



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10660.723825/2018-13  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-009.193 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 4 de fevereiro de 2021  
**Recorrentes** HELICOPTEROS DO BRASIL S/A.  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/10/2015

RECURSO DE OFÍCIO. NÃO PROVIMENTO.

Diante dos contratos de fornecimento de peças e partes de aeronaves atrelado à prestação de serviços de manutenção e a verificação de que as partes e peças de aeronaves fornecidas pela empresa estão diretamente ligadas à prestação de serviço de manutenção e reparo da aeronave, constatou-se que os valores indicados nos documentos fornecidos pela empresa constituem receitas sujeitas à CPRB.

RECURSO VOLUNTÁRIO. NORMA ISENTIVA. DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO. LANÇAMENTO EM CONTRARIEDADE AO ARTIGO 142 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. INSUBSISTÊNCIA.

O lançamento foi realizado sem a efetiva verificação da verdade material, essencial na esfera administrativa, principalmente por força da natureza ex lege da obrigação tributária, o que demandaria uma análise mais aprofundada por parte da fiscalização a fim de verificar a efetiva ocorrência do fato gerador, com a correta subsunção à norma de exoneração e, por conseguinte, da real base tributável, nos termos do artigo 142 do CTN. Demonstra ainda o lançamento falha grave na sua constituição, inclusive na forma como conduzido, sem oportunizar ao contribuinte os esclarecimentos necessários à correta aferição dos fatos, o que o torna totalmente insubsistente.

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS SUBSTITUTIVA. RECEITA BRUTA. AERONAVES. MANUTENÇÃO E REPARAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VENDA DE PARTES E PEÇAS. NORMA ISENTIVA. VERDADE MATERIAL

No caso de empresa de manutenção e reparação de aeronaves, a base de cálculo da contribuição substitutiva prevista no art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, compreende a receita bruta decorrente da mão de obra aplicada, assim como da venda das partes e peças por ela utilizada na execução dos serviços decorrentes de sua atividade.

A aplicação da norma isentiva de desoneração da folha de pagamento não pode ter seu alcance restrito por análise indevida ou superficial de documentos apresentados pelo contribuinte. Lançamento improcedente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao recurso voluntário para anular o lançamento por vício material, vencidos os conselheiros José Luís Hentsch Benjamin, Rodrigo Lopes Araújo e Miriam Denise Xavier (Presidente), que, afastando a nulidade, votaram por converter o julgamento em diligência.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, Andréa Viana Arrais Egypto, Rodrigo Lopes Araújo, Matheus Soares Leite, Rayd Santana Ferreira, Miriam Denise Xavier (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e Voluntário interpostos em face da decisão da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Salvador - BA (DRJ/SDR) que, por unanimidade de votos, julgou PROCEDENTE EM PARTE o lançamento, conforme ementa do Acórdão nº 15-46.099 (fls. 2665/2675):

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/10/2015

DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO. REGIME MISTO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL. PROPORCIONALIDADE. GFIP. COMPENSAÇÃO.

Quando a empresa obtiver receitas de atividades alcançadas pela desoneração e também de atividades não alcançadas pela desoneração, o coeficiente de redução aplicável às contribuições previdenciárias patronais incidentes sobre a folha de pagamento da empresa resulta da razão entre a receita bruta obtida com a venda de produtos em relação aos quais não há desoneração e a receita bruta total (regime misto).

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE FOLHA DE PAGAMENTO. VENDA DE PARTES E PEÇAS. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO PRESTADOS POR OUTRAS EMPRESAS. INCIDÊNCIA.

Somente estão alcançadas pela desoneração as receitas de comercialização de partes e peças de aeronaves, obtidas por empresas prestadoras de serviços de manutenção e reparação de aeronaves, nas hipóteses em que os referidos serviços sejam realizados pela própria empresa. No cálculo da proporcionalidade da contribuição incidente sobre a folha de pagamento, as receitas decorrentes de comercialização de partes e peças de aeronaves desvinculadas de serviços de manutenção e reparação prestados pela própria empresa devem ser incluídas como receitas não desoneradas.

