerando o disposto no artigo 33, § 3º, da Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 [...].

[...]

10.20 [...], considerando que: 1) a empresa presta serviços de data center no Brasil com equipamentos situados em território nacional; 2) os data centers são utilizados por usuários no país; 3) a empresa não expõe essa realidade, simulando que todo o seu serviço é exportado; 4) várias empresas do mesmo grupo se organizaram para que a simulação fosse efetiva; e 5) a Previdência Social dos empregados foi prejudicada pela conduta da empresa; aplico a multa de ofício em dobro, nos termos do artigo 44, I, § 1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 c/c os artigos 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

4. Cientificada do lançamento fiscal, em 17/01/2023, segundo o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 3.703 a 3.704, a Contribuinte, por meio de seus advogados (procuração de fls. 3.764 a 3.768,) apresentou a Impugnação de fls. 3.727 a 3.760, em 16/02/2023, alegando o que segue:

IV. AS RAZÕES QUE ENSEJAM A NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

IV.1. Nulidade em razão do erro no enquadramento legal e do tributo cobrado seguido da violação ao artigo 142 do CTN

21. Antes de demonstrar os motivos pelos quais a cobrança é indevida no mérito, cumpre à Impugnante apontar a NULIDADE do Auto de Infração em razão do erro no enquadramento legal e do tributo exigido pela D. Fiscalização, com a consequente violação ao artigo 142 do CTN.

22. Conforme explicado anteriormente, a D. Fiscalização está exigindo por meio do auto de infração o recolhimento da CPRB incidente sobre as receitas de exportação da Impugnante no ano-calendário de 2018.

23. A exigência está baseada na alegação de que o resultado dos serviços de processamento de dados prestados pela Impugnante a empresas estrangeiras ocorreu no Brasil, uma vez que a informação era hospedada em servidores locais e os usuários finais estavam no Brasil.

24. Uma vez que o resultado do serviço ocorreu no Brasil, não estaria caracterizada a exportação e, conseqüentemente, a Impugnante não teria direito à isenção prevista no artigo 9, inciso II, alínea "a", da Lei 12.546/2011. Com base nisso, a D. Fiscalização enquadró os fatos narrados no auto de infração como ausência de recolhimento da CPRB no ano de 2018 em violação ao artigo 7, inciso I, da Lei 12.546/2011.

[...]

27. Ao apresentar uma acusação no sentido de que o artigo 9, inciso II, alínea "a", da Lei 12.546/2011 não seria aplicável, a primeira infração que surge no caso concreto da Impugnante não é a ausência de recolhimento da CPRB, mas sim a ausência de opção válida pelo regime da CPRB na forma prevista no artigo 9, parágrafo 13, da Lei 12.546/2011.

[...]

29. O artigo 9, parágrafo 13, da Lei 12.546/2011 (com a redação dada pela Lei 13.161/2015), por sua vez, estabeleceu que a opção pela tributação substitutiva deve ser manifestada mediante o pagamento da CPRB relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irretratável para todo o ano calendário.

30. Em complemento ao dispositivo legal citado acima, o art. 1º, I, do ADE CODAC nº 86/2011, com a redação dada pelo ADE CODAC nº 33/2013, previa a necessidade de recolhimento da CPRB por meio de DARF utilizando o código 2985 em janeiro de cada ano para manifestar a opção pela adoção da sistemática da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta, o que não ocorreu no presente caso, uma vez que a Impugnante entendia que toda a sua receita bruta era decorrente de exportação estava isenta da CPRB.

[...]

33. Ou seja, se for mantida a acusação apresentada pela D. Fiscalização no auto de infração, o que novamente se admite apenas para fins de argumentação, o resultado seria que a Impugnante não optou validamente pelo regime da CPRB no ano de 2018 e, por consequência, deixou de recolher a contribuição patronal de 20% incidente sobre a folha de salários, infringindo o artigo 22, inciso I, da Lei 8.212/91, o artigo 9, parágrafo 13, da Lei 12.546/2011.

34. Dessa forma, com base na acusação descrita pela D. Fiscalização no termo de verificação fiscal, o auto de infração ora impugnado deveria estar exigindo a contribuição patronal de 20% incidente sobre a folha de salário das competências de janeiro a dezembro de 2018, acrescida de multa e juros, e apontado um enquadramento jurídico diferente daquele que constou no auto de infração, conforme explicado acima.

35. Ao exigir a CPRB sobre toda a receita bruta apurada pela Impugnante no ano de 2018 ao invés da contribuição patronal de 20% sobre a folha de salários, a D. Fiscalização também deixou de observar a orientação contida na Solução de Consulta Interna COSIT 14/2018 editada pela própria Receita Federal do Brasil.

36. Partindo da compreensão de que se trata de erro material, que afeta o cálculo da base de cálculo, elemento estruturante da relação jurídico tributária, deve ser reconhecida a nulidade do auto de infração por violação ao artigo 142 do CTN, uma vez que se trata de erro na determinação da matéria tributável.

[...]

39. Portanto, o vício no enquadramento legal e na definição do tributo cobrável compromete a validade do auto de infração e viola o artigo 142 do CTN, razão pela qual o Auto de Infração deve ser considerado nulo.

IV.2. Nulidade em razão da violação aos princípios da motivação e fundamentação nas acusações de fraude e conluio

40. O Auto de Infração também é nulo por outra causa separada e independente: ausência de motivação adequada para justificar a existência de fraude e conluio que foi utilizada para majorar a multa de ofício de 75% para 150%, o que afronta o artigo 37 da Constituição Federal de 1988 (“CF/88”), artigo 142 do CTN e o princípio da verdade material dos fatos.

[...]

42. De maneira mais específica faltou no auto de infração a demonstração da presença dos requisitos necessários para a caracterização da fraude e do conluio previstos nos artigos 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964. Ou seja, faltou para a D. Fiscalização motivar a fraude.

43. Essa ausência de motivação parece ter decorrido de uma tentativa frustrada da D. Fiscalização de caracterizar a simples existência da estrutura de negócio adotada pela Impugnante como sendo uma fraude e conluio.

[...]

53. Isso posto, resta evidente a NULIDADE da autuação fiscal em razão de vício de motivação quanto à acusação de fraude e conluio, bem como em razão da utilização de fatos relativos a períodos distintos ao ano de 2018 e de entrevistas com ex-empregados que não são representantes legais da empresa e não tinham poderes para falar sobre a empresa para fundamentar o Auto de Infração.

IV.3. Nulidade em razão da existência de presunção da conduta dolosa

54. Conforme já mencionado, a Impugnante foi autuada por ter deixado de recolher a CPRB no ano de 2018 em virtude de suposta fraude e conluio, visto que tratou como exportação de serviços atividade cujo resultado teria sido verificado em território nacional.

55. No entanto, a mera leitura do Auto de Infração já evidencia que o racional utilizado pela D. Autoridade Fiscal para fundamentar e demonstrar a ocorrência da suposta fraude é totalmente insuficiente e superficial, razão pela qual se conclui que a própria acusação e infração formalizadas por meio do AIIM é arbitrária e fruto de mera presunção e de premissas equivocadas.

[...]

58. Também houve presunção da D. Fiscalização ao afirmar que a Impugnante teria criado a sua estrutura de funcionamento com o único intuito de simular uma exportação e deixar de recolher a CPRB. A presunção nesse caso decorre do fato de que a Impugnante foi estabelecida no Brasil no ano de 2010, antes mesmo da criação da legislação da CPRB e da existência de qualquer previsão sobre a isenção/imunidade dessa contribuição nas exportações, e desde o início das suas operações no País em 2010 tem atuado no atendimento dos seus clientes estrangeiros. A opção pela CPRB, por sua vez, ocorreu apenas em 2014 e a Impugnante já tinha contrato com sua cliente estrangeira Amazon Web Services Inc. desde o ano de 2010, o que reforça que houve a presunção pela D. Fiscalização de que a Impugnante teria criado a sua estrutura (em 2010) destinada unicamente a evitar o recolhimento da CPRB.

