



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720352/2022-52
ACÓRDÃO	2201-011.851 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BRASIL TERMINAL PORTUARIO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/08/2018

CONCEITO DE EXPORTAÇÃO. PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 01, DE 11/10/2018.

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.

OPERADOR PORTUÁRIO. CPRB. RECEITA DE EXPORTAÇÃO

A prestação de serviços por operador portuário a tomadores domiciliados no exterior não configura exportação se não atender os demais pressupostos apontados no Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 01 de 11/10/2018.

DOCTRINA. JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA. As citações doutrinárias, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

MULTA REGULAMENTAR. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA PREVIDENCIÁRIA. SÚMULA CARF Nº 181. No âmbito das contribuições previdenciárias, é incabível lançamento por descumprimento de obrigação acessória, relacionada à apresentação de informações e documentos exigidos, ainda que em meio digital, com fulcro no caput e parágrafos dos artigos 11 e 12, da Lei nº 8.218, de 1991.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir a multa regulamentar do art. 12 da Lei nº 8.218/91, vencidos os Conselheiros Fernando Gomes Favacho e Thiago Álvares Feital, que deram provimento ao recurso. O Conselheiro Fernando Gomes Favacho manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Weber Allak da Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Weber Allak da Silva, Thiago Álvares Feital, Luana Esteves Freitas e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

RELATÓRIO**1 – DO LANÇAMENTO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 20/04/2022 pelo não recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes sobre a Receita Bruta – CPRB.

O contribuinte é classificado no código CNAE 5231-1/02 - atividade de operações de terminais. Segundo informado no Relatório Fiscal (fls. 556/567), na qualidade de operador portuário desenvolve atividades de atracação, movimentação de carga, pesagem, inspeção não invasiva, controles e monitoramentos diversos, prestação de informações para os órgãos competentes de contêineres destinados e/ou provenientes do Comércio Internacional ou cabotagem.

Foram objetos do lançamento os valores excluídos da base de cálculo da CPRB, considerados pelo contribuinte receita de exportação no período de 01/2018 a 08/2018, portanto não sujeitos à incidência da CPRB.

A Autoridade Lançadora entendeu que os serviços prestados não se enquadravam no conceito de exportação, na medida que todo o serviço prestado pela BTP é realizado dentro das dependências dos terminais, iniciando com a colocação dos contêineres dentro do terminal, e encerrando com a saída do navio, no caso de exportação, ou iniciando com a atracação do navio, e terminando com retirada dos contêineres, no caso de importação. Argumenta no Relatório Fiscal:

A legislação efetivamente retira da base de cálculo da CPRB as receitas de exportação, conforme o art. 9º, II, "a" da Lei nº 12.546/2011. No entanto, diferentemente da exportação de mercadorias, não há como aferir fisicamente

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

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

A análise das condições gerais da prestação de serviços descritos na Tabela Pública de Serviços confirma a conexão do serviço desde a sua origem até seu término dentro do território nacional, dentro das dependências do terminal portuário. Sendo assim, a totalidade dos serviços tiveram a sua execução e o seu resultado em território nacional. Desta forma, se torna irrelevante se prestados a armadores nacionais ou estrangeiros, os serviços prestados pela BTC, no que concerne à CPRB, não se enquadram na hipótese de exportação de serviços.

Diante da desconsideração do enquadramento da parcela da Receita Bruta que o contribuinte considerou como sendo de exportação, foi realizado o lançamento de ofício da Contribuição Sobre Receita Bruta – CPRB no período de 01/2018 a 08/2018 sobre os valores excluídos da base de cálculo, apurados com base nos dados constantes nas escriturações fiscais (EFD-Contribuições, EFD –REINF e na ECF) enviadas à RFB pelo contribuinte.

Foi aplicada a multa de ofício qualificada no percentual de 150% sobre os valores lançados referentes à CPRB não recolhida. Entendeu a Autoridade Fiscal que, ao excluir da base de cálculo da CPRB a receita auferida dos tomadores de serviços domiciliados no exterior, o contribuinte buscou impedir ou retardar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal.

