



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.720337/2021-18
ACÓRDÃO	2401-012.336 – 2ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SAAM TOWAGE BRASIL S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/08/2018

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE RECEITA BRUTA (CPRB) SUBSTITUTIVA DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE A REMUNERAÇÃO. SERVIÇOS PRESTADOS A PESSOA JURÍDICA RESIDENTE OU DOMICILIADA NO EXTERIOR. SERVIÇO PRESTADO NO BRASIL COM RESULTADO VERIFICADO NO BRASIL. IMUNIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não se considera receita imune a ser excluída da base de cálculo da CPRB a receita decorrente de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, quando os serviços são desenvolvidos no Brasil e o resultado se verifica no Brasil.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Matheus Soares Leite que dava provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier – Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os julgadores José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Márcio Henrique Sales Parada, Elisa Santos Coelho Sarto, Leonardo Nuñez Campos e Miriam Denise Xavier (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de autos de infração lavrados contra a empresa em epígrafe com os seguintes lançamentos:

- Contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) insuficientemente recolhida e informação indevida de ajuste de CPRB em GFIP.
- Multa por descumprimento de obrigação acessória, quanto à entrega com incorreções de informações na EFD-Contribuições.

Consta do relatório fiscal, fls. 17/36, conforme resumido no acórdão recorrido, que:

Que no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ - consta como atividade econômica principal de todos os estabelecimentos da empresa a navegação de apoio portuário, CNAE: 50.30-1-01.

[...]

Conclui que o sujeito passivo esteve obrigado ao recolhimento da CPRB durante os meses de janeiro a junho e agosto a dezembro de 2017 e ainda, de janeiro a agosto de 2018.

Das Receitas de Exportação

Que com o objetivo de verificar se os lançamentos nas contas contábeis 32010101- Rebocagem Internacional e 32010111 - Rebocagem Internacional - Intergrupo se enquadravam no conceito de exportação de serviços definido pela Solução de Consulta COSIT nº 117, de 12 de maio de 2015, e pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 1, de 11 de outubro de 2018, foram emitidos os TIF nºs 03 e 04, nos quais foram solicitadas as notas fiscais e os respectivos contratos de prestação de serviços de lançamentos contábeis selecionados, por amostragem, em anexo ao TIF nº 03.

Verificando que todas as notas fiscais, invoices, contratos e troca de mensagens apresentadas em atendimento às intimações referiam-se a serviços de apoio portuário prestados em portos localizados no território nacional, foi lavrado o TIF nº 05, no qual o sujeito passivo foi intimado a esclarecer se havia lançamentos de notas fiscais de serviços prestados no exterior nas contas contábeis relacionadas nos termos anteriores. Na falta de um esclarecimento conclusivo por parte do sujeito passivo, foi lavrado, em 03/08/2020, o Termo de Reintimação Fiscal solicitando resposta ao questionamento feito anteriormente.

Que em 07/08/2020, o sujeito passivo atendeu às intimações e ratificou que os serviços foram prestados em portos brasileiros, conforme trecho da resposta a intimação fiscal:

"Assim sendo, em resposta o (sic) Reintimação, a Intimado declara que não há lançamentos de serviços prestados em portos localizados no exterior nas contas contábeis 32010101 -Rebocagem Internacional e 32010111 -

Rebocagem Internacional Intergrupo, e nem em qualquer outra conta contábil. Todas as receitas registradas nas contas citadas são decorrentes de serviços prestados em portos nacionais e destinadas a armadores sediados no exterior, os quais nos pagam em moeda internacional, por isto a consideração de Receita de Rebocagem Internacional."

Concluiu que as receitas lançadas nas referidas contas não se configuram receitas de exportação de serviços nos termos adotados pela legislação tributária e, por esta razão, devem integrar a base de cálculo da CPRB.