[...]

64. O Fisco, para poder penalizar o contribuinte, deve se basear na realidade concreta dos fatos ocorridos para verificar a regularidade ou não da sua conduta. Passa às raias do razoável que a D. Autoridade Fiscal se utilize apenas das premissas que entender convenientes para tentar justificar sua absurda tese de suposta fraude fiscal.

65. Assim, resta demonstrada a NULIDADE do auto de infração e, conseqüentemente, a necessidade de arquivamento do presente processo administrativo, tendo em vista que a autuação foi lavrada com vício que compromete sua validade e prosseguimento, dado que baseado em mera presunção, o que, por sua vez, importa em manifesta ofensa aos artigos 113, § 1º, e 142, ambos do CTN, e aos princípios da legalidade e da motivação.

V. OS MOTIVOS DE MÉRITO DETERMINANTES PARA O CANCELAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO

V.1 A legitimidade da forma como a Impugnante organizou suas atividades de data center e a ausência de relação com o recolhimento da CPRB

66. O ponto central que está presente em toda a narrativa da D. Fiscalização para fundamentar o auto de infração e exigir a CPRB é a alegação de que os equipamentos necessários para o funcionamento do data center estão instalados no Brasil e os usuários finais do serviço de processamento de dados também se encontram no Brasil, mas a Impugnante criou uma estrutura envolvendo a contratação por empresas estrangeiras destinada a simular uma exportação com o intuito de não recolher a CPRB.

67. Ademais, ao ocultar a realidade de que tanto os equipamentos quanto os usuários finais do serviço estariam no Brasil, a Impugnante teria praticado uma fraude em conluio com os clientes estrangeiros (Twitch Interactive Inc. e Amazon Web Services Inc.) e uma empresa nacional do mesmo grupo econômico (Amazon AWS Brasil Ltda.)

[...]

70. Ocorre que, à época dos fatos autuados (ano de 2018), o negócio da Impugnante se limitava a criar e oferecer a estrutura necessária para que os data centers e os servidores que o compõem funcionem adequadamente, ou seja, **a Impugnante se dedica apenas à parte da infraestrutura necessária para o armazenamento e processamento de dados**, não possuindo qualquer relação direta com os usuários finais que hospedam informações nos seus servidores.

71. Os serviços aos usuários finais, por sua vez, são prestados por outras empresas, que contratam a infraestrutura de data center fornecida pela Impugnante e utilizam essa infraestrutura para oferecer serviços de hospedagem e processamento de dados para os usuários finais. O serviço de data de center oferecido pela Impugnante é um insumo para essas empresas estrangeiras (que são clientes da Impugnante), as quais acrescentam outros serviços e complementos ao que é fornecido pela Impugnante a fim de prestarem os serviços de processamento de dados para os usuários finais. Ademais, essas empresas estrangeiras também se dedicam a prospectar os usuários finais, prestam o atendimento ao cliente, treinamento, cobram os usuários finais pelos serviços a eles prestados etc. Todas essas atividades não são exercidas pela Impugnante.

72. As demais empresas do setor de data center operam da mesma forma ao redor do mundo, havendo uma separação clara nesse setor entre a empresa que se dedica à infraestrutura de data center, a qual exige investimentos significativos na desenvolvimento e aquisição de servidores (hardware) e construção dos locais onde esses servidores são instalados, e as empresas que contratam essa infraestrutura para prestar os serviços de processamento e armazenagem de dados aos usuários finais, que são atividades distintas. Uma das razões para que haja essa separação é a necessidade de criar condições jurídicas e operacionais para que o datacenter funcione ininterruptamente. Com a separação dos negócios, a empresa que se dedica apenas à infraestrutura (como é o caso da Impugnante) reduz o risco de que haja algum tipo de interferência externa na sua atividade que possa prejudicar o funcionamento contínuo do datacenter.

[...]

74. No caso específico da Impugnante, no ano de 2018 ela forneceu a sua estrutura de data center e prestou serviços de TI para as empresas Twitch Interactive Inc. e Amazon Web Services Inc., localizadas nos Estados Unidos, as quais, por sua vez, prestaram diretamente aos usuários finais os serviços de processamento e hospedagem de dados utilizando a infraestrutura contratada da Impugnante.

[...]

80. Assim, não é factível que a Impugnante, constituída no ano de 2010, tenha organizado toda a sua estrutura operacional juntamente com seus clientes no exterior com o único intuito de fraudar a fiscalização e evitar o pagamento de uma contribuição previdenciária que só passou a existir no ordenamento jurídico brasileiro em 2011.

81. Isso é reforçado pelo fato de que a Impugnante passou a se sujeitar à sistemática de recolhimento da CPRB apenas no ano de 2014 (vários anos após sua constituição).

[...]

83. Além disso existem outros fatos e esclarecimentos que demonstram que a Impugnante não ocultou das autoridades fiscais que seus equipamentos estão localizados no Brasil e os usuários finais podem estar no Brasil, tampouco simulou a ocorrência de exportação de serviços.

84. A esse respeito, a Impugnante não questiona a indicação de que os seus equipamentos e data centers estejam localizados em território nacional, assim como da possibilidade de que parte dos usuários finais que contrataram os serviços de TI junto às empresas localizadas no exterior estivessem localizados no Brasil ou que o resultado final dos serviços prestados possa ter ocorrido no Brasil.

85. Cabe esclarecer, ainda, que a proximidade do usuário final ao data center da Impugnante se dava de forma a reduzir o tempo de resposta para esse usuário acessar dados que estavam armazenados nos servidores da Impugnante.

[...]

87. Nada disso foi ocultado das autoridades fiscais ou no curso da fiscalização, ao contrário do que foi alegado no termo de verificação fiscal.

88. Tanto é assim que a Impugnante destacou e recolheu o ISS sobre os serviços prestados para as empresas estrangeiras durante todo o ano de 2018, conforme comprovam as notas fiscais de serviços juntadas aos presentes autos (fls. 1196/1310 do processo administrativo), uma vez que a Lei Complementar 116/2003 expressamente determina que não se aplica a isenção do ISS nos casos em que o resultado do serviço prestado para empresa estrangeira ocorra no Brasil.

89. *Essas notas fiscais contendo o destaque do ISS são uma forte evidência da inexistência de fraude e conluio visando criar uma exportação inexistente para se beneficiar da isenção da CPRB, como alegou equivocadamente a D. Fiscalização.*

[...]

105. *Assim, é de rigor concluir pela improcedência das alegações da D. Fiscalização e pela efetiva existência de receitas decorrentes da prestação de serviços para empresas no exterior que estavam isentas/imunes da CPRB por força do artigo 9º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 12.546/2011.*

V.2. O não cabimento da multa qualificada de 150% e a existência de mera divergência jurídica

106. *Além de ter alegado que a estrutura de negócios da Impugnante foi criada com o intuito de simular uma exportação de modo que não fosse recolhida a CPRB, a D. Fiscalização também aplicou uma multa qualificada de 150% com base no artigo 44, inciso I, parágrafo 1, da Lei 9.430/96, sob a alegação de ocorrência de fraude e conluio.*

[...]

108. *Ocorre que, conforme esclarecido e comprovado no capítulo anterior, a D. Fiscalização não foi capaz de comprovar a existência da fraude e do conluio alegados, razão pela qual a multa majorada de 150% não é cabível, devendo ser reduzido para a multa de ofício de 75%.*

109. *Para que a fraude e o conluio estivessem presentes neste caso, a D. Fiscalização deveria ter sido capaz de demonstrar que a Impugnante sabia que estava praticando um delito e o desejava, devendo comprovar tais por meio de documentos concretos (comunicações entre as partes, extratos bancários, etc.) que fossem capazes de demonstrar a existência de um artifício malicioso, mas nada disso ocorreu no presente caso. Ao contrário, por meio das explicações e documentos que acompanham esta defesa, a Impugnante foi capaz de demonstrar a legitimidade e efetiva existência dos serviços prestados para as empresas estrangeiras.*

110. *O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já confirmou em precedentes que debatem justamente a possibilidade de majoração da multa de ofício de 75% para 150% em razão de fraude, conluio ou simulação, que ao menos duas condições devem ser observadas: (i) a presença do dolo; e (ii) que deve haver prova produzida pela fiscalização da ocorrência do dolo e da conduta fraudulenta:*

[...]