Por fim, foi lançada multa por descumprimento de obrigação acessória no período de 01/2018 a 06/2018, tendo em vista a exclusão indevida da receita auferida na prestação de serviços a tomadores do exterior, considerando como exportação de serviços na EFD-Contribuições

2- DA IMPUGNAÇÃO

Em 24/05/2022 foi juntada impugnação ao lançamento com as seguintes alegações:

- Alega que os serviços prestados aos tomadores de serviços se enquadram no conceito de exportação. Que em todas as normas o pressuposto básico é de que a exportação de serviços é aquela com beneficiários no exterior;

- Que a Autoridade Fiscal pretende aplicar à base de cálculo da CPRB, uma **exceção** ao conceito de exportação prevista única e exclusivamente na legislação do ISS (LC 116);

- Que a jurisprudência e as decisões administrativas corroboram o entendimento manifestado na impugnação;

- Alega subsidiariamente que seja aplicada a legislação e as normas vigentes à época da ocorrência do fato gerador, conforme previsto no art. 24 da Lei nº 13.655/2018. Que agiu conforme as normas e orientações existentes à época, não devendo ser penalizada com a cobrança de juros e multas;

- Protesta contra a aplicação da multa qualificada, na medida que não incluiu a receita auferida dos tomadores domiciliados no exterior na base de cálculo da CPRB por entender que se trata de receita de exportação. Que tais valores estão discriminados na escrituração fiscal, não configurando omissão dolosa com intenção de sonegação fiscal;

- Em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória, alega que não houve a prestação de informações incorretas, incompletas ou omitidas;

- Protesta contra a concomitância da multa de ofício com a decorrente do descumprimento de obrigações acessórias.

3 - DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA

A Impugnação foi julgada procedente parcialmente em 29/03/2023 pelo Acórdão 108-037.252 – 28ª TURMA/DRJ08 (fls. 1.094/1.114), retirando a qualificação da multa de ofício. Adiante transcrevemos os principais trechos da decisão:

A Lei nº 12.546/11 nada menciona sobre o conceito de exportação de um serviço, de forma que coube à legislação infralegal esta definição.

Não se discute se os serviços exportados compõem ou não a base de cálculo da CPRB, vez que esta determinação decorre da lei, mas sim se os serviços prestados pelo contribuinte se enquadram como um serviço exportado.

Para a solução da controvérsia, há que se recorrer ao Parecer Normativo Cosit nº 01, de 01/11/2018.

.....
.

Portanto, a questão relevante não é a condição dos sujeitos, uma vez que o critério da nacionalidade não é um fator de determinação da natureza transnacional do serviço.

O aspecto relevante é o local da prestação do serviço e a produção do seu resultado, onde ele se completa.

A prestação de um serviço, como negócio jurídico próprio, envolve uma atuação de um sujeito na consecução de uma atividade requerida por outro, no sentido de aproveitamento útil desta realidade material.

Em que pesem os argumentos tecidos pelos impugnantes, a análise das condições gerais da prestação de serviços descritos na Tabela Pública de Serviços (obtida no

site da autuada) confirma a conexão do serviço desde a sua origem até seu término dentro do território nacional, dentro das dependências do terminal portuário.

Uma vez que, a totalidade dos serviços prestados pela autuada foram executados no território nacional, irrelevante saber se foram prestados por amadores nacionais ou estrangeiros; os serviços prestados pela autuada, no que concerne à CPRB, não se enquadram na hipótese de exportação de serviços.

A decisão recorrida utiliza como fundamento o entendimento exposto no Parecer Normativo Cosit nº 01 de 11/10/2018, combinado com a Solução de Consulta Cosit nº 117, de 12/05/2015, para o caso específico da apuração da base de cálculo da CPRB. Acrescenta que tal entendimento é dotado de efeito vinculante no âmbito da RFB por força da Portaria RFB nº 2.217/2014, substituída pela Portaria RFB nº 1.936/2018, inexistindo possibilidade de adoção de critério distinto em sede de julgamento de primeira instância.

A alegação de impossibilidade de aplicação concomitante de multa de ofício com multa por descumprimento de obrigação acessória foi julgada improcedente, como se observa nos trechos transcritos:

A aplicação da multa de ofício não impede a aplicação simultânea da multa regulamentar pela falta de declaração ou declaração inexata ou omissa em ECD-Contribuições.

A multa de ofício é devida quando, além da falta de pagamento ou recolhimento, o contribuinte também não declara a contribuição devida.

Acontece que a multa regulamentar aplicada compreende os períodos de 01/2018 até 06/2018 e até esta competência os valores devidos, que representavam a confissão de dívida do contribuinte, eram declarados em DCTF, que não estavam integrados com os valores declarados na EFD-Contribuições.

No presente caso, não houve a declaração das contribuições devidas em DCTF.

Uma vez que as declarações em DCTF e em EFD-Contribuições não estavam integradas, a multa de ofício seria devida, ainda que este débito estivesse declarado em EFD-contribuições.

Portanto, perfeitamente possível a aplicação da multa de ofício concomitante com a multa regulamentar, caso o contribuinte omita ou declare incorretamente valores devidos em EFD Contribuições.

Por fim, a alegação quanto à impossibilidade de qualificação da multa de ofício foi julgada procedente, conforme trechos transcritos:

Considerando os conceitos acima descritos, entendo ausente nos autos a demonstração da conduta dolosa necessária à configuração da hipótese de incidência da multa qualificada. Isso porque as condutas apresentadas pelo Auditor Fiscal reportam-se à ausência de declaração e recolhimento, ou seja, ao descumprimento de obrigações principais e acessórias, as quais já possuem os devidos acréscimos e punições previstos em lei, estabelecidos à alíquota de 75%.

Nesse contexto, entendo que o fato de a conduta do sujeito passivo ter se repetido ao longo de determinado tempo, configurando a denominada ‘reiteração’ dos atos, não se revela suficiente à majoração prevista no parágrafo 1º do artigo 44 da Lei nº9.430/96 acima transcrito.

Destaque-se que os valores relativos às exportações foram obtidos pela fiscalização a partir de esclarecimentos fornecidos pela própria pessoa jurídica ao ser questionada sobre valores informados em sua EFD a título de “Exclusões”.

Entendo que o fornecimento de informações pelo sujeito passivo se revela incompatível com utilização de qualquer artifício ou ardil que pudesse demonstrar a intenção do sujeito passivo em impedir ou retardar o conhecimento da ocorrência do fato gerador.

Conclui-se que a mera ausência de declaração dos fatos geradores não constitui motivação suficiente à qualificação da multa de ofício, tratando o caso de hipótese de incidência da multa de ofício prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

4 – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 05/06/2023 o contribuinte apresentou Recurso Voluntário contra a decisão de 1ª instância., trazendo as seguintes alegações:

- Preliminarmente a nulidade do acórdão recorrido, tendo em vista que não foi enfrentado o argumento sobre o cancelamento de juros e multas, nos termos do art. 100 do CTN. A Recorrente teria afirmado que sua conduta foi baseada em prática reiterada da Administração Pública, não podendo ser penalizada por agir conforme disposições da legislação e a jurisprudência sobre o conceito de exportação de serviço para fins de incidência da norma de imunidade/isenção das contribuições sociais (inclusive a CPRB). Que seria o caso de cancelamento do lançamento ora combatido, observado o disposto nos artigos 24 da LINDB e 146 do CTN;

- Alega que os serviços prestados aos tomadores domiciliados no exterior se enquadram no conceito de exportação. Discorda do fundamento adotado pela DRJ, que utilizou o Parecer Normativo da Cosit nº 1, de 11/10/2018 e a Solução de Consulta Cosit nº 117. Que SC 117 envolve empresa que atua em ramo diferente da Recorrente, vez que possui como o objeto social o transporte rodoviário de cargas, intermunicipal, interestadual e internacional e agenciamento marítimo, enquanto no cenário da Recorrente verifica-se função única e indispensável no processo de exportação de cargas;

- Que muitos dos conceitos utilizados no PN 1 para a caracterização da exportação foram importados da legislação do Imposto Sobre Serviços, especialmente o critério de territorialidade relacionado ao “resultado” físico do serviço. Não obstante, essas regras não poderiam ser aplicadas à CPRB, na qual o critério a ser observado para conceituar a “exportação de serviço” haveria de ser a teleologia da norma constitucional.

- Que o legislador fez opções diferentes ao prever a desoneração das exportações para fins de CPRB, PIS, Cofins e ISS. Em todas as normas o pressuposto básico é de que a exportação

de serviços é aquela com beneficiários no exterior; no entanto, a desoneração para CPRB é ainda mais ampla, na medida que a legislação não estabelece requisitos específicos. Assim considera que uma exceção prevista na legislação do ISS, com base em fundamento constitucional distinto, não pode ser aplicada à CPRB por absoluta falta de amparo legal;

- Alega que o lançamento violou o princípio da legalidade ao lançar tributo não previsto em Lei;

- Reforça suas alegações apresentando trechos de decisões administrativas;

- Renova a alegação quanto à observância das normas existentes à época do fato gerador no que se refere à aplicação de juros e multa, nos termos do art. 100 do CTN, já exposta na preliminar de defesa;

- Protesta contra a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória, decorrente da prestação de informações incorretas, incompletas ou omitidas nas declarações fiscais;

- Por fim, alega a impossibilidade de aplicar concomitantemente a multa por descumprimento de obrigação acessória com multa de ofício.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Weber Allak da Silva, Relator.

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

Preliminar

O Recorrente requer a nulidade do acórdão recorrido com a alegação de que não foram enfrentados todos os argumentos da defesa, mais especificamente em relação ao disposto no art. 100, parágrafo único do CTN. O contribuinte argui em sua peça de defesa que agiu em observância estrita às Normas Complementares vigentes à época do fato gerador.

Analisando a peça de defesa contida nos autos (fls. 1.126/1.149), constatamos que não foram apresentados elementos probatórios que possam confirmar o fiel cumprimento das normas vigentes à época. Sendo apresentadas apenas narrativas, citações doutrinárias e jurisprudenciais relacionadas ao tema.

É importante pontuar que o cumprimento ou não das normas complementares vigentes à época do fato gerador é vinculado à análise da questão de mérito, que trata da extensão

do conceito de exportação aos serviços prestados pela Brasil Terminal Portuário. Portanto trata-se de questão enfrentada pela DRJ por ocasião do julgamento de mérito.

Nesse mesmo sentido é a jurisprudência consolidada no âmbito no Superior Tribunal de Justiça – STJ. Como exemplo, cito decisão proferida, em 08/03/2012, no AgRg no AREsp 57508/RN:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. BENEFÍCIO PREVIDENCIÁRIO. ART. 535 DO CPC. VIOLAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

1. De acordo com os precedentes desta Corte, "(...) **é de se destacar que os órgãos julgadores não estão obrigados a examinar todas as teses levantadas pelo jurisdicionado durante um processo judicial, bastando que as decisões proferidas estejam devida e coerentemente fundamentadas**, em obediência ao que determina o art. 93, inc. IX, da Constituição da República vigente. Isto não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC." (REsp 1.283.425/MG, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 6/12/2011, DJe 13/12/2011).(grifamos)

Trata-se, também, de tema já enfrentado por este Conselho, como se observa na Ementa do Acórdão adiante transcrito:

Acórdão nº 3002-001.576 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Data do fato gerador: 15/01/2003 PRELIMINAR. NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. O julgador não está obrigado a refutar expressamente todos os argumentos declinados pelas partes na defesa de suas posições processuais, desde que pela motivação apresentada seja possível aferir as razões pelas quais acolheu ou rejeitou as pretensões deduzidas.

Portanto não há que se falar em nulidade da decisão de primeira instância, quando os requisitos formais previstos no art. 31 do Decreto nº. 70.235, de 1972 foram atendidos, como no caso dos presentes autos.

Mérito

Vencida a questão preliminar, passamos à análise do mérito por matéria impugnada.

Conceito de exportação de serviços aplicado à CPRB

O ponto central da autuação fiscal gira entorno do conceito de exportação a ser aplicado aos serviços prestados aos tomadores de serviços domiciliados no exterior. O recorrente alega que para fins de contribuições sociais, há uma desoneração ampla sobre as receitas de exportação, assim entendidas as receitas decorrentes da prestação de serviços tendo como beneficiários pessoas físicas ou jurídicas sediadas no exterior.

O artigo 149, § 2º, inciso I da CF ao afastar a incidência de impostos e contribuições sobre a receita de exportação utilizou uma norma aberta, dependente de complementação pelo

legislador ordinário. Ao contrário da exportação de mercadorias, a delimitação do conceito de exportação de serviços se apresenta como assunto tortuoso, diante de muitas indefinições. A legislação infra constitucional não estabeleceu um conceito único para exportação de serviços, sendo adotados conceitos distintos, conforme o tributo.

A Lei nº 10.833/2003, que trata do COFINS, define como exportação a prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas. Assim, o enquadramento no conceito de exportação é condicionado apenas ao domicílio do tomador de serviços e à entrada de divisas. Por sua vez, a Lei Complementar nº 116/03, que dispõe sobre o imposto sobre serviços - ISS, apresenta conceito um pouco diverso ao estabelecer que o resultado do serviço prestado deve ser verificado no Brasil.

Com relação à CPRB, a Lei 12.844/2013, ao prever a exclusão da receita de exportação da base de cálculo da contribuição, não delimitou o conceito de exportação a ser aplicado. Como forma de solucionar dúvidas, preenchendo as lacunas decorrentes da omissão do legislador, a Coordenação de Geral de Tributação vem emitindo Soluções de Consulta e Pareceres Normativos sobre o tema.

Em 12/05/2015 foi emitida a Solução de Consulta nº 117, envolvendo empresa com atividades de *agenciamento marítimo; operações de terminais; comissária de despachos; depósitos de mercadorias para terceiros; transporte rodoviário de cargas*:

Solução de Consulta nº 117 - Cosit

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS 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**. A não-incidência da CPRB relativa às operações de exportação de serviços se mantém ainda que o pagamento dos serviços prestados seja realizado por terceiros domiciliados no país, desde que agindo na condição de meros mandatários.(grifamos)

As operações de exportação de serviços devem ser registradas no Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e de Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (Siscoserv), salvo se a empresa prestadora estiver dispensada, nos termos da Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.908, de 2012.

Percebe-se que a Solução Consulta citada adotou o conceito mais restritivo de exportação ao condicionar que o resultado do serviço não pode se dar em território brasileiro. Além de exigir que a operação seja registrada no SISCOSERV.

Com objetivo de uniformizar o conceito de exportação, a COSIT emitiu o Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 01, estabelecendo o conceito geral e ser aplicado:

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**.(grifamos)

Nos parece que a norma administrativa citada estabeleceu um conceito geral, que não se aplica aos casos em que a legislação específica dispor de forma diversa, como no caso da Lei 10.833/2003. Considerando que a Lei 12.844/2013 não previu expressamente o conceito de exportação, entendo que no caso da CPRB a aplicação da regra geral manifestada no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 01 /2018 se mostra mais adequada.

Entende o Recorrente que deve ser aplicada por analogia a legislação prevista na Lei 10.833/2003, na medida que a CPRB tem a mesma matriz constitucional que a contribuição ao PIS e a COFINS. Como objetivo de corroborar tal entendimento, cita a Solução de Consulta nº 25 – COSIT/2020:

Solução de Consulta nº 25 – Cosit

COFINS EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. DEFINIÇÃO. ISENÇÃO.

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**.(grifamos)

A legislação ordinária aplicada à Cofins, tanto no regime cumulativo quanto na não cumulatividade, define a exportação de serviços como sendo a “prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas”.

Ocorre que Solução de Consulta citada envolve tributação de PIS e COFINS, cuja legislação previu um conceito específico para serviços exportados. Neste caso não se aplicaria a regra geral prevista no Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 01. Tal entendimento é manifestado de

forma clara na fundamentação da Solução de Consulta nº 25. Portanto, não se deve aplicar as mesmas disposições previstas para a COFINS à CPRB no que diz respeito ao conceito de serviços exportados.