O contribuinte apresentou impugnação, fls. 1.517/1.532, alegando que se trata de ingresso de divisas em território nacional, constituindo receita de exportação imune. Que o resultado útil do serviço prestado, mesmo que concluído em território nacional, é verificado no exterior, onde localizado o tomador e maior interessado dos serviços. Informa que com relação ao crédito de CPP referente ao crédito de multa por descumprimento de obrigação acessória, realizou o seu pagamento.

Foi proferido o Acórdão 102-002.307 - 4ª TURMA DA DRJ02, fls. 1.697/1.708, que negou provimento à impugnação, com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/08/2018

Ementa:

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.

Cientificado do Acórdão em 5/10/2021 (Termo de Ciência de fl. 1.714), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 3/11/2021, fls. 1.718/1.735, que contém, em síntese:

Informa que para os serviços prestados para pessoas jurídicas nacionais, recolhe a CPRB, mas que para os serviços tomados por armadores estrangeiros e que representem ingresso de divisas no território nacional, não oferece à tributação da CPRB, por se tratar de receitas de exportação de serviços, nos termos do art. 149, §2º, da Constituição Federal, bem como do art. 9º, II, da Lei no 12.456/2011. Acrescenta que o resultado útil dos serviços prestados pela recorrente são verificados no exterior.

Cita a CR/88, art. 149, §2º, I, e a Lei 12.546/2011, art. 9º, II, demonstrando que é imune a receita decorrente de exportação de serviços

Discorre sobre exportação indireta por meio de *trading companies*, citando acórdãos do STF.

Alega que caso se exija a observância de requisitos para a não incidência das contribuições sociais, deve ser observada a legislação do PIS e da COFINS (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), com mesma matriz constitucional: o tomador ser residente ou domiciliado no exterior e o pagamento representar ingresso de divisas no País. Que tais requisitos foram cumpridos pela recorrente. Cita exemplos.

Afirma que o resultado útil do serviço prestado foi verificado no exterior. Cita decisão do CARF (Acórdão 2301-007.019) sobre bem produzido em território nacional que integraria outro em território estrangeiro.

Entende que:

Tendo em vista que o serviço foi prestado pela RECORRENTE para tomador estrangeiro, em embarcação de contratante (estrangeiro) e que sem tal serviço a embarcação não poderia chegar ou sair dos portos brasileiros para viabilizar operações internacionais, deve-se concluir que é o tomador localizado no exterior que fará uso de tal utilidade gerada pelo serviço prestado, não havendo dúvidas de que se trata de uma exportação de serviços.

Cita a Solução de Consulta Cosit nº 117/2015, afirmando que a decisão recorrida cometeu equívoco interpretativo.

Requer seja cancelado o auto de infração.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Miriam Denise Xavier, Relatora.

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário foi oferecido no prazo legal, portanto, deve ser conhecido.

DELIMITAÇÃO DA LIDE

Conforme consta no acórdão de impugnação, o contribuinte informou ter pago a multa por descumprimento de obrigação acessória.

Nada foi arguido sobre o lançamento relativo à informação indevida de ajuste de CPRB em GFIP.

Portanto, está em discussão nesse processo somente o lançamento de contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) insuficientemente recolhida.

MÉRITO

A CR/88 dispõe:

Art. 167. São vedados:

[...]

XI - a utilização dos recursos provenientes das contribuições sociais de que trata o art. 195, I, a, e II, para a realização de despesas distintas do pagamento de benefícios do regime geral de previdência social de que trata o art. 201.

[...]

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro; [...]

Veja-se que, conforme a CR/88, a contribuição para o PIS e a COFINS é destinada para a seguridade social e tem como base de cálculo a receita ou o faturamento.

Já a contribuição previdenciária tem como base de cálculo os rendimentos do trabalho da pessoa física e somente pode ser utilizada para pagamento de benefícios do regime geral de previdência social.

O legislador, por ocasião da publicação da Lei 12.546/2011, com o fim específico de aumentar a oferta de vagas no mercado de trabalho, substituiu a contribuição sobre os rendimentos do trabalho, previstas na Lei 8.212/91, art. 22, incisos I e III, pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), para a empresa que pertença a algum dos setores da economia previstos na lei.