PERÍCIA. REQUERIMENTO. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Inexistem nos autos questões cujo deslinde exija conhecimento técnico especializado. Os elementos necessários à fundamentação das contribuições lançadas foram trazidos aos autos pelo fisco. O impugnante, por sua vez, alegou a existência de fatos modificativos e apresentou documentos, os quais foram analisados e fundamentaram a modificação do crédito lançado, nos termos expostos no voto. Por esta razão, a realização da perícia se mostra prescindível, o que justifica seja o pedido indeferido, nos termos do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O presente processo trata do Auto de Infração – Contribuições Previdenciárias da Empresa e do Empregador (fls. 02/10), lavrado em 25/09/2018, relativo ao período de 01/2014 a 11/2015, que lançou contra o contribuinte Crédito Tributário no montante de R\$ 19.913.580,24, sendo R\$ 9.280.531,54 de CP Patronal, código 2141, R\$ 6.960.398,57 de Multa Proporcional, passível de redução, e R\$ 3.672.650,13 de Juros de Mora, calculados até 09/2018.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 03), foi apurada a seguinte infração: Divergência de Contribuição da Empresa - Informação Indevida de Ajuste de CPRB em GFIP.

Segundo o Relatório Fiscal de Auto de Infração (fls. 11/19), constata-se que:

1. Os valores lançados se referem à diferenças apuradas quando da análise das informações declaradas pela empresa no campo compensação das Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, decorrentes do cálculo da proporcionalidade entre a Contribuição Previdenciária incidente sobre a Receita Bruta - CPRB e a contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento;
2. A empresa considerou na base de cálculo da CPRB as vendas de mercadorias adquiridas de terceiros, efetuando um recolhimento a maior de CPRB e reduzindo a contribuição incidente sobre a folha de pagamento além do devido;
3. Para apurar o valor devido de CPRB e do ajuste, foram excluídas as vendas de mercadorias adquiridas de terceiros e incluído o valor dos serviços prestados na base de cálculo (ANEXO III - fl. 18);
4. Para o cálculo mensal do percentual da desoneração foi calculada a receita não desonerada, encontrando assim o percentual de desoneração e o percentual para a compensação em GFIP (ANEXO II - fl. 17);

5. A apuração da diferença mensal de compensação efetuada a maior em GFIP está demonstrada no ANEXO I (fls. 15/16);
6. Para apuração do crédito foram considerados os valores da desoneração, compensados sobre as remunerações, deduzindo dos mesmos os valores recolhidos a maior para a CPRB (ANEXO IV - fl. 19);
7. A informação incorreta em GFIP de valores compensados caracteriza a ocorrência, em tese, de crime Sonegação de Contribuição Previdenciária, previsto no art. 337 A do Código Penal, o que ensejou a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais.

O contribuinte tomou ciência do Auto de Infração, via Correio, em 01/10/2018 (AR - fl. 55) e, em 30/10/2018, apresentou tempestivamente sua Impugnação de fls. 61/82, instruída com os documentos nas fls. 83 a 2661.

O Processo foi encaminhado à DRJ/SDR para julgamento, onde, através do Acórdão n.º 15-46.099, em 25/02/2008 a 6ª Turma julgou no sentido de considerar parcialmente procedente o lançamento, a fim de manter, do valor total lançado, o montante de 7.597.748,38, acrescido de juros e multa.

Em decorrência da exoneração de crédito tributário em valor superior ao limite de alçada previsto no art. 1º da Portaria MF n.º 63, de 9 de fevereiro de 2017, c/c art. 366, § 3º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 6 de maio de 1999, o Acórdão sujeitou-se ao Recurso de Ofício.

O contribuinte tomou ciência do Acórdão da DRJ/SDR, por quando da abertura de sua Caixa Postal, em 19/03/2019 (Termo de Ciência - fl. 2683) e, inconformado com a decisão prolatada, em 09/04/2019, tempestivamente, apresentou seu RECURSO VOLUNTÁRIO de fls. 2687/2728, instruído com os documentos nas fls. 2729 a 21034, onde:

1. Preliminarmente, argui a nulidade da autuação uma vez que o Auto de Infração não contém elementos suficientes para a caracterização do fato gerador da obrigação tributária exigida;
2. Informa que, intimada para prestar esclarecimentos acerca da forma de apuração da CPRB e compensações em GFIP no período de 2014 e 2015, apresentou os documentos solicitados pela fiscalização;
3. Assevera que foi lavrado o auto de infração, consubstanciado única e exclusivamente em planilha apresentada pela Recorrente à Fiscalização, sem que fosse intimada para a apresentação de qualquer documentação complementar;
4. Afirma que na autuação a autoridade fiscal considerou que todas as receitas oriundas das operações acobertadas pelas notas fiscais com CFOP 5102, 6102, 6108, 5117, 6117 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro e suas variações) não poderiam ter sido consideradas como sujeitas ao recolhimento da CPRB, por não decorrerem de prestação de serviços de manutenção realizados pela própria Recorrente, mas de mera revenda de peças adquiridas de terceiros;
5. Aduz que o Fisco deveria ter realizado uma análise sistemática e detalhada dos demais documentos fiscais e contratuais, os quais eram capazes de

revelar a real natureza das operações, nos termos do artigo 142 do CTN, haja vista que a realização do lançamento com base apenas em uma classificação contábil – CFOP – se configura inadequada e insuficiente à análise da natureza das operações, da ocorrência do fato gerador imputado à Recorrente e da base tributável.

A contribuinte apresentou memoriais onde reitera os argumentos apresentados no Recurso Voluntário.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto, Relatora.

### **Juízo de admissibilidade**

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

### **Recurso de Ofício**

#### **Juízo de admissibilidade**

O recurso de ofício interposto atende aos requisitos de admissibilidade, em especial os previstos na Portaria MF nº 63/2017, onde ficou estabelecido o patamar de R\$ 2.500.000,00 para interposição do mencionado recurso. Portanto, dele tomo conhecimento.

#### **Mérito**

O presente processo trata da exigência de contribuição previdenciária sobre a folha de salários em virtude da descaracterização do regime de desoneração relativo às operações praticadas pela Recorrente, caracterizada pela fiscalização como vendas de mercadorias adquiridas de terceiros, não sujeitas ao recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB.

Por ocasião do julgamento de primeira instância a Delegacia de julgamento entendeu que estão alcançadas pela desoneração as receitas de comercialização de partes e peças de aeronaves, obtidas por empresas prestadoras de serviços de manutenção e reparação de aeronaves, nas hipóteses em que os referidos serviços sejam realizados pela própria empresa.

Dessa forma, tendo em vista os documentos apresentados pelo contribuinte, dentre os quais, contratos de prestação de serviços de manutenção, cotações, listagens detalhadas de serviços e materiais, bem como as respectivas notas fiscais de fornecimento de peças e partes (atreladas aos referidos contratos) e as notas fiscais de prestação de serviço, constatou-se que os valores relativos a estas notas fiscais de revenda de mercadorias de terceiros, por estarem

comprovadamente atrelados a serviços de manutenção prestados pela própria autuada, deveriam ser incluídos entre as receitas desoneradas. Assim, do valor original de R\$ 9.280.531,54 foi mantido o montante de R\$ 7.597.748,38.

Ora, a empresa obteve receitas de prestação de serviços de manutenção e reparação de aeronaves, alcançadas pela desoneração da folha de pagamento, conforme estabelecido na redação do então vigente do inciso I do § 3º do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, bem como obteve receitas não alcançadas pela desoneração, devendo ser feito o cálculo nos termos do § 1º do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, com redação dada pela MP nº 563, de 2012.

Com efeito, diante dos contratos de fornecimento de peças e partes de aeronaves atrelado à prestação de serviços de manutenção e a verificação de que as partes e peças de aeronaves fornecidas pela empresa estão diretamente ligadas à prestação de serviço de manutenção e reparo da aeronave, constatou-se que os valores indicados nos documentos fornecidos pela empresa constituem receitas sujeitas à CPRB.

