



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10872.720232/2018-18
ACÓRDÃO	2201-012.696 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	7 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ESTALEIRO BRASFELS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/03/2014 a 31/12/2014

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.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE RECEITA BRUTA. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO EM EMBARCAÇÕES. RECEITA DE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Constitui receita de exportação, para fins de exclusão da base de cálculo da CPRB, os pagamentos pelos serviços de manutenção em embarcações, que entraram no território nacional, sob o regime de admissão temporária, com posterior devolução ao proprietário estrangeiro.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Weber Allak da Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Weber Allak da Silva, Luana Esteves Freitas, Cleber Ferreira Nunes Leite, Thiago Álvares Feital, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente) e de forma não presencial o conselheiro Wilderson Botto (Substituto).

RELATÓRIO

1 – DO LANÇAMENTO

O presente lançamento fiscal, realizado em 28/12/2018, refere-se a créditos de contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta destinadas à Seguridade Social (CPRB), conforme estabelecido na Lei nº. 12.546, de 14/12/2011.

Segundo narrado no relatório fiscal (fls. 70/83), o contribuinte, no ano de 2014, executou contratos firmados com empresas nacionais e estrangeiras para a realização de reparos em embarcações e também para a montagem de plataformas, ficando obrigado ao recolhimento da CPRB no referido ano, tanto pela atividade de prestação de serviços de manutenção e reparo de embarcações, quanto pela montagem de plataformas (industrialização – por NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul).

Os valores auferidos em decorrência dos contratos/subcontratos de montagem de plataformas firmados com empresas estrangeiras foram considerados exclusões da base de cálculo do tributo. No entanto, o contribuinte também teria excluído da base de cálculo os valores de receitas auferidas decorrentes de prestação de serviços de manutenção e reparo das plataformas pertencentes a empresas estrangeiras, por entender ser receita de exportação. No entendimento da autoridade fiscal, tais serviços não se enquadram no conceito de exportação e nem mesmo no de exportação ficta, uma vez que esta pressupõe a venda do bem fabricado no país para um terceiro situado no exterior.

Diante da falta de previsão legal para exportação ficta na prestação de serviços de manutenção e reparo das embarcações, a empresa foi autuada pelo não recolhimento da CPRB decorrente da prestação dos serviços mencionados.

2- DA IMPUGNAÇÃO

Em 01/02/2019 foi juntada impugnação ao lançamento com as seguintes alegações:

- Que receita auferida durante o exercício de 2014 decorreu da exportação de serviços de manutenção e reparo de plataformas, nos termos do que prescreve o art. 9º, II, da Lei nº 12.546/11;

- Que o art. 9º, da Lei nº 12.546/11, prevê que as receitas decorrentes de prestação de serviços a pessoas domiciliadas no exterior devem ser consideradas receitas decorrentes de exportação e, portanto, devem ser excluídas da base de cálculo;
- Que o art.149, §§ 2º a 4º da CF prevê que todas as receitas de exportação, sem restrição, deveriam ser excluídas da base de cálculo da CPRB. Portanto toda e qualquer prestação de serviços a tomadores domiciliados no exterior deve ser considerada uma exportação de serviço;
- Que embora a legislação que disciplina sobre a forma de apuração da CPRB não traga os critérios para a identificação de uma exportação de serviços, a legislação que trata da apuração do PIS e da COFINS – que apresentam a mesma base de cálculo da CPRB, também, estão sujeitas à imunidade prevista no art. 149, §2º, I da Constituição, que prevê que referidas contribuições não incidirão sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;
- Que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) já se posicionou no sentido de que os serviços de conserto, como os de reparo e manutenção, devem ser considerados prestados no local em que utilizado o bem sujeito ao serviço e não no local em que realizado o serviço, conforme prevê o Parecer Normativo COSIT nº 01/2018.
- Que os contratos apresentados à fiscalização demonstram que as plataformas seriam utilizadas exportadas após a manutenção em território nacional.