Também a CR/88 determina:

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; [...]

Daí a necessidade de se definir exatamente o que é receita de exportação, especialmente na hipótese do caso concreto em análise, pois **não se trata de exportação de mercadorias, mas sim prestação de serviços**. Também não se trata de contribuição que originalmente tem como base de cálculo a receita ou faturamento, mas sim a receita substitutiva da contribuição sobre os rendimentos do trabalho de empregados e contribuintes individuais, necessária à composição do caixa da previdência social.

No caso em análise, conforme consta no relatório fiscal, no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ - consta como atividade econômica principal de todos os estabelecimentos da empresa a navegação de apoio portuário.

A fiscalizada é constituída sob a forma de uma sociedade anônima e, nos termos do artigo 2º de seu Estatuto Social, de acordo com a alteração aprovada na Assembleia Geral Extraordinária de 03 de junho de 2016, tem por objeto: “(i) a exploração dos **serviços de apoio portuário e de apoio marítimo**, inclusive por meio de barcas fluviais e de estuário, a prestação de serviços de abastecimento para a indústria de petróleo e gás, incluindo, dentre outros, **manobras de ancoragem com rebocadores**, serviços de tripulação, embarcações de abastecimento de plataformas e combate a incêndio no Brasil, seja através de embarcações próprias ou de terceiros, mediante arrendamento ou parceria marítima; (ii) a exploração de **serviços de reboque portuário**, costeiro ou em terminais especializados, (iii) a propriedade, operação e gestão (incluindo através do arrendamento de embarcações para ou de terceiros) de frota de apoio marítimo para a prestação e exploração dos serviços listados acima e (iv) a importação de máquinas, equipamentos e embarcações a serem utilizadas nos serviços de apoio portuário; e (v) a participação em outras sociedades como sócia ou acionista, podendo representar sociedades nacionais ou estrangeiras.”

Consta ainda do relatório fiscal:

24. Em 07/08/2020, o sujeito passivo atendeu às intimações e ratificou que os serviços foram prestados em portos brasileiros, conforme trecho colacionado a seguir:

“Assim sendo, em resposta a (sic) Reintimação, a Intimada declara que **não há lançamentos de serviços prestados em portos localizados no exterior** nas contas contábeis 32010101 -Rebocagem Internacional e 32010111 – Rebocagem Internacional Intergrupo, e nem em qualquer outra conta contábil. **Todas as receitas registradas nas contas citadas são decorrentes de serviços prestados em portos nacionais** e destinadas a armadores sediados no exterior, os quais nos pagam em moeda internacional, por isto a consideração de Receita de Rebocagem Internacional.” (grifo nosso)

Como se vê, o tipo do serviço prestado, rebocagem para atracar ou desatracar em porto brasileiro, é realizado por prestador, a partir do mercado doméstico, com seus meios disponíveis em território nacional, **para atender a uma demanda a ser satisfeita integralmente no território nacional e sem uma vinculação indissociável a uma operação de exportação**, ainda que em favor de um tomador domiciliado no exterior.

Ao contrário do que entende o recorrente, por se tratar de tributos com finalidades e comando constitucional distintos, cabe uma análise diferenciada entre a CPRB e a PIS/COFINS. A questão ultrapassa a mera menção a "ingresso de divisas".

Não é razoável adotar decisões do STF sobre **receitas de exportação de produtos**, por meio de **trading companies**, para afastar a tributação **sobre receitas de prestação de serviços**, que apesar de contratados por empresa estrangeira, foram integralmente prestados em território nacional.

A decisão do CARF citada no recurso trata de bem produzido em território nacional que integraria outro em território estrangeiro, também sem relação com prestação de serviços.

Portanto, tais decisões são inaplicáveis ao caso concreto em análise.

A RFB/Cosit, manifestou-se a respeito, por meio da SCI Cosit nº 117/2015 e Parecer Normativo Cosit RFB nº 1/2018.