Em decisão recente, esse órgão julgador se manifestou em caso concreto semelhante, conforme se observa na ementa do acórdão nº 2401-011.775:

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. (2401-011.775 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA de 08/05/2024, relatora designada Miriam Denise Xavier)

Assim sendo, acompanho o entendimento da DRJ de que os serviços prestados pela Brasil Terminal Portuário a tomadores domiciliados no exterior não se enquadram no conceito de exportação.

Violação ao princípio da legalidade

Alega que o princípio da legalidade foi violado pela Autoridade Fiscal e pela DRJ, na medida que teriam aplicado à base de cálculo da CPRB uma exceção ao conceito de exportação, prevista única e exclusivamente na legislação do ISS, seguindo a linha do Parecer Normativo 01/2018.

Os motivos e fundamentos legais para o lançamento foram descritos no Auto de Infração (fls. 548/552) e no Relatório Fiscal (fls. 556/567). Quanto à aplicação do disposto no Parecer Normativo não há qualquer impedimento legal, constitui Norma Complementar nos termos do art.100 do CTN. Os motivos para aplicação da referida norma ao caso concreto já foram expostos na análise da matéria anterior.

Posição da Administração e da Jurisprudência.

A Recorrente cita decisões administrativas e judiciais. Quanto ao entendimento que consta das decisões proferidas pela Administração Tributária ou pelo Poder Judiciário, embora possam ser utilizadas como reforço a esta ou aquela tese, elas não se constituem entre as normas complementares contidas no art. 100 do CTN. Portanto não vinculam as decisões desta instância julgadora, restringindo-se aos casos julgados e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão. São inaplicáveis, portanto, tais decisões à presente lide.

Observância pela Recorrente da legislação e das normas existentes à época dos fatos geradores LINDB, Art. 100 do CTN

Trata-se de matéria já enfrentada por ocasião da preliminar apresentada pelo Recorrente.

Ademais, poderia o Recorrente formular Consulta à Receita Federal do Brasil quanto ao correto enquadramento do conceito de exportação aos serviços prestados, nos termos do art.46 do Decreto 70.235/1972. Tal procedimento resguardaria a empresa de ser penalizada com fundamento em interpretação diversa da adotada pelo fisco.

Além do mais, a Súmula CARF 169, que possui efeito vinculante, dispõe quanto a não aplicação do art. 24 do Decreto-Lei nº 4.657 de 1942 (LINDB) ao PAF:

Súmula CARF nº 169

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

A Recorrente volta a apresentar apenas narrativas, citações doutrinárias e jurisprudencial relacionadas ao tema. Não sendo apresentado nenhum fato concreto, não acato tal alegação.

Não cabimento da aplicação da penalidade: Ausência de omissão, inexatidão ou incorreção do valor.

Alega que não houve a prestação de informações incorretas, incompletas ou omitidas, não devendo ser aplicada a multa por descumprimento de obrigações acessórias.

Dispõe o art. 10 da IN RFB Nº 1252, de 01/03/2012:

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

Entendeu a autoridade julgadora de 1ª instância que, embora os valores recebidos dos tomadores de serviços domiciliados no exterior não tenham sido omitidos, o enquadramento incorreto, acarretando uma redução da contribuição devida, já constitui infração por descumprimento de obrigação acessória, cabendo a aplicação da multa prevista nos art.11 e 12 da Lei 8.218/1991.

Ocorre que tal matéria já foi objeto de reiteradas e uniformes manifestações deste Conselho, considerando incabível a aplicação da referida penalidade. Tal entendimento reiterado deu origem a Súmula nº 181, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 181

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

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

Portanto, com base no disposto na citada Súmula, a multa lavrada pela declaração incorreta na EFD Contribuições deverá ser excluída do lançamento.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar Provimento Parcial ao Recurso para excluir a multa por descumprimento de obrigação acessória.

(documento assinado digitalmente)

Weber Allak da Silva

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Fernando Gomes Favacho.

Em que pese a relevância e inteligência dos argumentos trazidos pelo Conselheiro Relator, discordo quanto a conceituação de exportação baseada no Parecer Normativo 01/2018, pelos motivos que seguem.

Entendo que a regulamentação do conceito de exportação mediante Parecer Normativo não é adequada, em especial quanto à natureza do tributo discutido. A ausência de definição de conceito acerca de exportação para a CPRB não permite as chamadas delegações impróprias, ou seja, a delegação de poder para fazer a lei, fixando competência ao Poder Executivo ou a um corpo administrativo destinado a alterar a regra-matriz de incidência de um tributo.

E nenhum texto pode ser transposto de forma bruta se existem contextos diferentes, como escreve a Dra. Cecília Priscila de Souza, dedicada à intertextualidade:

De modo geral, podemos concluir ainda que: (i) o legislador e o julgador sempre criam, contudo encontram-se inseridos em determinado contexto linguístico que não pode ser ignorado; (ii) para um conceito evoluir e ser aceito, deve haver coerência e consistência, até sob pena de impossibilitar a comunicação; (iii) um enunciado sempre é modulado pelo falante para o contexto social, histórico, cultural e ideológico; e (iv) conceitos não podem simplesmente emprestados de legislações diferentes, de tributos com materialidades diferentes. (Intertextualidade entre subsistemas jurídicos: a “novilíngua” no direito tributário. In: Tributação: democracia e liberdade. Editora Noeses, 2014, página 1.071.)

Conforme expresso pelo Contribuinte em Recurso Voluntário, o conceito adotado deve ser aquele expresso na Solução de Consulta n. 25/2020, aplicável a PIS e à COFINS, dado que possuem a mesma matriz constitucional – ambas, contribuições com destino à Previdência.

A Solução de Consulta COSIT n. 25/2020 assim dispõe:

COFINS EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. DEFINIÇÃO. ISENÇÃO.

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.

A legislação ordinária aplicada à Cofins, tanto no regime cumulativo quanto na não cumulatividade, define a exportação de serviços como sendo a “prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas”. (grifos meus)

Levo em conta como vetor axiológico que, para fins de contribuições sociais, há uma desoneração ampla sobre as receitas de exportação (artigo 149, § 2º, inciso I da CF). Com relação à CPRB, a Lei 12.844/2013, ao prever a exclusão da receita de exportação da base de cálculo da contribuição, não delimitou o conceito de exportação a ser aplicado. Como forma de solucionar dúvidas, preenchendo as lacunas decorrentes da omissão do legislador, a Coordenação de Geral de Tributação vem emitindo Soluções de Consulta e Pareceres Normativos sobre o tema. A Solução de Consulta n. 117 adotou conceito restritivo de exportação, como o próprio Conselheiro Relator entende em seu voto.

Mesmo a decisão citada pelo Conselheiro Relator, como fundamentação, não foi unânime: o Acórdão 2401-011.775, julgado em 08/05/2024, teve como Relator ad hoc Matheus Soares Leite, e em seu Voto Vencido, acompanhado pela Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa, traz:

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

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

(...)

Ora, as contribuições ao PIS e a COFINS são da espécie contribuições sociais, e têm a mesma base impositiva que a CPRB: receita. Ademais, as bases de cálculo das

contribuições são informadas na mesma obrigação acessória – qual seja a EFD Contribuições. Portanto, apesar do esforço do Parecer Normativo nº. 1, de 11/10/2018 em utilizar a legislação do ISSQN, tributo de competência dos Municípios, para trazer uma solução para a tributação de serviços prestados a pessoas jurídicas localizadas no exterior, entendo que tal raciocínio não está correto.

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

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

Neste sentido, estou acompanhado pelo Conselheiro Thiago Álvares Feital, desta Turma, e pelo Acórdão n. 2401-007.575, em Sessão de 04/03/2020, Rayd Santana Ferreira – Relator, conforme ementa abaixo transcrita:

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.

Concluo que a imunidade prevista em relação às receitas decorrentes da exportação de serviços abrange a CPRB.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho

Conselheiro