Em 02/09/2022, a Impugnação foi julgada improcedente pela 14ª Turma da DRJ08, através do Acórdão 108-028.276, do qual transcrevemos os principais trechos:

III – Das Alegações da Impugnante

8. Argumenta a Autuada que o art. 9º da Lei nº 12.546/11 previu que as receitas de exportação devem ser excluídas da base de cálculo (receita bruta) da CPRB. Salaria, ainda, que o dispositivo tido por infringido pela Impugnante no auto de infração possui redação abrangente da mesma forma que o dispositivo constitucional em que se fundamenta (art. 149, § 2º), inexistindo restrições, pois toda e qualquer prestação de serviços a tomadores domiciliados no exterior deve ser considerada uma exportação de serviço e, por consequência, a receita dela decorrente deve ser excluída da base de cálculo da CPRB.

8.1. Em que pese o argumento da Impugnante, entende-se que o mesmo não deve prosperar pelas razões que se passa a expor.

8.2. Inicialmente, cabe destacar que a Fiscalização analisou os documentos fornecidos pela empresa (contratos/subcontratos, Livro Diário, etc), e ainda, as

informações verificadas nos sistemas da RFB (SIEF WEB, CONEMP, ECD, dentre outros), concluindo, assim, que no ano de 2014 a Autuada firmou contratos com empresas nacionais e estrangeiras para que fossem realizados manutenções e reparos em embarcações e montagens de plataforma.

8.3. No que toca à montagem de plataformas (contratos/subcontratos com empresas estrangeiras), entendeu a auditoria que as receitas pertinentes a tais contratos não integram a base de cálculo, logo, a exclusão realizada pela empresa estaria de acordo com a legislação.

8.5. Entretanto, com relação aos serviços prestados pela Autuada de manutenção e reparos de plataformas, que foram firmados com empresas estrangeiras nas embarcações, entendeu de forma diversa a Fiscalização, já que referidos serviços não se enquadram na exclusão prevista art. 9º, inciso II, “a” da Lei n.º 12.546/11.

8.6. Ressalta-se que o entendimento da auditoria foi devidamente fundamentado, com base na legislação e normas que a vinculam, não existindo possibilidade para discricionariedade, nos moldes do inciso III, art. 116, da Lei 8.112/90, abaixo transcrito, com o fim de evitar a insegurança jurídica.

8.8. Registra-se que os serviços de manutenção e reparos de plataformas, pertencentes às empresas estrangeiras, foram considerados pela Autuada, indevidamente, como receita de exportação. Entende-se que o Parecer Normativo COSIT nº 01/2018, citado pela Impugnante em sua defesa (interpretação do conceito de serviços), não se aplica ao caso em tela, conforme expôs a Fiscalização, no relatório fiscal, fls.70/83 (...)

8.9. Em síntese, vale ressaltar que os serviços de manutenção e reparos de plataformas pertencentes à empresa estrangeira em suas embarcações, independentemente de saírem ou não do Brasil, após a prestação dos citados serviços, não se enquadra seja no conceito de exportação (art. 149, § 2º, I da CF e o art. 9º, II, “a” da Lei n.º 12.546/11), seja no de exportação ficta (art. 61 da Lei n.º 10.833/03).

8.10. Cumpre registrar, ainda, que normas que excluem determinada operação do campo de incidência tributária devem ser interpretadas literalmente, à luz do artigo 111 do CTN, não cabendo discricionariedade.

8.11. Sendo assim, com base na Constituição Federal e na legislação acima transcrita, verifica-se que o entendimento da Fiscalização não merece reparo, uma vez que valores das receitas correspondentes aos serviços de reparo e manutenção, ora em análise, não se enquadram em nenhuma das hipóteses legais de exclusão da base de cálculo da CPRB (exportação direta e exportação ficta).

9. Alega, também, a Impugnante que existe simetria de tratamento na apuração da CPRB, do PIS e da COFINS, com relação a exportação de serviço, uma vez atendida a legislação, logo, os serviços de manutenção e reparos de plataformas e embarcações pertencentes a pessoas domiciliadas no exterior devem ser excluídos da base de cálculo da CPRB (ingresso de divisas).

9.1. A alegação acima não procede, por todas as razões já expostas no corpo deste voto (itens 8.1 a 8.11), além do que não é possível, no caso concreto, estender à CPRB, legislação que trata do PIS e da COFINS, tributos diversos do lavrado no auto de infração que compõe o presente processo.