Destes atos normativos se extrai:

SCI Cosit nº 117/2015:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS EMENTA: 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.** (grifo nosso)

[...]

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.

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.

[...]

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.** (grifo nosso)

[...]

37.2. 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.** (grifo nosso)

Parecer Normativo Cosit RFB nº 1/2018:

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. (grifo nosso)

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. (grifo nosso)

[...]

LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO - ATUAÇÃO DO TOMADOR NO MERCADO EXTERNO - **SERVIÇOS EXECUTADOS BENS MÓVEIS NÃO INCORPORADOS A BENS IMÓVEIS CUJA UTILIZAÇÃO SE DARÁ APENAS NO EXTERIOR**

Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os serviços são executados em um bem móvel não incorporado a um imóvel, uma vez demonstrado

que aquele bem será utilizado apenas no exterior, a demanda se considera atendida no território ou nos territórios onde esse bem deverá ser utilizado.

LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO - ATUAÇÃO DO TOMADOR NO MERCADO EXTERNO -SERVIÇOS EXECUTADOS BENS MÓVEIS SEM CONEXÃO COM DETERMINADO TERRITÓRIO OU EXECUTADOS SEM REFERIMENTO A UM BEM FÍSICO

Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os serviços são executados em um bem móvel sem conexão necessária com determinado território ou são executados sem referimento a qualquer bem físico, a demanda:

a) quando uma parte relevante da prestação deva se realizar necessariamente em determinado local com a presença física do prestador, se considera atendida naquele local; (grifo nosso)

quando, embora dispensada a presença física do prestador, for necessária sua presença indireta (por subcontratação) ou virtual (pelo acesso compulsório a serviços eletrônicos locais sem os quais se tornaria obrigatória sua presença física direta ou indireta), se considera atendida onde sua presença indireta ou virtual for indispensável; e

não havendo qualquer elemento de conexão territorial relacionado com o resultado da prestação, se considera atendida no local onde o tomador tem sua residência ou domicílio.

[...]

UM CONCEITO DE "EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS" PARA FINS DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

119. Levando-se em conta a intenção do legislador de incentivar a atividade econômica no mercado interno, pode-se propor, para fim de interpretação da legislação tributária, o seguinte conceito de exportação de serviços, ressalvada disposição legal em contrário:

Exportação de serviços é a operação realizada entre aquele que, enquanto prestador, atua a partir do mercado doméstico, com seus meios aqui disponíveis, 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.

[...]

vi) Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os serviços são executados em um bem móvel sem conexão necessária com determinado território ou são executados sem referimento a qualquer bem físico, a demanda:

quando uma parte relevante da prestação deva se realizar necessariamente em determinado local com a presença física do prestador, se considera atendida naquele local;

quando, embora dispensada a presença física do prestador, for necessária sua presença indireta (por subcontratação) ou virtual (pelo acesso compulsório a serviços eletrônicos locais sem os quais se tornaria obrigatória sua presença física

direta ou indireta), se considera atendida onde sua presença indireta ou virtual for indispensável; e

não havendo qualquer elemento de conexão territorial relacionado com o resultado da prestação, se considera atendida no local onde o tomador tem sua residência ou domicílio.

Conforme interpretação acima, para que a receita seja considerada decorrente de exportação de serviços, devem ser observados os requisitos cumulativos:

- O prestador atua a partir do mercado doméstico, com seus meios disponíveis em território nacional;
- A demanda deve ser satisfeita em um outro mercado, no exterior; e
- O tomador atua naquele outro mercado (no exterior).

No presente caso, a prestação de serviços aconteceu no Brasil, com meios disponíveis em território nacional e a **demanda é satisfeita no Brasil**. Logo, **não pode a receita obtida ser considerada como de exportação**.

Diante do exposto, conclui-se: as receitas obtidas com prestação de serviços ocorrida em território nacional, ou seja, **a demanda totalmente satisfeita no Brasil**, não são receitas de exportação e, conseqüentemente, integram a base de cálculo da CPRB e devem ser declaradas na EFD - contribuições.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Miriam Denise Xavier