111. *Portanto, a comprovação do dolo pela fiscalização é requisito essencial para que haja a fraude e o conluio, não ocorrido essa comprovação a multa qualificada de 150% não é cabível.*

[...]

V.3 Os requisitos para a caracterização da exportação de serviços e a aplicação da isenção/imunidade da CPRB sobre a receita bruta decorrente dos serviços prestados para clientes estrangeiros no ano de 2018

119. No que tange à questão jurídica controvertida no presente processo administrativo, a Impugnante passará a demonstrar que a exigência feita pela D. Fiscalização de que o resultado final do serviço prestado para empresa estrangeira tenha ocorrido no exterior está presente apenas na legislação do ISS e, portanto, não é uma condição para a aplicação da isenção/imunidade da CPRB sobre as receitas dos serviços prestados pela Impugnante para os seus clientes estrangeiros no ano de 2018.

120. Nesse sentido, de acordo com o artigo 9º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 12.546/2011 exclui-se da receita bruta sujeita a CPRB a receita de exportações. É importante ressaltar que o texto legal foi redigido em consonância com a Constituição Federal, a qual disciplina no seu inciso I, § 2º, artigo 149 que as contribuições sociais não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

121. Isto é, tanto a Constituição Federal quanto a legislação ordinária permitem que as receitas decorrentes de exportações diretas, indiretas, ou de serviços sejam retiradas da base de cálculo da CPRB.

122. A controvérsia nesse ponto trata, portanto, de mero descompasso interpretativo do conceito de exportação de serviços para fins da apuração da CPRB. A fiscalização entendeu que o serviço prestado deve produzir resultado no exterior para que reste configurada a exportação desse serviço, ao passo que a Impugnante entende que esse requisito não existe na legislação aplicável aos tributos federais.

123. No entendimento da Impugnante, embora não tenha havido a inclusão da definição do conceito de receita bruta e de exportação para fins de recolhimento da CPRB na Lei nº 12.546/2011, essa definição pode ser extraída da legislação aplicável ao PIS e a COFINS, que tem mesmo fato gerador e base de cálculo da CPRB.

[...]

131. Veja-se que os dois únicos requisitos legais para a não incidência do PIS e da COFINS sobre receitas de exportação são: (i) o serviço deve ser prestado à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior e (ii) o pagamento deve implicar ingresso de divisas.

[...]

136. Inclusive, o Supremo Tribunal Federal analisou a extensão da imunidade prevista no artigo 149, parágrafo 2º, inciso I, da CF/88 no julgamento do tema 674 da lista de repercussões gerais (RE 759.244/SP) e confirmou que a regra de imunidade tributária para as exportações deve ser interpretada de forma ampla e

visando realizar o objetivo do legislador constitucional, que é fomentar a exportação mediante uma série de desonerações tributárias.

[...]

146. Tendo a Impugnante comprovado o atendimento dos requisitos descritos acima, resta demonstrado que se aplicava sobre a receita bruta de serviços apurada no ano de 2018 a isenção/imunidade prevista no artigo 9º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 12.546/2011, razão pela qual deve ser determinado o cancelamento integral dos débitos de CPRB, multas e juros objeto do auto de infração ora impugnado.

VI. A IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM RAZÃO DA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO

147. Não bastassem todas as ilegalidades acima apontadas que levam à única conclusão possível pelo cancelamento integral do Auto de Infração ora impugnado, admitindo-se, a título de mera argumentação que referido lançamento pudesse subsistir, cabe destacar ainda o total descabimento da imposição cumulativa de multas distintas para punir a Impugnante por uma única suposta (e já contestada) infração, sobretudo quando se constata que as condutas ora em discussão – suposta fraude e conluio – não tem qualquer relação com a Impugnante, que sempre agiu na mais absoluta boa-fé.

148. Com efeito, não deveria a Impugnante ter sido penalizada com a exigência de multa de ofício e multa isolada, visto que penalizam duplamente a Impugnante pela suposta prática de um mesmo fato, implicando em claro bis in idem, o que é vedado no sistema brasileiro.

[...]

154. A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) já se manifestou sobre o tema, reconhecendo a aplicação do princípio da consunção ao direito tributário, conforme se observa da ementa abaixo transcrita:

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CONCOMITÂNCIA.

Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.” (CSRF, Processo nº 13502.000922/2006-10, Rel. Leonardo de Andrade Couto, d.j. 25.2.2010).

[...]

156. *Tal racional é plenamente aplicável ao presente caso, uma vez que estão sendo exigidos da Impugnante, cumulativamente, a multa de ofício e a multa isolada por suposta omissão de receitas sujeitas à CPRB, ou seja, pelos mesmos fundamentos, razão pela qual a multa isolada deve ser cancelada.*

VII. O PEDIDO

157. *Preliminarmente, a Impugnante requer o integral recebimento da presente Impugnação e a declaração de nulidade do Auto de Infração em virtude (i) do erro no enquadramento legal e no tributo exigido pela D. Fiscalização, assim com a violação ao artigo 142 do CTN ao exigir a CPRB ao invés da contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de salários; (ii) da ausência de motivação e fundamentação adequadas para sustentar as acusações de fraude e conluio; e (iii) da existência de presunção da conduta dolosa pela D. Fiscalização.*

158. *Caso por qualquer motivo o Auto de Infração não seja considerado nulo, diante de tudo o que foi exposto e com base nos documentos e informações juntados ao processo administrativo, a Impugnante pleiteia seja acolhida e integralmente provida a presente Impugnação para que seja julgado improcedente o Auto de Infração objeto do Processo Administrativo nº 15746-720.011/2023-68, cancelando se integralmente os débitos de CPRB, multas e juros cobrados, e determinando-se o arquivamento do respectivo processo administrativo.*

159. *Subsidiariamente, na remota hipótese de não serem acolhidos os argumentos trazidos pela Impugnante para a nulidade do auto de infração ou cancelamento integral dos débitos exigidos (principal, multa e juros), o que se admite apenas para argumentar, a Impugnante requer seja, ao menos, (i) reconhecida a inexistência de fraude/conluio e reduzida a multa de ofício de 150% para 75%; e (ii) afastada a multa isolada em razão da violação do princípio da consunção que implicou na dupla penalização da Impugnante por uma única e mesma infração.*

Termos em que, protestando provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos, sem exceção de quaisquer, especialmente pela juntada de novos documentos ou quaisquer outras providências que se entendam necessárias para a elucidação da verdade real dos fatos ora alegados, pede deferimento.

(Destaques na Impugnação)

5. Cabe observar que foram juntadas aos autos mais nove cópias dessa impugnação, fls. 3.955 a 6.003, todas apresentadas no mesmo dia, ou seja, em 16/02/2023.

Acórdão 1ª Instância (fls.6012/6037)

No Acórdão recorrido consta decisão cuja ementa é transcrita a seguir:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018 CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DESCABIMENTO.

Improcede a alegação de cerceamento do direito de defesa quando há nos autos prova de que o Contribuinte foi regularmente cientificado da exação tributária, tendo tido acesso a todas as informações necessárias para elaborar a sua defesa.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. OPÇÃO. MEIO. DECLARAÇÃO.

A opção pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) pode ser manifestada mediante a apresentação de declaração por meio da qual se confessa o tributo.

EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. PRESTAÇÃO NO EXTERIOR.

Na exportação de serviços, o tomador do serviço atua no mercado externo quando sua demanda pela prestação ocorre no exterior, devendo ser satisfeita fora do território nacional.

MULTA QUALIFICADA. DOLO. INCIDÊNCIA.

Constatada ação dolosa do contribuinte, tendente a impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, incide multa de ofício qualificada.

PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. JULGADOR ADMINISTRATIVO. VINCULAÇÃO À LEI.

O julgador administrativo encontra-se vinculado à lei e deve aplicá-la, salvo quando houver decisão judicial, em sentido contrário, que o vincule. Desse modo, no processo administrativo, é inaplicável o princípio da consunção como fundamento para ser afastada uma regra prevista em lei.

Recurso Voluntário (fls.6053/6090)

Irresignado o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 23/10/2023 em que pede a reforma do Acórdão pelas seguintes razões e fundamentos:

A nulidade do auto de infração em razão do erro no enquadramento legal e do tributo cobrado seguido da violação ao artigo 142 do CTN (PRELIMINAR): A exigência está baseada na alegação de que o resultado dos serviços de processamento de dados prestados pela Recorrente a empresas estrangeiras ocorreu no Brasil, uma vez que a informação era hospedada em servidores locais e os usuários finais estavam no Brasil, o que descaracterizaria a RECEITA PROVENIENTE DE EXPORTAÇÃO fazendo incidir a CPRB que deve ser considerada isenta (menciona a Solução de Consulta COSIT 14/2018 para justificar a sua não opção ao regime da CPRB). Portanto, faz-se presente ERRO MATERIAL no AI lavrado;

nulidade do auto de infração em razão da violação aos princípios da motivação e fundamentação nas acusações de fraude e conluio: ausência de motivação adequada para justificar a existência de fraude e conluio que foi utilizada para

majorar a multa de ofício de 75% para 150%, o que afronta o artigo 37 da Constituição Federal de 1988 (“CF/88”), artigo 142 do CTN e o princípio da verdade material dos fatos. Há, portanto, VÍCIO DE MOTIVAÇÃO.

nulidade do auto de infração em razão da existência de presunção da conduta dolosa: A demonstração da ocorrência da suposta fraude é totalmente insuficiente e superficial, razão pela qual se conclui que a própria acusação é arbitrária e fruto de mera presunção e de premissas equivocadas. A Fiscalização não trouxe nenhuma prova concreta de que as empresas estrangeiras e a Amazon AWS Serviços Brasil Ltda. tenham de alguma forma participado da criação de uma estrutura para deixar de recolher a CPRB ou tenham se beneficiado da estrutura descrita, tendo simplesmente afirmado ao final do termo de verificação que essas empresas atuaram em conluio com a Recorrente, o que claramente constitui uma presunção.

É legítima a forma como a Recorrente organizou suas atividades de data center e a ausência de relação com o recolhimento da CPRB: a forma de estruturação do seu negócio não tem qualquer relação com a CPRB, a Recorrente não ocultou das autoridades fiscais que seus equipamentos estão localizados no Brasil e os usuários finais podem estar no Brasil, tampouco simulou a ocorrência de exportação de serviços. A Recorrente se dedicava apenas à parte da infraestrutura necessária para o armazenamento e processamento de dados, não possuindo qualquer relação direta com os usuários finais que hospedam informações nos seus servidores.

não cabimento da multa qualificada de 150% e a existência de mera divergência jurídica: A Fiscalização não foi capaz de comprovar a existência da fraude e do conluio alegados, razão pela qual a multa majorada de 150% não é cabível, devendo ser reduzido para a multa de ofício de 75%.

Alteração do percentual da multa de ofício majorada pela Lei 14.689/23: O artigo 8º da Lei 14.689/2023 deu nova redação para o artigo 44 da Lei 9.430/95 e passou a prever o percentual de 100% nas situações de fraude ou conluio, sendo que o percentual de multa de ofício de 150% passa a ser aplicável apenas quando há reincidência.

Os requisitos para a caracterização da exportação de serviços e a aplicação da isenção/imunidade da CPRB sobre a receita bruta decorrente dos serviços prestados para clientes estrangeiros no ano de 2018 foram plenamente atendidos: A exigência de que o resultado final do serviço prestado para empresa estrangeira tenha ocorrido no exterior está presente apenas na legislação do ISS e, portanto, não é uma condição para a aplicação da isenção/imunidade da CPRB sobre as receitas dos serviços prestados pela Recorrente para os seus clientes estrangeiros no ano de 2018. Nesse sentido, de acordo com o artigo 9º, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 12.546/2011 exclui-se da receita bruta sujeita a CPRB a receita de exportações. Ou seja, há uma divergência interpretativa do conceito de exportação de serviços para fins da CPRB, pois, No entendimento da Recorrente,

embora não tenha havido a inclusão da definição do conceito de receita bruta e de exportação para fins de recolhimento da CPRB na Lei nº 12.546/2011, essa definição pode ser extraída da legislação aplicável ao PIS e a COFINS, que tem mesmo fato gerador e base de cálculo da CPRB (O Parecer Normativo RFB nº 3/2012 adotou a premissa de que diante da omissão da Lei nº 12.546/2011, o conceito de receita bruta corresponde àquele adotado pela legislação que trata das contribuições ao PIS e à COFINS). Esclarece ainda que a RFB proferiu o Parecer Normativo nº 1/2018, o qual definiu o conceito de exportação de serviços para fins de interpretação da legislação tributária federal (fl. 6085) – junta parecer doutrinário.

Impossibilidade de cobrança da multa isolada em razão da violação do princípio da consunção: Destaca-se o total descabimento da imposição cumulativa de multas distintas para punir a Recorrente por uma única suposta (e já contestada) infração (*bis in idem – multa de ofício e multa isolada sobre o mesmo fato*).

Finaliza, pedindo a reforma do Acórdão para declarar a nulidade do AI em virtude de erro material no enquadramento legal e no tributo exigido, da ausência de motivação e fundamentação adequadas, quanto a tipificação de fraude e conluio e da presunção da existência da conduta dolosa. Caso a nulidade não seja declarada pede a improcedência do AI e o seu respectivo cancelamento.

Subsidiariamente requer que seja:

- (i) reconhecida a inexistência de fraude/conluio e reduzida a multa de ofício de 150% para 75%;
- (ii) aplicado o novo percentual de 100% de multa de ofício previsto no artigo 44, parágrafo 1º, inciso VI, da Lei 9.430/96, com a redação dada pelo artigo 8º da Lei 14.689/2023, na hipótese de não haver a redução da multa de ofício de 150% para 75%, conforme o artigo 106, inciso II, alínea c, do CTN; e
- (iii) afastada a multa isolada em razão da violação do princípio da consunção que implicou na dupla penalização da Recorrente por uma única e mesma infração.

Contrarrazões da PGFN (fls.6197/6224).

Em 23/12/2023 a PGFN juntou aos autos as suas contrarrazões, nos seguintes termos:

Preliminar de Nulidade do Auto de Infração

1.Enquadramento Legal - Suposta Ofensa ao Art. 142 do CTN: - A recorrente alega que houve erro no enquadramento legal, violando o art. 142 do CTN, que define o procedimento de lançamento tributário. Segundo a recorrente, a infração deveria ser a falta de opção válida pelo regime substitutivo da

contribuição sobre a folha de salários, em vez da ausência de recolhimento da CPRB.

- A Procuradoria refuta essa alegação, afirmando que o art. 142 do CTN descreve o procedimento de lançamento e não os seus requisitos de validade. A argumentação da recorrente é vista como um descontentamento com a fundamentação empregada pela Autoridade Fiscal, e não como uma questão de validade do lançamento. Não houve erro no enquadramento legal do tributo cobrado, uma vez que a empresa optou pela CPRB e não a recolheu, mesmo reconhecendo a validade da opção.

2. Princípios da Motivação e Fundamentação: - A recorrente argumenta que o auto de infração carece de motivação adequada para justificar a existência de fraude e conluio, usados para majorar a multa de ofício de 75% para 150%.

- A Procuradoria rebate afirmando que a motivação está claramente exposta no Termo de Verificação Fiscal (TVF) e que a descrição dos fatos, fundamentação jurídica e provas produzidas atendem aos requisitos legais. O debate sobre a motivação e fundamentação das acusações de fraude e conluio não invalida o auto de infração.