Assim, diante da Solução de Consulta COSIT nº 276/2014 que estabelece que estão alcançadas pela desoneração as receitas de comercialização de partes e peças de aeronaves, obtidas por empresas prestadoras de serviços de manutenção e reparação de aeronaves, nas hipóteses em que os referidos serviços sejam realizados pela própria empresa, e da vinculação determinada pelo artigo 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.434, de 30/12/2012, o julgador de primeira instância procedeu à análise dos documentos apresentados, encontrando a proporção aplicável ao cálculo da contribuição previdenciária patronal relativa às receitas não desoneradas, refazendo os cálculos efetuados no Auto de Infração e abatendo os valores pagos a maior a título de CPRB.

Dessa forma, entendo pela manutenção da decisão de piso nesse ponto.

### **Recurso Voluntário**

Conforme visto, o presente processo trata das diferenças apuradas na GFIP, decorrentes do cálculo da proporcionalidade entre a Contribuição Previdenciária incidente sobre a Receita Bruta - CPRB e a contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamento.

De acordo com o Relatório Fiscal, para verificar a base de cálculo da CPRB foram analisadas as notas fiscais eletrônicas, Sped bem como DCTF- Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, DARF- Documento de Arrecadação de Receitas Federais e das informações declaradas em ECF-Escrituração Contábil Fiscal identificação da receita total do contribuinte.

No caso em tela, para a verificação da proporcionalidade da base de cálculo a fiscalização teria que verificar qual a receita bruta decorrente de “manutenção e reparação de aeronaves, motores, componentes e equipamentos correlatos”, da forma estabelecida no art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011 e Solução de Consulta COSIT nº 276/2014.

Da análise realizada, a fiscalização concluiu que a empresa considerou na base de cálculo da CPRB, as vendas de mercadorias adquiridas e/ou recebidas de terceiros, efetuando um recolhimento a maior da CPRB e um ajuste também maior. A acusação fiscal realizou a análise a partir das operações acobertadas pelas notas fiscais com o CFOPs 5102, 6102, 6108, 5117, 6117, para entender que elas não poderiam estar sujeitas à desoneração da folha e consideradas como sujeitas ao recolhimento da CPRB.

Em seu Recurso Voluntário a contribuinte afirma que o Auto de Infração não contém elementos suficientes para a caracterização do fato gerador da obrigação tributária exigida.

Informa que foi intimada em 16/08/2018 para prestar esclarecimentos acerca da forma de apuração da CPRB e compensações em GFIP no período de 2014 e 2015, apresentando os documentos solicitados pela fiscalização.

Assevera que, sem que fosse intimada para a apresentação de qualquer documentação complementar, foi lavrado o auto de infração, consubstanciado única e exclusivamente em planilha apresentada pela Recorrente à Fiscalização, no qual a autoridade fiscal considerou que todas as receitas oriundas das operações acobertadas pelas notas fiscais com CFOP 5102, 6102, 6108, 5117, 6117 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro e suas variações) não poderiam ter sido consideradas como sujeitas ao recolhimento da CPRB, por não decorrerem de prestação de serviços de manutenção realizados pela própria Recorrente, mas de mera revenda de peças adquiridas de terceiros.

Aduz que o Fisco deveria ter realizado uma análise sistemática e detalhada dos demais documentos fiscais e contratuais, os quais eram capazes de revelar a real natureza das operações, nos termos do artigo 142 do CTN, haja vista que a realização do lançamento com base apenas em uma classificação contábil – CFOP – se configura inadequada e insuficiente à análise da natureza das operações, da ocorrência do fato gerador imputado à Recorrente e da base tributável.

Pois bem.

Por ocasião da defesa inicial apresentada (fls. 61 e seguintes), a empresa contribuinte procurou demonstrar o equívoco da fiscalização na apuração do crédito tributário e, embora não tenha sido intimada para esclarecer ou apresentar outros documentos que complementarizariam os já apresentados e comprovariam que as Notas Fiscais tomadas pela auditoria fiscal não constituiriam vendas puras de mercadorias, pois eram produtos aplicados na prestação de serviços de manutenção de aeronaves, juntou, à título de exemplo, e por amostragem, alguns documentos objetivando comprovar a total insubsistência do Auto de Infração lavrado em desacordo com o art. 8º da Lei nº 12.546/2011 e a Solução de Consulta COSIT nº 276/2014, requerendo ainda, no caso de não ser acatada a total insubsistência do lançamento, a realização de diligência para a comprovação da execução de serviços de manutenção atrelados à venda das peças indicadas nas Notas Fiscais.