10. Por fim, a empresa não logrou comprovar, mediante documentos hábeis e idôneos, durante o procedimento fiscal, como também, em sede de impugnação, que os citados serviços de manutenção e reparos devem ser excluídos da base de cálculo da CPRB, para o período 03/2014 a 12/2014. Frisa-se que no prazo da defesa foram juntados os seguintes documentos: alterações contratuais, termo de posse, protocolo de transmissão da FCPJ, procuração, substabelecimento, identificação do diretor, signatário da procuração e impugnação, TIF 03, planilha da empresa com apuração da CPRB, Recibos de Entrega de Escrituração Fiscal Digital – Contribuições, DARFs e comprovantes de arrecadação.

.....

- Do Pedido de Impugnação

11. A empresa solicita a procedência da impugnação, com o cancelamento da autuação, uma vez que as receitas excluídas da base de cálculo da CPRB decorrem de exportação de serviços e reparos de plataformas e embarcações.

11.1. A solicitação da Impugnante não procede por todas as razões expostas no corpo deste voto (vide itens 8.1 a 10).

- DA CONCLUSÃO

12. Ante o exposto, voto pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário.

PRELIMINARES

3 – DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Antes da ciência, em 20/09/2022, da decisão de 1ª instância (doc. fls. 562), o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 17/10/2022, reproduzindo as alegações trazidas na impugnação ao lançamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Weber Allak da Silva, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

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. A fiscalização considerou que os serviços de manutenção de plataformas prestados a empresas domiciliadas no exterior não poderiam ter sido enquadradas no conceito de exportação ficta, nos termos do art. 61, da Lei 10.883/2003, na medida que não teria ocorrido a venda de mercadorias.

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. Argumenta, ainda, que a fiscalização teve uma interpretação equivocada, ao não reconhecer a receita de exportação, por considerar que os serviços prestados não estariam abrangidos no conceito de exportação ficta, por não ter havido a venda de mercadorias. Alega que houve exportação de serviços, não de mercadorias, não se aplicando, portanto, o conceito de exportação ficta. Por fim, o Recorrente tenta aplicar o conceito de exportação de serviços, prevista na legislação do PIS/COFINS, que considera exportação a prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas.

Analisando o relatório fiscal (fls. 70/83), percebe-se que o fundamento para o não reconhecimento dos serviços prestados como exportação se deve ao fato da inexistência de previsão legal para a exclusão da respectiva receita da base de cálculo da CPRB. A autoridade fiscal também descarta a possibilidade do enquadramento como exportação ficta, prevista no Parágrafo único do art. 61 da Lei 10.833/2003, na medida em que as plataformas não tiveram um dos destinos previstos na norma citada.

Nos parece que a solução da lide não reside na avaliação do possível enquadramento dos serviços prestados no conceito de exportação ficta, previsto no Parágrafo único do art. 61 da Lei 10.833/2003. Como bem apontou o Recorrente, o caso em julgamento não envolve exportação de mercadorias, mas de possível exportação de serviços. Sendo assim, a controvérsia se resume em determinar se os serviços prestados podem ser enquadrados no conceito de exportação.

Inicialmente, considero que não se pode aplicar, por analogia, a Lei nº 10.833/2003, que trata do COFINS, definindo como exportação a prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas. 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.

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)

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. Portanto, incabível a alegação do Recorrente.

Considerando que não basta a comprovação de que os serviços de manutenção executados, cujo pagamento tenha representado ingresso de receitas no país, deve-se avaliar se tais serviços atenderam a uma demanda a ser satisfeita em um outro mercado, no exterior, em favor de um tomador, como preceitua o Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 01/2018. Acompanhando tal entendimento, reproduzo ementa de decisão recente deste Conselho:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO E REPARO DE MOTORES AERONÁUTICOS. PARECER NORMATIVO COSIT Nº 1, DE 2018. OPERAÇÕES INTERNACIONAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECURSO DE OFÍCIO DESPROVIDO.

I. CASO EM EXAME Recurso de ofício interposto contra acórdão de primeira instância que julgou procedente impugnação apresentada por contribuinte autuado por suposta omissão de receitas sujeitas à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), relativamente ao período de apuração de janeiro a agosto de 2018.

A autuação fundamentou-se na alegada indevida exclusão da base de cálculo da CPRB das receitas decorrentes de serviços de manutenção e reparo de motores e turbinas aeronáuticas, bem como daquelas relativas às peças empregadas nesses serviços, por serem tais operações, no entendimento fiscal, prestadas e concluídas integralmente em território nacional, sem caracterizar exportação.

A parte impugnante sustentou que os serviços foram prestados a tomadores estrangeiros, com ingresso de divisas, execução sobre bens móveis (motores/turbinas) internalizados no país em regime de admissão temporária, e retorno ao exterior após a prestação dos serviços. Alegou que tais operações consubstanciam exportações, passíveis de exclusão da base de cálculo da CPRB, nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 1, de 2018.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

4. A questão em discussão consiste em definir: (i) se os serviços de manutenção e reparo de turbinas e motores de aeronaves, executados no Brasil, mas destinados a tomadores estrangeiros, constituem exportação de serviços para fins de exclusão da base de cálculo da CPRB; e (ii) se as receitas decorrentes da venda de peças incorporadas a tais serviços podem ser igualmente excluídas da base de cálculo da contribuição substitutiva.

III. RAZÕES DE DECIDIR 5. O lançamento fiscal baseou-se em soluções de consulta anteriores, que não mais refletem o entendimento atual sobre a matéria, conforme interpretação sistematizada e vinculante contida no Parecer Normativo COSIT nº 1, de 2018.

6. O mencionado parecer estabelece que se caracteriza como exportação de serviços a operação em que o prestador atua no mercado interno para atender a demanda situada no exterior, com resultado útil verificado no mercado externo.

7. Aplicando-se tal orientação, restou comprovado nos autos que os motores e turbinas objeto da prestação foram remetidos ao Brasil em regime de admissão temporária, com serviços executados pela contribuinte e posterior retorno ao exterior, sendo destinados a aeronaves operadas exclusivamente no mercado internacional.

8. A diligência fiscal confirmou, com base em documentação e análise de rotas operacionais das companhias aéreas contratantes, que as aeronaves são utilizadas fora do território nacional, o que permite enquadrar os serviços como exportações, nos termos do Parecer Normativo COSIT nº 1, de 2018.

9. Reconheceu-se a insubsistência do lançamento, inclusive quanto às receitas de venda de peças utilizadas nos reparos, por configurarem receitas acessórias da exportação de serviços e, portanto, com o mesmo tratamento tributário. 10. A manutenção do lançamento implicaria desconsideração do entendimento normativo vinculante vigente, além de contrariar precedente administrativo em processo análogo, envolvendo a mesma contribuinte e objeto idêntico de controvérsia. (Acórdão 2202-011.395, de 12/08/2025, relator Thiago Buschinelli Sorrentino).

A partir da leitura dos contratos traduzidos anexados (fls. 125/462), constata-se que as plataformas encontram-se registradas em outros países, entrando no território nacional, sob o regime de admissão temporária. No entanto, não é possível assegurar se as plataformas reparadas seriam utilizadas fora do território nacional, como afirma o Recorrente.

Considerando as disposições do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 01/2018, para descaracterizar a exportação, caberia à autoridade fiscal demonstrar que os serviços não atenderam a uma demanda a ser satisfeita no exterior, em favor dos contratantes estrangeiros, o que não se verificou nos documentos que compõe o auto de infração. Em momento algum, a autoridade fiscal alegou que os serviços atenderiam uma demanda interna. O lançamento foi

fundamentado com base na inaplicabilidade do conceito de exportação ficta às operações realizadas. Ocorre que, como já narrado, o caso concreto não trata de exportação de mercadorias, mas de serviços, tornando os fundamentos adotados no lançamento inadequados ao caso concreto em julgamento.

Portanto, discordo das razões de decidir dos julgadores de 1ª instância, que corroboraram o entendimento manifestado pela autoridade lançadora.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Weber Allak da Silva