3. Presunção de Conduta Dolosa: - A empresa alega que o auto de infração se baseia em presunções e premissas equivocadas quanto ao dolo do sujeito passivo.

- A Procuradoria esclarece que, segundo o art. 136 do CTN, a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente. A presunção de dolo não é relevante para a caracterização da infração, e a discussão sobre a conduta dolosa é pertinente apenas para a qualificação da multa.

4. O auto de infração é válido e a empresa teve amplo direito de defesa.

Mérito

1. Atividade Econômica Desenvolvida pela Autuada: - A controvérsia principal reside na correta qualificação jurídico-tributária das receitas da empresa. A fiscalização determinou que a receita bruta auferida não decorre de exportações, mas de sua atuação no mercado interno, pois a demanda pelos serviços está localizada no Brasil. A receita bruta não decorre de exportações, logo a receita bruta não é isenta por ser proveniente de exportação de serviços. Tanto a prestação de serviços quanto o resultado ocorreram no Brasil, não se caracterizando como exportação.

- A acusação fiscal não questiona a legitimidade da organização das atividades de data center pela empresa, mas sim os efeitos tributários dessas atividades. A empresa não conseguiu demonstrar que suas receitas decorrem de exportações conforme as normas aplicáveis.

2. Qualificação da Multa: - A multa de ofício foi majorada com base na constatação de que a empresa ocultou a realidade dos serviços prestados, simulando exportações quando, na verdade, atuava no mercado interno. A

qualificação da multa está fundamentada nos artigos 44, I, § 1º, da Lei 9.430/1996, e artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964.

Em suma, a Procuradoria defende que não há nulidade no auto de infração e que a fundamentação jurídica e os fatos apresentados são suficientes para manter o lançamento tributário. As alegações da recorrente não comprometem a validade do procedimento fiscal nem justificam a anulação do auto de infração.

3. Não se verifica bis in idem na aplicação concomitante das multas, uma vez que a aplicação da multa isolada e da multa de ofício, têm hipóteses de incidência e bens jurídicos tutelados distintos.

Fundamentos da PGFN:

Legislação tributária: A PGFN fundamenta seus argumentos na legislação tributária, citando artigos do Código Tributário Nacional (CTN), da Lei nº 9.430/1996, da Lei nº 10.865/2004 e da Lei nº 12.546/2011.

Jurisprudência do CARF: A PGFN utiliza decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para respaldar seus argumentos, demonstrando que a interpretação da legislação e a aplicação das multas estão em consonância com o entendimento do órgão.

Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1/2018: A PGFN cita este parecer para fundamentar a definição de exportação de serviços e a necessidade de o resultado útil do serviço se verificar no exterior para que a receita seja considerada de exportação.

Finaliza defendendo o NÃO PROVIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO em sua integralidade.

Eis o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **JOSE MARCIO BITTES**, Relator

Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Preliminar

Em sede de preliminar a RECORRENTE pede o reconhecimento da nulidade do AI lavrado em função de ERRO NO ENQUADRAMENTO LEGAL em afronta ao Art. 142 do CTN (erro material), violação do princípio da motivação e pela presunção de conduta dolosa.

Sobre tais alegações verifica-se que todas estão diretamente ligadas a análise do mérito, devendo ser analisadas em conjunto.

Entretanto cumpre esclarecer que não há que se falar em nulidade do AUTO DE INFRAÇÃO quando os requisitos previstos no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 foram devidamente observados.

As consequências de um erro material seria a alteração do lançamento pela autoridade julgadora administrativa, a fim de corrigir o equívoco na interpretação dos fatos e na aplicação da lei. Não há que se falar em nulidade do lançamento por erro material, desde que seja possível sua correção pela autoridade julgadora.

A despeito de um eventual vício de motivação, este só seria apto a anular o AUTO DE INFRAÇÃO caso restasse comprovado que tal vício tenha causado prejuízo irreparável ao exercício da ampla defesa e do contraditório, o que não se verificou, ao contrário, o RECORRENTE pôde exercer com propriedade o seu direito a ampla defesa sem que haja qualquer óbice ao direito de contestar as imputações que lhe foram atribuídas. Assim, não procedem as alegações de nulidade do AI.

Rejeitadas as preliminares.

Mérito

Quanto ao mérito, o cerne da questão diz respeito a reconhecer ou não se as receitas tributadas pela fiscalização seriam destinadas a exportação, o que lhes garantiriam o direito à isenção tributária.

A legislação tributária brasileira prevê isenção da CPRB para a prestação de serviços destinados ao exterior, exportação de serviços, conforme se vê na LEI 12.546/2011:

LEI Nº 12.546, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2011.

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei: (Regulamento) (Vide Medida Provisória nº 1.208, de 2024)

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 Lei nº 12.844, de 2013) (Produção de efeito)

a) de exportações (..)

Porém, o problema reside na definição do conceito de EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. Para deslinde desta questão, deve-se ter em conta que para que um serviço seja considerado como exportado, ele deve ter seu resultado verificado no exterior.

Este é o entendimento do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1/2018 que determina que a exportação de serviços ocorre quando a demanda pela prestação do serviço se verifica no exterior, e não simplesmente pelo fato do contratante estar localizado fora do Brasil:

PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 01, DE 11 DE OUTUBRO DE 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.

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.

(..)

Aplicando tal norma, tem-se antecedentes deste Conselho:

Numero do processo: 10580.729837/2017-61

Turma: Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Wed Mar 04 00:00:00 UTC 2020

Data da publicação: Tue Mar 17 00:00:00 UTC 2020

Ementa: ASSUNTO: 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.

Numero da decisão: 2401-007.575

Numero do processo: 15563.720075/2018-40

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Feb 04 00:00:00 UTC 2020

Data da publicação: Fri Feb 28 00:00:00 UTC 2020

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PATRONAL SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS PRESTADOS. VENDA/REVENDA DE PEÇAS. EXPORTAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. PARECER NORMATIVO COSIT Nº 01/2018. Caracteriza-se como serviço destinado à exportação, abrangendo as peças objeto de venda e revenda empregadas na execução de serviço, aquele que, embora prestado no Brasil, por contribuinte brasileiro, venha a recair sobre bem a ser integrado em outro no exterior, com a destinação útil de servir ao mercado exterior. Hipótese na qual o resultado útil atribuído ao bem principal pelo tomador dos serviços determina a finalidade do serviço aqui executado, não se aferindo simplesmente o resultado imediato do serviço prestado. Parecer Normativo COSIT nº 01/2018.

Numero da decisão: 2301-007.019

Numero do processo: 10480.723364/2017-16

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Tue Feb 04 00:00:00 UTC 2020

Data da publicação: Fri Feb 28 00:00:00 UTC 2020

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 CONTRIBUIÇÃO SOBRE A RECEITA BRUTA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE HOTELARIA. RECEITA DE HOSPEDAGEM. HÓSPEDES RESIDENTES NO EXTERIOR. RESULTADO NO TERRITÓRIO NACIONAL. Constitui base de incidência de contribuição previdenciária as receitas por serviços de hotelaria prestados a residentes no exterior, cujo resultados ocorreram em território nacional. MULTA DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EFD-CONTRIBUIÇÕES. VALORES ZERADOS. A apresentação da EFD-Contribuições com os valores zerados está sujeita ao lançamento de multa por apresentação da obrigação acessória com informações inexatas, incompletas ou omitidas, conforme inciso III do artigo 57 da MP nº2.158-35/2001. A multa deve ser imposta pelo Fisco mesmo que a impugnante tenha corrigido a falta depois de intimada pelo Auditor-Fiscal. MULTA. EFD-CONTRIBUIÇÕES. BASES DE CÁLCULO. Nos termos do inciso III do artigo 57 da MP nº2.158-35/2001 com redação dada pela Lei nº12.873, de 2013, a base de cálculo da multa corresponde ao valor das transações comerciais e operações financeiras da empresa.

Numero da decisão: 2301-007.022

No caso concreto a empresa recorrente prestou serviços de data center e processamento de dados a empresas estrangeiras, mas com toda a infraestrutura e execução dos serviços ocorrendo no Brasil.

A demanda final pelos serviços, embora contratada por empresas estrangeiras, originou-se e foi satisfeita no Brasil, beneficiando usuários brasileiros.

Portanto, os serviços prestados pela recorrente não se configuram como exportação, pois o resultado útil dos serviços se verifica no Brasil, conforme definido pela legislação aplicável e corroborado pelos pareceres e jurisprudência mencionados.

Logo, a exclusão da receita bruta de exportação da base de cálculo da CPRB não se aplica ao caso em questão, e a autuação fiscal que desconsidera a isenção está fundamentada de acordo com as normas vigentes. Tal entendimento tem como fundamento, além dos antecedentes já mencionados, a Interpretação Sistemática das normas tributárias relevantes para o caso (LC 116/2003, Lei 10.865/2004, e Lei 12.546/2011) que levam à conclusão de que, para fins de isenção da CPRB, a receita de exportação de serviços deve ser originada de uma prestação cujo resultado ocorra no exterior.

Apreciada a questão principal, deve-se passar a análise dos demais pedidos e teses defensivas.

MULTA QUALIFICADA

Em relação a qualificação da multa, o relatório fiscal a fundamentou ao considerar que a fraude está caracterizada pois os serviços não foram destinados a exportação e, com a consideração dos mesmos como tais, a RECORRENTE logrou uma vantagem indevida em relação aos seus concorrentes nacionais, além de privar a PREVIDÊNCIA SOCIAL das receitas devidas. Confira-se trecho do TVF (fl. 3660):

10.10 A multa qualificada representa o agravamento da penalidade imposta para a infração de não recolher e não declarar ou declarar a menor o tributo devido, quando presente a conduta dolosa de prejudicar o Fisco, por meio dos comportamentos definidos na lei como fraude, sonegação ou conluio.

10.11 Para analisar a presente situação, é preciso responder: ao criar a empresa A100 Row, providenciar a instalação dos equipamentos necessários para o funcionamento dos data centers e oferecer os serviços de processamento de dados no Brasil, a Amazon buscava atrair os clientes americanos ou brasileiros?

10.12 A hipótese de que a instalação de equipamentos no Brasil visava ao mercado consumidor no exterior parece pouco provável e não reuniu nenhum indício a seu favor, além da formalização dos contratos com as empresas americanas e a emissão das notas fiscais constando como clientes as empresas parceiras no exterior.

10.13 Por outro lado, a hipótese de que os equipamentos foram instalados no Brasil, visando a prestação do serviço de processamento de dados para o mercado

brasileiro é comprovada pela própria empresa, ao informar as vantagens dos equipamentos em território nacional, e ainda pelas diversas empresas brasileiras diligenciadas que contratam os serviços da Amazon Web Services, tomadora do serviço de data center da fiscalizada.

10.14 Se o usuário final está no Brasil e a empresa oculta essa realidade, evitando assinar os contratos diretamente com os usuários finais, está caracterizada a fraude, pois os documentos dizem ser exportação o que de fato ocorreu no mercado interno.

10.15 Intimada e reintimada a discriminar os usuários finais entre mercado interno e mercado externo, a empresa manteve sua postura de que os únicos clientes estão nos Estados Unidos e não compareceu para prestar esclarecimentos adicionais.

10.16 Cumpre observar que, ainda que a participação dos clientes brasileiros fosse minoritária ou eventual, mesmo nesse caso a empresa deveria declarar esses serviços prestados no mercado interno como base de cálculo das contribuições previdenciárias, mas não o fez. A realidade que se encontrou, todavia, para qual convergem inúmeros indícios, é a de que os usuários finais da empresa se encontram, prioritariamente, no Brasil e não no exterior, o que agrava a postura da empresa de ocultar a relação da A100 Row com os usuários finais, evitando totalmente o pagamento da CPRB.

Assim, correta a aplicação da multa qualificada no presente caso, posto que não há nos autos nada que afaste a conclusão levada a cabo pela FISCALIZAÇÃO quanto ao advento de comportamento fraudulento. Com este mesmo entendimento, tem-se antecedentes:

Ainda, em relação a MULTA QUALIFICADA, vale transcrever excerto do Acórdão recorrido:

12.4. Todavia, mesmo tendo deixado de fazer o atendimento aos seus clientes, a partir de 04/2017, a Impugnante continuou prestando seus serviços a eles.

12.5. E após ser intimada e reintimada, a Impugnante não apresentou à Autoridade Fiscal a discriminação solicitada dos serviços segundo a localização dos usuários finais, alegando que seus únicos clientes estão nos Estados Unidos.

12.6. Nesse contexto, “evitando assinar os contratos diretamente com os usuários finais”, mesmo prestando serviços a eles, e tratando as receitas como sendo oriundas de exportação, fica clara a atitude da empresa fiscalizada no sentido de ocultar a realidade de que, efetivamente, não realizou exportação (no todo ou em parte) dos serviços prestados.

12.7. Dessa forma, mostra-se evidenciada a fraude mediante a dissimulação de prestação interna (no Brasil) de serviços por meio da simulação de exportação de serviços.

12.8. E não é só. De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, pela ocorrência, em tese, do crime de sonegação, operado por meio da simulação de exportação,

foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais, a ser encaminhada ao Ministério Público, após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente, conforme determina o artigo 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na redação dada pela Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010.

12.9. Logo, improcede a defesa quanto à multa qualificada.

Necessidade de alterar o percentual da multa de ofício pela Lei 14.689/2023

Entretanto a multa qualificada deve observar o Art. 14 da lei 14689/2023 que limitou o montante da multa em autuação fiscal a 100% do valor do crédito tributário apurado:

Art. 14. Com fundamento no disposto no inciso IV do caput do art. 150 da Constituição Federal, referendado por decisões do Supremo Tribunal Federal, fica cancelado o montante da multa em autuação fiscal, inscrito ou não em dívida ativa da União, que exceda a 100% (cem por cento) do valor do crédito tributário apurado, mesmo que a multa esteja incluída em programas de refinanciamentos de dívidas, sobre as parcelas ainda a serem pagas que pelas referidas decisões judiciais sejam consideradas confisco ao contribuinte. (Promulgação partes vetadas)

§ 1º A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional providenciará, de ofício, o imediato cancelamento da inscrição em dívida ativa de todo o montante de multa que exceda a 100% (cem por cento), independentemente de provocação do contribuinte, e ficará obrigada a comunicar o cancelamento nas execuções fiscais em andamento.

Seguem antecedentes do CARF neste sentido:

Numero do processo: 10340.720626/2021-71

Turma: Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Terceira Seção De Julgamento

Data da sessão: Thu Jun 20 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Fri Jul 12 00:00:00 UTC 2024

Ementa: Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Data do fato gerador: 01/01/2003, 31/03/2003 RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO. NÃO CONHECIMENTO. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. Nos termos da Súmula CARF nº 2, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE RECURSAL. O Recurso Voluntário que deixa de contestar especificamente os fundamentos adotados pela decisão recorrida, não deve ser conhecido, por ofensa ao princípio da dialeticidade. MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 14.689/2023. A nova Lei nº 14.689/2023 que alterou o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 no sentido de determinar o percentual da multa de ofício qualificada em 100%,

quando não há comprovada reincidência atrai a aplicação do art. 106, II, c, do CTN, que prescreve a retroatividade benigna.

Numero da decisão: 3302-014.679

Numero do processo: 10840.722810/2012-24

Turma: Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção

Câmara: Quarta Câmara

Seção: Primeira Seção de Julgamento

Data da sessão: Mon Mar 11 00:00:00 UTC 2024

Data da publicação: Mon Apr 15 00:00:00 UTC 2024

Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2009 RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. AFERIÇÃO POR OCASIÃO DO JULGAMENTO. NÃO CONHECIMENTO. Não se conhece do Recurso de Ofício quando o valor exonerado de tributo e encargos de multa é inferior ao limite de alçada vigente na data do julgamento em 2ª instância. Inteligência da Súmula CARF nº 103. MATÉRIA APRESENTADA EM RECURSO VOLUNTÁRIO NÃO ABORDADA NA IMPUGNAÇÃO. INOVAÇÃO RECURSAL. RECURSO NÃO CONHECIDO NO PONTO VENTILADO. Não se conhece do recurso voluntário quanto à matéria não abordada na impugnação, sob pena de se validar a reabertura da lide na fase recursal, com a consequente violação do devido processo legal e ofensa ao princípio da devolutibilidade do recurso, suprimindo-se o primeiro grau de jurisdição administrativa. A falta de impugnação expressa configura ausência de lide em relação à matéria trazida apenas em sede recursal, nos exatos termos do artigo 17 do Decreto nº 70.235, de 1972. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ELEMENTOS DO LANÇAMENTO CONSTANTES DO TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA EM CONJUNÇÃO COM O AUTO DE INFRAÇÃO E TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. Não há qualquer impedimento legal para que a atribuição da responsabilidade tributária venha a ser efetivada em termo apartado, desde que, do conjunto de documentos que compõem o lançamento, entre os quais também se inclui o Termo de Verificação Fiscal ou equivalente, constem todos os elementos previstos no artigo 142 do CTN e no artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2009 QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. POSSIBILIDADE. A constitucionalidade dos artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105, de 2001, foi reconhecida pelo STF ao julgar as ADIs 2.390, 2.397, 2.386 e 2.859. Existindo procedimento fiscal em curso por ocasião em que a Requisição de Informação sobre Movimentação Financeira (RMF) foi emitida com justificativa expressa a respeito da sua imprescindibilidade, nos exatos termos do Decreto nº 3.724, de 2001, não há nulidade a ser reconhecida. SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE PREVISTA NOS ARTIGOS 135, III E 137, I DO CTN. A mera existência de poderes para representar a pessoa jurídica autuada perante as Fazendas Nacional, Estadual e instituições bancárias e, perante estas últimas, assinar procurações, contratos e autorizar movimentações bancárias, revela-se inerente ao exercício do cargo de diretor. À míngua da presença dos requisitos

estampados nos artigos 135, III e 137, I do CTN e à luz da Súmula nº 430 do STJ, deve ser afastada a responsabilidade tributária. ARBITRAMENTO DO LUCRO. LIVROS E DOCUMENTOS EM PODER DE TERCEIROS. POSSIBILIDADE. Constitui obrigação da pessoa jurídica conservar em boa ordem os livros e documentos fiscais e contábeis, sendo seu ônus reavê-los perante quem quer que seja, ou, no insucesso, tomar as providências a que alude o §1º do artigo 264 do RIR/99. AUTUAÇÃO REFLEXA: PIS E COFINS. No regime do lucro arbitrado, o PIS e a COFINS deverão ser apurados segundo o regime cumulativo, nos termos do inciso II do artigo 8º da Lei 10.637, de 2002 (PIS), e do inciso II do artigo 10 da Lei 10.833, de 2003 (COFINS). No mais, aplica-se aos lançamentos reflexos o decidido no principal. ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2009 MULTA QUALIFICADA DE 150%. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA SUPERVENIENTE. REDUÇÃO DA PENALIDADE. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. Tendo em vista a redução da penalidade decorrente da alteração do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9430, de 1996, pela Lei nº 14.689, de 2023, deve ser aplicado o princípio da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c” do CTN, passando a penalidade para o patamar de 100%.

Numero da decisão: 1402-006.769

Desta feita, razão assiste ao RECORRENTE quanto a redução da MULTA QUALIFICADA para o patamar de 100% do crédito tributário lançado.

Da alegada impossibilidade de cobrança da multa isolada

Alega, a RECORRENTE, que não deveria “ter sido penalizada com a exigência de multa de ofício e multa isolada, visto que penalizam duplamente a Impugnante pela suposta prática de um mesmo fato, implicando em claro bis in idem, o que é vedado no sistema brasileiro”, pois se está exigindo “multa de ofício e a multa isolada por suposta omissão de receitas sujeitas à CPRB, ou seja, pelos mesmos fundamentos, razão pela qual a multa isolada deve ser cancelada”.

Para melhor análise do alegado, vejamos, inicialmente, o que restou assentado no Termo de Verificação Fiscal, fls. 3.661 a 3.663:

11 DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

11.1 Na época dos fatos, o contribuinte estava obrigado à escrituração da CPRB na EFD Contribuições, conforme previsto no artigo 4º, inciso IV, da Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1 de março de 2012, editada com fundamento no artigo 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

[...]

11.4 A partir de 15/03/2019, as multas devidas pela apresentação da EFD Contribuições com incorreções ou omissões passou para 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação correspondente, limitada a 1% (um por cento) do valor da receita bruta, conforme nova redação do artigo 10 da Instrução Normativa nº 1.252/2012 dada pela Instrução Normativa RFB nº

1.876, de 14 de março de 2019 c/c o artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991.

11.5 Tendo em vista que o contribuinte informou a opção pela CPRB na EFD Contribuições, escriturou as receitas sujeitas à desoneração, mas apurou base de cálculo igual a zero e não declarou nenhum débito de CPRB, foi intimada a prestar esclarecimentos, ao que respondeu que toda a receita da atividade provinha da exportação de serviços, não havendo valores a apurar de CPRB no ano de 2018.

11.6 Conforme demonstrado nos tópicos anteriores, os serviços prestados pela fiscalizada foram realizados no Brasil, em equipamentos situados em território nacional, para usuários aqui localizados. Portanto, concluímos que não se trata de exportação de serviços, mas sim de receita de atividade realizada no mercado interno. Por esse motivo, as bases de cálculo da CPRB informada na EFD-Contribuições estão incorretas, assim como os valores informados como exclusões.

11.7 Como demonstrado em planilha anexa, o valor da multa calculado sobre a soma das incorreções, supera o limite máximo previsto no artigo 12, inciso II, da Lei nº 8.218/1991 em todos os meses. Assim, aplicamos a multa máxima, equivalente a 1% (um por cento) da receita bruta, considerando as disposições do artigo 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, aprovado pelo Decreto nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que assim dispõe:

[...]

11.9 A partir de 01/07/2018, o contribuinte deveria proceder à escrituração da CPRB por meio da EFD-Reinf, conforme disposto no artigo 2º, inciso III, § 1º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.701, de 14 de março de 2017 e alterações da Instrução Normativa RFB nº 1.767, de 14 de dezembro de 2017, c/c a Nota Técnica EFDContribuições nº 7, de 23 de maio de 2018.

11.10 De acordo com o art. 2º-A, inciso II, da IN RFB 1.701/2017, incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.842, de 29 de outubro de 2018, a partir de 31/10/2018, foi definida a multa de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas na EFD-Reinf.

11.11 Considerando que a multa mínima aplicada por apresentação da EFD-Reinf com incorreções ou omissões é de R\$ 500,00 (quinhentos reais), aplica-se a multa de R\$1.000,00 (um mil reais), referentes às escriturações de novembro e dezembro de 2018, entregues, respectivamente, em 10/12/2018 e 12/02/2019, conforme planilha demonstrativa em anexo.

A respeito deste trecho segue excerto do Acórdão recorrido:

14.3. Como se nota, as multas isoladas são decorrentes do descumprimento de obrigações acessórias, referentes à apresentação de EFD-Contribuições com

informações inexatas, incompletas ou omitidas, e à apresentação de EFD-Reinf com incorreções ou omissões.

14.4. Por outro lado, a multa de ofício lançada é decorrente do descumprimento da obrigação principal pelo recolhimento da CPRB.

14.5. Logo, não se trata de dupla tributação sobre o mesmo fato gerador, como ocorre no caso do bis in idem.

14.6. Além do mais, as multas lavradas decorrem de lei e devem ser aplicadas pela Autoridade Fiscal sempre que for identificada a subsunção da conduta à norma punitiva, haja vista o disposto no art. 142, § único, do CTN: Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

14.7. Dessa forma, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade tributária aplicá-la, sob pena de responsabilidade funcional.

14.8. Outrossim, também não vemos a possibilidade, na esfera administrativa, de ser afastada a multa com base no princípio da consunção, pois, como visto acima, as multas lançadas decorrem de lei e devem ser aplicadas nas situações que impõem a sua aplicação, salvo quando a aplicação é afastada por determinação judicial de observância obrigatória no julgamento administrativo, o que não é o caso.

14.9. Por consequência, improcede a defesa quanto às multas.

Conclusão

Diante do exposto, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, dou PROVIMENTO PARCIAL ao RECURSO INTERPOSTO, no sentido de REDUZIR A MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA ao patamar de 100%. É como voto.

Assinado Digitalmente

JOSE MARCIO BITTES

VOTO VENCEDOR

Conselheiro, Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto – Redator.

Solicito a devida vênia ao i. Relator, a quem faço minhas homenagens de grande admiração, para discordar de seu voto apenas no tocante ao encaminhamento no sentido de manter a multa qualificada de 150%.

Embora entenda que exista a livre iniciativa e liberdade de contratação dos contribuintes, conforme previsões constitucionais nesse particular, especialmente no sentido de

auto-organização para atender seus interesses econômicos e sociais, a estruturação formulada pela Amazon em criar uma controlada no Brasil para executar serviços ao exterior não afasta o entendimento de que a utilidade do serviço prestado no Brasil se deu aqui, motivando o afastamento da isenção da CPRB para serviços exportados.

No entanto, tal estruturação societária não aponta para a existência, *ipso facto*, de simulação ou fraude. Não há, nos autos, a comprovação de uma convergência entre os participantes dos contratos carreados aos autos para criar um simulacro no sentido de um locupletamento ilícito, como fez parecer o TVF. Há, de fato, uma interpretação da legislação no sentido de aplicar a isenção para serviços prestados ao exterior, a qual foi acima afastada pelo voto acima, o qual foi acolhido de forma unânime por este colegiado.

Uma interpretação da legislação fiscal divergente da operada pela autoridade fiscal não pode ser, automaticamente, um gatilho para a aplicação da multa qualificada. Necessário se faz demonstrar, por hipótese, que ocorreu dolo no sentido de frustrar a arrecadação fiscal pela simulação de contratos firmados por pessoas inexistentes de fato ou que apenas existiam no papel para simular uma exportação. Parece-me tal cenário muito distante da realidade fática apresentado pelo conjunto comprobatório dos autos.

aos serviços que não foram destinados a exportação Não concordo com tal orientação.

Alio-me ao quanto decidido pela Turma a quo, de modo a me valer dos dizeres do voto vencedor para fundamentar minha decisão, verbis:

Portanto, a qualificação (duplicação) da multa não decorre de nova infração. Ela surge quando a falta de pagamento ou recolhimento, a falta de declaração ou a declaração inexata estiver associada a uma das condutas típicas definidas como sonegação, fraude ou conluio. Tais condutas supõem a inequívoca constatação de dolo, elemento essencial do tipo, no seu mais puro sentido penal. Nas palavras de Marco Aurélio Greco:

Se não houve intuito de enganar, esconder, iludir, mas se, pelo contrário, o contribuinte agiu de forma clara, deixando explícitos seus atos e negócios, de modo a permitir a ampla fiscalização pela autoridade fazendária, e se agiu na convicção e certeza de que seus atos tinham determinado perfil legalmente protegido que levava ao enquadramento em regime ou previsão legal tributariamente mais favorável, não se trata de caso regulado pelo § 1º do artigo 44, mas de divergência na qualificação jurídica dos fatos; hipótese completamente distinta da fraude e da sonegação a que se referem os dispositivos para os quais o § 1º remete.

A fraude penal não se confunde com a fraude à lei (ou fraude civil) acima invocada. Nesta última, o contribuinte enquadra sua conduta numa norma, mas vem o Fisco e o faz em outra. É um problema de qualificação jurídica. Por sua vez, a fraude penal, assim como a sonegação, são condutas típicas do direito penal também caracterizadas como crimes contra a ordem tributária (artigos 1º e 2º, I,

da Lei nº 8.137/90). Tanto é que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 ressalva a aplicação de outras penalidades criminais.

Quanto à sonegação, não há dúvidas. Só se concretiza depois de ocorrido o fato gerador da obrigação tributária. Isso porque sua hipótese prevê uma conduta voltada para impedir ou retardar o “conhecimento”, pelo Fisco, “da ocorrência do fato gerador” ou “das condições pessoais de contribuinte”.

A fraude, por outro lado, suscita mais dúvidas. A redação do artigo 72 da Lei nº 4.502/64 pode ser dividida em duas partes.

Na primeira parte, tem-se as condutas de impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. “Impedir ou retardar” é diferente de “não realizar”. Nos casos de planejamentos tributários, o contribuinte julga que sua conduta é alcançada por outro enquadramento legal e não pela hipótese do fato gerador.

Como ensina Marco Aurélio Greco, essa parte do dispositivo legal tem sua aplicação restrita às situações em que “tiverem sido realizados atos que, substancialmente, representem o núcleo da definição do fato gerador, de modo que a sua ‘ocorrência’ seja mera etapa subsequente, e quase que inexorável, a introdução pelo contribuinte (ou outrem) de atos ou omissões que não permitam o aperfeiçoamento daquele fato gerador que iria ocorrer”. Afinal, só se impede ou se retarda algo que está em curso.

Na segunda parte, quando há alusão a excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador, novamente, tem-se condutas que só se concretizam depois que este tenha ocorrido.

É que só se pode excluir ou modificar algo que já exista.

Há poucas linhas, firmou-se que o conceito de simulação pode ser orientado pelo vício de vontade ou pelo vício de causa. São duas situações claramente distintas.

Na simulação por vício de vontade, há o requisito do falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes declaram algum aspecto que seja falso, portanto, uma vontade aparente ou simulada (simulação absoluta), ou algum aspecto que tem por objeto encobrir outro de natureza diversa, portanto, uma vontade aparente ou simulada que encobre uma vontade real ou dissimulada (simulação relativa ou dissimulação). Trata-se, com efeito, das hipóteses em que se concretizam condutas como a sonegação ou a fraude penais. Estamos fora do campo dos planejamentos tributários propriamente ditos.

Por outro lado, na simulação por vício de causa, situações em que se verificam os planejamentos tributários inoponíveis ao Fisco, inexistem condutas maculadas pelo falseamento ou manipulação de aspectos relevantes dos negócios jurídicos. As partes deixam às claras as formas jurídicas empregadas.

(...)

Seu propósito foi outro. Mas daí não decorre que houve falsidade material na sua constituição.

Muito menos que houve conduta concretizada após a ocorrência do fato gerador (sonegação ou segunda parte da fraude) ou conduta concretizada no iter formativo do fato gerador (primeira parte da fraude).

Consequentemente, é de se afastar a qualificação da multa aplicada.

Dessa forma, entendo que o relatório de fiscalização não logrou êxito em comprovar a ocorrência de fraude por parte da ora Recorrente, assim como todas as operações realizadas por ela foram devidamente formalizadas perante os órgãos competentes, o que demonstra que não houve intenção de omitir nenhuma informação das autoridades fiscais.

Como decorrência, a multa de ofício somente seria qualificada nos casos de evidente intuito de fraude nos termos dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64, sendo que tais artigos sempre exigem uma conduta dolosa, conforme trecho abaixo:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Conclusão

Diante do exposto, rejeito as preliminares suscitadas e, no mérito, dou provimento parcial ao recurso voluntário para desqualificar a multa de ofício, reduzindo ao patamar de 75%.

É como voto.

Assinado Digitalmente

RODRIGO ALEXANDRE LÁZARO PINTO