A decisão de piso indeferiu o pedido de perícia, porém, julgou parcialmente procedente para excluir os valores indicados pelo contribuinte relativos às Notas Fiscais de vendas de mercadorias associadas a serviços de manutenção prestados pela própria empresa, devidamente comprovado nos autos, por entender que essas operações não correspondem a vendas puras.

No Recurso Voluntário a postulante afirma que o lançamento é decorrente de premissa equivocada por não refletir a real natureza das operações realizadas, esclarecendo que as peças que são vendidas para a realização dos serviços de manutenção das aeronaves, obrigatoriamente, são classificadas conforme os CFOPs indicativos de venda de mercadoria e suas variações e que não haveria como classificar em outros CFOPs, haja vista a inexistência, no sistema padronizado nacional dos CFOPs, de um código que reflita a atividade de venda de peças e partes, em decorrência da atividade de manutenção de aeronave, até porque o CFOP – Código Fiscal de Operações e de Prestações das Entradas de Mercadorias e Bens e da Aquisição

de Serviços – é um código utilizado nas Notas e nos Livros Fiscais relativos ao ICMS. Dessa forma, a atividade de prestação de serviços de manutenção das aeronaves, por estar sujeita ao ISSQN, não é objeto do código CFOP.

Nesse sentido, afirma a recorrente, que a alocação das operações de vendas sob os códigos CFOPs não é indicativa da presença ou ausência dos serviços de manutenção das aeronaves, já que o CFOP não tem essa finalidade, principalmente em virtude de a atividade precípua da empresa ser a de manutenção de aeronaves, incluindo partes e peças de aeronaves. Assim, ciente que o CFOP não tem o alcance de indicar a natureza da operação além da venda, a Fiscalização deveria proceder uma análise mais detalhada dos demais documentos fiscais e contratuais que indicam a natureza das operações, e não efetuar o lançamento exclusivamente com base em informações extraídas dos relatórios contábeis da empresa e, assim, presumir que todas as operações praticadas pela Recorrente são de revenda pura para afastar a aplicação da norma desonerativa.

Diante dos fatos ora colocados, passamos à análise da lei de regência da matéria à época dos fatos geradores.

A Lei n.º 12.546, de 2011, em seu artigo 8º, estabeleceu a desoneração para as empresas que efetuavam serviço de manutenção e reparação de aeronaves, motores, componentes e equipamentos correlatos, sendo que o cálculo aplicável às empresas que exerciam, concomitantemente, atividades alcançadas pela desoneração e atividades não alcançadas pelo regime desonerado, deveria obedecer a regra da proporcionalidade, nos termos do § 1º do artigo 9º do mesmo diploma legal, que assim estabelecia:

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2020, poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991 :

§ 3º O disposto no caput também se aplica às empresas: (Incluído pela Lei n.º 12.715, de 2012) (Produção de efeito) (Revogado pela Lei n.º 13.670, de 2018) (Vigência)

**I - de manutenção e reparação de aeronaves, motores, componentes e equipamentos correlatos;** (Incluído pela Lei n.º 12.715, de 2012) (Produção de efeito) (Revogado pela Lei n.º 13.670, de 2018) (Vigência)

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

§1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades, além das previstas nos arts. 7º e 8º, até 31 de dezembro de 2014, o cálculo da contribuição obedecerá: (Incluído pela Medida Provisória n.º 563, de 2012)

I- ao disposto no caput desses artigos quanto à parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas; e

II- ao disposto no art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição a recolher ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que trata o caput e a receita bruta total.

Em face das inúmeras controvérsias que surgiram junto aos contribuintes, a Receita Federal do Brasil emitiu a Solução de Consulta COSIT n.º 276, de 26/09/2014, firmando o entendimento de que a contribuição substitutiva se aplica às empresas de manutenção e reparação de aeronaves, e que a base de cálculo prevista no art. 8º da Lei n.º 12.546/2011, compreende a receita bruta decorrente da mão de obra aplicada, assim como da venda das partes e peças por elas utilizadas na execução dos serviços:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA. RECEITA BRUTA. AERONAVES. MANUTENÇÃO E

**REPARAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VENDA DE PARTES E PEÇAS. INCIDÊNCIA.**

Para as empresas de manutenção e reparação de aeronaves, a base de cálculo da contribuição substitutiva prevista no art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, compreende a receita bruta decorrente da mão de obra aplicada, assim como da venda das partes e peças por elas utilizadas na execução dos serviços. Afora essas vendas, a contribuição substitutiva não se aplica à atividade de comércio varejista de partes e peças, ainda que a pessoa jurídica adquirente tenha por objeto social a manutenção e reparação de aeronaves.

