



Solução de Consulta nº 9.050 - SRRF09/Disit

Data 17 de agosto de 2016

Processo *****

Interessado *****

CNPJ/CPF *****

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.

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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 117, DE 12 DE MAIO DE 2015, PUBLICADA NO DOU DE 29 DE MAIO DE 2015.

Dispositivos Legais: CF, art. 149, § 2º, I; LC nº 116, de 2003, art. 2º; Lei nº 12.546, de 2011, art. 9º, inciso II, Lei nº 10.406, de 2002, art. 653, inciso II; Decreto nº 7.828, de 2012, art. 5º, inciso II, alínea “a”; IN RFB nº 1.436, de 2013, art. 3º, inciso I, alínea “a”; Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) nº 94, de 2011, art. 25-A, §4º; Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.908, de 2012, arts. 1º e 2º.

Relatório

A interessada, acima identificada, formula consulta sobre contribuição previdenciária patronal de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 (CPRB), devida em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

2. Informa que tem como atividade econômica principal o transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional (subclasse CNAE: 4930-2/02), mas executa outras atividades. Relata que presta serviços para residentes ou domiciliados no exterior, e indaga:

- a) se, havendo ingresso de divisas pelo serviço prestado, haveria ou não a exclusão da receita da base de cálculo da CPRB; e
- b) se, havendo isenção da Contribuição para o PIS e da Cofins (“*nos termos do artigo 40, §6º-A, I da Lei nº 10.865 de 30 de Abril de 2004*”; fl. 06), seria cabível a exclusão da receita da base de cálculo da CPRB.

Fundamentos

3. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade. A Solução de Consulta não se presta a confirmar a exatidão dos fatos descritos pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária aplicável a tais fatos, tendo por premissa a conformidade entre estes e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da Consulente.

4. Diante da ausência de questionamento por parte da interessada, **não será analisado se o serviço prestado está ou não alcançado pela CPRB**. O que se responderá é se, estando o serviço alcançado, é possível se excluir da base de cálculo da CPRB as receitas decorrentes de prestação de serviço realizado no Brasil para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior: a) quando o pagamento lhe é feito diretamente; b) quando o pagamento é feito indiretamente, por meio de pessoa nacional intermediária, considerando que o pagamento representa ingresso de divisas e que a empresa domiciliada no exterior é a tomadora do serviço no Brasil.

5. A questão jurídica apresentada pela consulente foi objeto da Solução de Consulta (SC) Cosit nº 117, de 12 de maio de 2015 (disponível em normas.receita.fazenda.gov). Transcreve-se excertos de seu fundamento:

FUNDAMENTOS

(...)

14. *Já as atividades de operações de terminais (CNAE 52.31-1-02) e transporte rodoviário de carga (CNAE 49.30-2-02) estão incluídas no regime de CPRB, conforme os incisos XII e XIV do §3º do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, a partir de 1º de janeiro de 2014, conforme a alínea “b”, inciso IV do art. 49 da Lei 12.844, de 19 de julho de 2013, lembrando que, no que tange às operações de terminais (CNAE 52.31-1-02), a empresa somente estará sujeita à*

CPRB caso a atividade desenvolvida por ela envolva carga, descarga e armazenagem de contêineres em portos organizados, conforme expressamente estabelecido no inciso XII do § 3º do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011.

15. *Relevante destacar que, na hipótese da atividade de agenciamento marítimo ser a atividade de maior receita auferida pela consulente, ela não está abrangida pelo regime substitutivo, por conta do que estabelece o §9º, art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, mesmo que desenvolva esta atividade em conjunto com as atividades de operações de terminais que envolvam carga, descarga e armazenagem de contêineres em portos organizados, e transporte rodoviário de carga.*

16. *Diferentemente, na hipótese da maior receita da consulente advir das atividades de carga, descarga e armazenagem de contêineres em portos organizados e/ou de transporte rodoviário de carga, aplica-se o regime substitutivo.*

17. *Todavia, na consulta não há informações suficientes sobre a atividade de maior receita da empresa, de modo que não é possível concluir se a consulente está ou não sujeita à contribuição previdenciária sobre a receita.*

18. *Passando, agora, à questão que diz respeito à não-incidência da contribuição sobre a receita decorrente de exportação, a seguir colaciona-se a legislação de regência:*

- CF/88

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

[...]

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

*I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;
- Lei nº 12.546 de 2011*

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

[...]

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

a) de exportações; e

b) decorrente de transporte internacional de carga;

[...]

- Decreto nº 7.828, de 2012:

Art. 5º Para fins do disposto nos arts. 2º e 3º:...

[...]

II - na determinação da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita, poderão ser excluídos:

a) a receita bruta de exportações;

[...]

- Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013:

Art. 3º Na determinação da base de cálculo da CPRB, serão excluídas:

I - a receita bruta decorrente de:

a) exportações diretas; e

b) transporte internacional de cargas, observado o disposto no § 2º;

[...]

§ 1º A receita bruta proveniente de vendas a empresas comerciais exportadoras compõe a base de cálculo da CPRB.

§ 2º A exclusão da receita referida na alínea “b” do inciso I do caput aplica-se a partir do dia 28 de dezembro de 2012.

19. *A seguir considerações sobre o que se poderia compreender como exportação de serviços, para efeito da exclusão da respectiva receita da base de cálculo da CPRB.*

20. *No que diz respeito ao serviço de transporte internacional de cargas, o tema não apresenta maiores dificuldades, a exclusão desta receita da base de incidência da CPRB está expressamente prevista na lei. A observação a se fazer neste ponto, é que essa exclusão está restrita à contratação do transporte diretamente com a pessoa estrangeira, a exemplo do que ocorre com exportação direta de produtos. Assim, não está excluída da base de cálculo da CPRB, a receita decorrente de subcontratação que ocorre no mercado interno.*

21. *Quanto à exclusão da receita decorrente da exportação dos demais serviços, a lei que trata da CPRB é silente.*

22. *No que se refere à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, estabelece:*

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

I - exportação de mercadorias para o exterior;

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

23. *Disposição idêntica está prevista em relação à contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, conforme art. 5º, inciso II da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.*

24. *Todavia, esta norma de dispensa de contribuição sobre receita de prestação de serviço para pessoa domiciliada no exterior, desde que haja ingresso de divisa, aplicável ao PIS e à Cofins, não pode simplesmente ser estendida à CPRB, uma vez que tal norma extrapola o conceito de exportação previsto no inciso I, §2º do art. 149 da CF/88, na alínea “a”, inciso II, art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, no art. 5º, inciso II, “a” do Decreto nº 7.828, de 2012, e na alínea “a” inciso I, art. 3º da IN RFB nº 1.436, de 2013, dispositivos acima reproduzidos.*

25. *Vale dizer, a dispensa do PIS e da Cofins quanto à receita de prestação de serviço a pessoa domiciliada no exterior, utilizando como requisito a simples entrada de divisa, pode constituir, pelo menos em parte, verdadeira isenção, no sentido de que vai além da não-incidência por conta da imunidade prevista no inciso I, §2º, do art.149 da CF/88.*

26. *Relevante destacar que, comparando às contribuições para o PIS e a Cofins, as contribuições previdenciárias sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalhador, da qual a CPRB é substituta, foram concebidas e tratadas por regras constitucionais diferenciadas e próprias, especialmente por estarem reservadas para o pagamento dos benefícios previdenciários do Regime Geral de Previdência Social (RGPS) e atreladas ao*

princípio do equilíbrio financeiro e atuarial deste regime de previdência, conforme o inciso XI do art. 167 e caput do art. 201 da CF/88.

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

28. *Apenas a título de informação, registre-se que não é considerado exportação de serviço, para efeito do Imposto sobre Serviço (ISS), pela Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, os serviços pagos por residentes no exterior, cujo resultado seja verificado no Brasil:*

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior."

29. *A LC nº 123, de 14 de dezembro 2006, que dispõe sobre o Simples Nacional, regime no qual os tributos e contribuições devidos pelas empresas optantes incidem sobre a receita bruta, também não traz o conceito de exportação de serviços. No entanto, a Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN nº 117, de 02 de dezembro de 2014, incluiu o § 4º no art. 25-A da Resolução CGSN nº 94, de 2011, para estabelecer:*

§ 4º Considera-se exportação de serviços para o exterior a 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. (Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, art. 2º, Parágrafo único; Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º, art. 18, § 14) (Incluído pela Resolução CGSN nº 117, de 2 de dezembro de 2014) (grifo nosso)

30. *Ou seja, para se chegar a um conceito do que seria considerado exportação de serviços, o Comitê Gestor do Simples Nacional buscou fundamento na legislação do PIS e da Cofins ao definir que seria “a prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas”, sem deixar de lado, todavia, a restrição verificada na LC nº 116, de 2003, ao ressaltar da regra de imunidade “os serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique”.*

31. *Dessa forma, considerando que não é possível alargar o conceito de exportação para efeito de dispensa da CPRB, sem previsão legal, uma interpretação do que constitui exportação de serviço, em termos similares ao previsto para o Simples Nacional, apresenta-se mais condizente para efeito de aplicação à CPRB.*

32. *Nestas condições, a possibilidade de exclusão das receitas decorrentes de exportação de serviços, da base de cálculo da CPRB, fica restrita à contratação direta com pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, para*

prestação de serviço cujos resultados se verifique no exterior, não sendo suficiente a mera entrada de divisas, ou seja, além da entrada de divisas, há a necessidade de que o resultado dos serviços sejam verificados no exterior, não sendo aceitos os serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique.

