

Exportação de serviços e desoneração de PIS e Cofins no Carf



Diego Diniz Ribeiro
advogado e professor

Em fevereiro do corrente ano, o Supremo Tribunal Federal resolveu

importante questão tributária em caráter vinculante (art. 927, inciso V do CPC), afetada por repercussão geral (RE n. 759.244 – tema 674), oportunidade em quem se posicionou que *a norma imunizante contida no inciso I do §2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.*

Ao se analisar o teor do voto proferido pelo ministro Luiz Edson Fachin, relator do caso, é possível observar que a linha adotada pelo STF é no sentido de evitar a "exportação" de tributos e, com isso, buscar a chamada neutralidade fiscal¹. Assim, segundo o que foi decidido, a extensão quanto à incidência da norma imunizante deve ser vista a partir da finalidade do objeto que pretende imunizar (exportação de bens e serviços) e não sob uma perspectiva subjetiva, i.e., dos possíveis beneficiados com tal garantia constitucional.

Esse introito acerca da posição do STF para a discussão é importante à medida que fixa uma relevante premissa a ser seguida pela jurisprudência do Carf, em especial quando esse Tribunal se debruça acerca das disposições estampadas no art. 6º, inciso II da lei n. 10.833/03², art. 5º, inciso II da lei n. 10.637/02³ e art. 14, inciso III da MP n. 2.158-35/2001⁴.

Ao tratar de tais prescrições normativas, é possível afirmar que a jurisprudência do Carf é uníssona em afirmar que a exportação de serviços está isenta de PIS e Cofins, desde que preenchidos os dois requisitos estampados no inciso III do art. 14 da MP n. 2.158-35/2001, i.e., desde que (i) o tomador do serviço seja residente ou domiciliado no exterior e (ii) o serviço gere ingresso de divisas no país. Nesse sentido, v.g., destaca-se o Acórdão Carf n. 3301-006.096⁵ que, embora tenha negado provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte⁶, corroborou as diretrizes acima mencionadas.

Mais do que isso. O caso citado é interessante à medida que os pagamentos recebidos pela empresa brasileira teriam sido efetuados por uma intermediária também nacional, mas por ordem de pessoa jurídica estrangeira e em razão de serviços prestados a tal companhia internacional. Nesse sentido, o

voto esclarece que ficando provado que a intermediária nacional agiu como mera mandatária da empresa estrangeira, a receita auferida no Brasil estaria contemplada no rol isentivo do art. 14 da MP n. 2.158-35/2001. Por sua vez, não seria abrangida por tal isenção a mera terceirização do serviço prestado à companhia estrangeira⁷. Em sentido análogo ao aqui tratado destacam-se ainda os seguintes Acórdãos Carf: 3402-006.465⁸, 3302-008.148⁹, 3402-004.299¹⁰ e 3003-000.907¹¹.

Diante desse cenário jurisprudencial bem delimitado no CARF, no sentido de que a isenção do PIS e da COFINS para receitas de exportações dependem do adimplemento dos requisitos legais aqui mencionados e, ainda, levando em consideração a *ratio* do precedente pretoriano firmado no âmbito do julgamento do RE n. 759.244, surgem algumas perguntas a serem respondidas: poderia o legislador infraconstitucional estabelecer regra isentiva de tributo em paralelo à existência de regra imunizante? E, partindo do hipotético pressuposto que isso seria possível, a norma isentiva poderia estabelecer limites que afetam a eficácia da norma imunizante, apequenando-a?

No específico caso aqui tratado, as disposições infraconstitucionais supracitadas estabeleceram limites não previstos no texto constitucional para a desoneração das receitas decorrentes de exportações de serviços: (i) que o tomador do serviço seja residente ou domiciliado no exterior e (ii) que o serviço prestado gere ingresso de divisas no país.

Diante desse quadro, surge outra pergunta: tais limites são válidos, por se destinarem às regras isentivas ou, em verdade, são subterfúgios retórico-legislativos para mitigar (indevidamente) a imunidade prescrita constitucionalmente? E, ao entender que tais regras constituiriam uma indevida limitação à norma imunizante, tal inconstitucionalidade já poderia ser reconhecida pelo Carf¹², com base na *ratio* do precedente veiculado no RE n. 759.244¹³?

Por fim, partindo do pressuposto que as leis infraconstitucionais aqui citadas, ao invés de estabelecerem uma regra isentiva acabaram por estabelecer limites materiais para o gozo da imunidade estampada no inciso I do §2º do art. 149 da Constituição da República, seria o caso de também convocar a *ratio decidendi* do que foi julgado nos Embargos de Declaração no RE n. 566.622¹⁴? Segundo o que fora ali decidido, leis ordinárias poderiam fixar normas de caráter procedimental para fins de fruição de uma imunidade, mas jamais limites substanciais, os que demandariam lei complementar, nos termos do art. 146, inciso II da *Magna Lex*.

Todas essas perguntas deverão ser respondidas pelo CARF à luz das *rationes decidendi* dos precedentes pretorianos de caráter vinculante veiculados no RE n. 759.244 e nos Embargos de Declaração no RE n. 566.622 e, a depender da resposta a ser ofertada, a jurisprudência do Tribunal poderá sofrer uma significativa mudança. Aguardemos.

Este texto não reflete a posição institucional do Carf, mas, sim, uma análise dos seus precedentes publicados no site do órgão publicada no site do órgão, em estudo descritivo, de caráter informativo, promovido pelos seus colunistas.

¹ Delimitando a *ratio* do aludido julgado, destaca-se o seguinte excerto do voto do Relator:

Nesse sentido, visando à neutralidade fiscal no fluxo internacional de bens e serviços, compreendo que prevalece o princípio do destino em função da mercadoria/produto destinada ao exterior nas imunidades tributárias versadas no art. 149, §2º, I, do Texto Constitucional.

2 Art. 6º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

(...).

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

(...).

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

(...).

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

(...).

4 Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...).

III – dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

(...).

5 Acórdão proferido sob a sistemática de recursos repetitivos (art. 47, §§ 1º e 2º, do Anexo II do RICARF) e de relatoria do Conselheiro *Winderley Morais Pereira*.

6 Tratava-se de pedido de compensação que foi negado por ausência de provas.

7 É o que se observa dos seguintes trechos do voto em análise:

(...).

– os serviços alcançados pela norma de isenção da Cofins, deverão ser contratados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliado no exterior, ainda que por meio de seu mandatário no País, não abrangendo, porém, os serviços que este, em nome próprio, venha a contratar com a recorrente, ainda que para atendimento de demanda do transportador/armador domiciliado no exterior.

(...).

8 Conselheira Relatora *Cynthia Elena de Campos*, Conselheiro designado redator *Rodrigo Mineiro Fernandes*.

9 Conselheiro Relator *Walker Araujo*.

10 Conselheiro Relator *Jorge Olmiro Locke Freire*.

11 Conselheiro Relator *Muller Nonato Cavalcanti Silva*.

12 Nos termos do art. 62, § 1º, “b” do RICARF.

13 Não se ignora que a situação fática do RE n. 759.244 é distinta da tratada na presente coluna. Todavia, em se tratando de convocação de precedente para fins de motivação decisória, convém esclarecer que *jamais haverá uma integral identidade entre o caso precedente e o caso decidendo, mas apenas uma aproximação (similitude) em razão da sua análoga problematização, o que só é possível ser constatado mediante a comparação em concreto destes casos (caso precedente e caso decidendo)* [RIBEIRO, Diego Diniz. *Processo tributário analítico (vol. III)*. CONRADO, Paulo César (org.). São Paulo: Noeses, 2016. p. 124.]. Em outros termos, *para uma decisão ser um precedente para outra não se exige que os fatos da anterior e da posterior sejam absolutamente idênticos. Caso isso fosse exigido, não haveria precedente para coisa alguma.* (SHAUER, Frederick. *Precedente. In Precedentes*. Salvador: Juspodivm, 2015. p. 56.).

14 **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO SOB O RITO DA REPERCUSSÃO GERAL. TEMA Nº 32. EXAME CONJUNTO COM AS ADI'S 2.028, 2.036, 2.228 E 2.621. ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. IMUNIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. ARTS. 146, II, E 195, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. CARACTERIZAÇÃO DA IMUNIDADE RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ASPECTOS PROCEDIMENTAIS DISPONÍVEIS À LEI ORDINÁRIA. OMISSÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 55, II, DA LEI Nº 8.212/1991. ACOLHIMENTO PARCIAL.**

1. Aspectos procedimentais referentes à certificação, fiscalização e controle administrativo são passíveis de definição em lei ordinária, somente exigível a lei complementar para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas no art. 195, § 7º, da Lei Maior, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.

2. É constitucional o art. 55, II, da Lei nº 8.212/1991, na redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001.

3. Reformulada a tese relativa ao tema nº 32 da repercussão geral, nos seguintes termos: “A lei complementar é forma exigível para a definição do modo beneficente de atuação das entidades de assistência social contempladas pelo art. 195, § 7º, da CF, especialmente no que se refere à instituição de contrapartidas a serem por elas observadas.”

4. Embargos de declaração acolhidos em parte, com efeito modificativo.

Date Created

26/08/2020