Nesse diapasão, importante destacar a resposta ao quesito contido na Solução de Consulta que se relaciona ao caso em tela:

**1ª Questão**

14. No tocante à primeira questão – de saber se a receita advinda das vendas de partes e peças utilizadas na execução do serviço está sujeita à Contribuição ora considerada –, a resposta é de ser afirmativa.

15. É certo que a Lei nº 12.546, de 2011, ao relacionar as atividades tributadas sobre o valor da receita bruta ali prevista, não inclui entre elas a comercialização de partes e peças de aeronaves.

16. Ocorre que as vendas de que trata a questão não revestem o caráter de atividade societária autônoma, mas sim acessória da prestação dos serviços de manutenção e reparação de aeronaves a que se volta a empresa consulente.

17. É sabido que a prática corrente entre as empresas de manutenção e reparação em geral, e de aeronaves em particular, é fornecerem as partes e peças necessárias à execução dos serviços. Daí a peculiaridade dessas operações comerciais para fins de incidência da CPRB: são vendas realizadas em decorrência e função do serviço prestado pela pessoa jurídica.

18. Em lugar de constituir atividade comercial paralela e independente, o fornecimento dos itens de reposição em tal contexto apresenta-se como um meio auxiliar para realização da atividade-fim, de prestação do serviço. Um fornecimento que compõe, assim, as atividades típicas e próprias das empresas de manutenção e reparação de aeronaves.

19. Por isso, por se cuidar de vendas de itens direta e exclusivamente destinados à prestação dos serviços, pode-se inferir que a receita bruta delas decorrente está sujeita à incidência da CPRB.

20. Conclui-se, então, que a base de cálculo da CPRB prevista no art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, aplicável às empresas de manutenção e reparação de aeronaves, compreende a receita bruta decorrente da mão de obra aplicada e da venda das partes e peças por ela utilizadas na execução do serviço.

Destarte, diante das legislação tributária de regência e, em face do que restou consignado na Solução de Consulta COSIT nº 276, de 26/09/2014, caberia à autoridade administrativa, ao constituir o crédito tributário pelo lançamento, verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a base tributável e o cálculo do tributo devido, de forma que efetivamente fosse verificada a verdade material no caso concreto, com a correta apuração do tributo devido, nos termos em que preceituados pelo art. 142 do CTN, a seguir transcrito:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Desta feita, o lançamento, embora realizado tomando como base o artigo 8º da Lei nº 12.546, de 2011 e buscando a verificação da proporcionalidade do artigo 9º, § 1º, incisos I e II, do mesmo diploma legal, a partir das Notas Fiscais relacionadas pelo contribuinte, deveria ter se aprofundado na busca da natureza jurídica das referidas operações, sob pena de se estar restringindo a aplicação da norma isentiva de desoneração da folha de pagamento para aquelas empresas que se enquadrem em determinada atividade, por não observação do próprio teor descrito da lei, já que a análise a partir de dados cadastrais de CFOP, diante de uma empresa que sabidamente está sujeita ao ISSQN, não diz a natureza da operação.

A partir da verificação clara e precisa da natureza jurídica das operações que serviram de base para a apuração realizada na acusação fiscal, qual seja, “vendas de mercadorias adquiridas e/ou recebidas de terceiros”, é que se poderia chegar ao fato gerador e à efetiva base de cálculo necessária à autuação. A forma como realizado o lançamento deve ser verificada dentro do contexto específico das operações realizadas pela empresa Recorrente e não apenas em frágil respaldo de operações realizadas pela empresa, a partir de códigos CFOPs, vez que a classificação contábil é insuficiente para a análise de tal natureza e o não aprofundamento da investigação fiscalizatória carrega no cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Com efeito, pelo que se percebe, o lançamento foi realizado sem a efetiva verificação da verdade material, essencial na esfera administrativa, principalmente por força da natureza *ex lege* da obrigação tributária, o que demandaria, no presente caso, uma análise mais aprofundada por parte da fiscalização a fim de verificar a correta aplicação da norma isentiva, a partir do aprofundamento da documentação apresentada, com a correta subsunção do fato à norma de exoneração e, por conseguinte, à real base tributável.