33. *Cabe registrar que o ingresso de divisas dar-se-á pelos meios previstos nos arts. 91 a 93 da Circular Bacen nº 3.691, de 2013.*

34. *A contratação direta com a pessoa domiciliada no exterior pode ser feita por meio de representantes seus nos termos do art. 653, do Código Civil (CC), Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, conforme esclarece a Solução de Consulta nº 33, de 28 de maio de 2010, citada pela Consulente. Todavia, a subcontratação descaracteriza a exportação direta. Assim, a não-incidência da CPRB sobre as 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 mero mandatário.*

35. *No caso sob análise, considerando a hipótese da Consulente enquadrar-se no regime da CPRB, 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.*

36. *É preciso lembrar ainda que a Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.908, de 19 de julho de 2012, determinou o registro no Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (Siscoserv) das transações entre residentes ou domiciliados no País e residentes ou domiciliados no exterior:*

Art. 1º Fica instituído, a partir de 1º de agosto de 2012, o Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e de Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (Siscoserv), na forma estabelecida nesta Portaria, para registro das informações relativas às transações realizadas entre residentes ou domiciliados no Brasil e residentes ou domiciliados no exterior que compreendam serviços, intangíveis e outras operações que produzam variações no patrimônio das pessoas físicas, das pessoas jurídicas ou dos entes despersonalizados, de que tratam o art. 1º da Portaria MDIC nº 113, de 17 de maio de 2012, e o art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.277, de 28 de junho de 2012.

(...)

§ 2º Não são objeto de registro, nos termos do caput, as informações relativas às operações de compra e venda efetuadas exclusivamente com mercadorias.

§ 3º A obrigação de registro prevista no caput não se estende às transações envolvendo serviços e intangíveis incorporados aos bens e mercadorias exportados ou importados, registrados no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

(...)

§ 6º Estão obrigados ao registro de que trata o caput:

I - o prestador ou o tomador do serviço residente ou domiciliado no Brasil;

(...)

§ 8º A obrigação do registro prevista no caput estende-se ainda:

I - às operações de exportação e importação de serviços, intangíveis e demais operações; e

(...)

Art. 2º Ficam dispensadas do registro de que trata o caput do art. 1º, nas operações que não tenham utilizado mecanismos de apoio ao comércio exterior de serviços, de intangíveis e demais operações de que trata o art. 26 da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011:

I - as pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) e os Microempreendedores Individuais (MEI) de que trata o § 1º do art. 18-A da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; e

(...)

37. *Assim, não-incidência da CPRB sobre as operações de exportação de serviços está intimamente ligada à obrigação de registro da operação de exportação no Siscoserv, salvo se a empresa estiver dispensada deste registro, nos termos da Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.908, de 19 de julho de 2012.*

6. Adota-se nesta Solução de Consulta os transcritos fundamentos da SC Cosit nº 117, de 2015.

7. Sugere-se a leitura da SC Cosit nº 83, de 24 março de 2015, publicada no D.O.U. de 08 de abril 2015 (disponível em normas.receita.fazenda.gov; sem destaques no original):

SC COSIT Nº 83, DE 24 MARÇO DE 2015

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA. TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS. EMPRESAS ENQUADRADAS PELO CNAE. SUJEIÇÃO.

O enquadramento das empresas de transporte rodoviário de carga, objeto do CNAE 4930-2, no § 3º, inciso XIV, do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, com redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013, é elemento da hipótese de incidência.

O disposto no inciso II, “b”, do art. 9º, da Lei nº 12.546, de 2011, aplica-se, unicamente, ao transporte internacional de cargas.

O transporte interno de carga destinada à exportação, realizado entre o estabelecimento produtor e os Portos Aduaneiros, não configura exportação, não podendo ser aplicado a essa atividade, portanto, o disposto no § 2º, inciso I, do art. 149 da Constituição Federal de 1998 e no inciso II, “a”, do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, art. 31; Lei nº 12.546, de 2011, art. 8º, § 3º, inciso XIV; Lei nº 12.844, de 2013, art. 13; Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, art. 1º e Anexo I.

Conclusão

8. Com base no acima exposto, responde-se à consulente que:
- a) 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.**
 - b) O ingresso de divisas dar-se-á pelos meios previstos nos arts. 91 a 93 da Circular Bacen nº 3.691, de 2013.
 - c) A não-incidência da CPRB sobre as 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 mero mandatário.
 - d) 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.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
JOÃO ALBERTO SALES JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro a vinculação às Soluções de Consulta Cosit nº 117, de 12 de maio de 2015, com base no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Publique-se na forma do art. 27 da referida Instrução Normativa. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Disit - 9ª RF