No entanto, a Fiscalização não realizou essa análise de forma aprofundada, tanto que em um primeiro momento, quando o contribuinte apresentou parte dos documentos que deveriam ter sido requisitados por ocasião da auditoria fiscal, a DRJ retificou a base tributável e excluiu parte do lançamento, na medida em que constatou estarem alcançadas pela desoneração as receitas de comercialização de partes e peças de aeronaves, obtidas por empresas prestadoras de serviços de manutenção e reparação de aeronaves, nas hipóteses em que os referidos serviços sejam realizados pela própria empresa, o que desde o início estava disponível para verificação por parte da auditoria fiscal.

Conforme bem asseverou o contribuinte em seu Recurso Voluntário, a falta de verificação dos fatos imponíveis impôs ao contribuinte a árdua missão de trazer aos autos mais de 15 mil páginas de documentos fiscais, de forma esquematizada e explicativa das operações realizadas, em um verdadeiro trabalho de fiscalização, o que deveria ter sido realizado inicialmente pela autoridade fiscalizadora.

A recorrente refez o trabalho da Fiscalização, reapurando, através de planilhas, os valores que seriam devidos a título de contribuição previdenciária sobre a folha de salários, utilizando para tanto o mesmo critério adotado pela Fiscalização de considerar como sujeitas à CPRB apenas as operações de vendas vinculadas à prestação de serviços, e para tanto, juntou informações lastreadas por vasta documentação, distribuídas em mais de 15 (quinze) mil páginas, e que consiste em: contratos de prestação de serviço com fornecimento de mercadoria, notas fiscais de mercadoria e notas fiscais de serviço que, em conjunto, representam a adimplência dos contratos, cotações e propostas para os casos em que o serviço de manutenção não está pactuado em contrato formalizado e respectivas notas de venda e de serviços, o que demonstra o erro na apuração do crédito tributário pela fiscalização.

Ora, ressaltamos clara a falha na averiguação dos fatos efetivamente ocorridos, na apuração da natureza jurídica das operações a partir da documentação apresentada pela contribuinte durante a fiscalização, em que se verifica que o fornecimento das peças e partes de aeronave está atrelado à prestação de serviço de manutenção das aeronaves, razão pela qual, diante da aplicação da Solução de Consulta COSIT n.º 276/2014, a receita auferida pela Recorrente com a venda das mercadorias está sujeita à CPRB, nos termos do art. 8º, §3º, I da Lei n.º 12.546/2011.

A motivação do lançamento, à luz da legislação tributária compatível com as razões apresentadas no Auto de Infração, não são suficientes para se chegar à conclusão nele estabelecida, tanto que os erros já demonstrados na sua perfectibilização, foram corroborados através de toda a documentação adunada aos autos.

Diante das graves falhas na realização do lançamento, à luz da legislação de regência e da Solução de Consulta COSIT n.º 276 2014, não caberia a este Conselho aperfeiçoá-lo ou refazê-lo. Há falha grave na sua constituição, inclusive na forma como foi conduzido, sem oportunizar ao contribuinte os esclarecimentos necessários à correta aferição dos fatos.

Conforme já ressaltado, uma autuação com base em CFOP, mesmo diante de uma empresa que está sujeita ao ISS, não pode prevalecer, pois realizado com base em critério totalmente equivocado, que não traduz a natureza das operações realizadas, consubstanciando em claro vício material da comprovação dos fatos e falha da motivação do lançamento.

Conclui-se, assim, pela nulidade do lançamento por vício material.

### **Conclusão**

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso de Ofício e NEGAR-LHE PROVIMENTO; CONHECER do Recurso Voluntário e DAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto