



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	17227.720306/2022-48
ACÓRDÃO	2202-011.395 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de agosto de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	GE CELMA LTDA

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

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 descon sideração do entendimento normativo vinculante vigente, além de contrariar precedente administrativo em processo análogo, envolvendo a mesma contribuinte e objeto idêntico de controvérsia.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Henrique Perlatto Moura, Marcelo Valverde Ferreira da Silva, Marcelo de Sousa Sateles (substituto[a] integral), Thiago Buschinelli Sorrentino, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Presidente).

RELATÓRIO

O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino, relator:

Por brevidade, transcrevo o relatório elaborado pelo órgão julgador de origem, 6ª TURMA/DRJ09, de lavra do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil Antonio Carlos Simão:

Da autuação

Trata-se de processo administrativo fiscal com impugnação ao Auto de Infração lavrado em face da empresa GE CELMA LTDA., fls. 2-7, a fim de exigir diferenças decorrentes de omissão de receitas sujeitas à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), cujos fatos geradores ocorreram nas competências de 01/2018 a 08/2018, totalizando, após a incidência dos acréscimos legais, o montante de R\$ 313.896.806,17 na data da lavratura. Os fundamentos legais, as alíquotas aplicadas, os acréscimos legais e valores apurados constam no Auto de Infração, no Relatório Fiscal e nos demonstrativos “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, “Demonstrativo de Apuração” e “Demonstrativo da Multa e Juros de Mora”.

O detalhamento do procedimento fiscal e do lançamento constam do Relatório Fiscal de fls. 8-32, do qual releva destacar que:

- a) A empresa GE CELMA LTDA. é uma Sociedade Limitada de direito privado, com seu contrato social registrado na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro sob o nº 3 33206872485, em 17/09/1973 e tem como objetivo social principal a “Manutenção e reparação de aeronaves, exceto a

manutenção na pista”, cujo código da Classificação Nacional das Atividades Econômicas – CNAE, é o 3316-3/01, conforme consta do Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas – CNPJ, da Receita Federal do Brasil – RFB.

- b) A empresa tem como atividade econômica principal “Manutenção e reparação aeronaves, exceto manutenção na pista, CNAE 3316-3/01”, o que permitia a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB, em relação às receitas de vendas de produtos NCM desonerados que a empresa fabrique e de serviços de manutenção e reparação de aeronaves, motores, componentes e equipamentos correlatos, na forma do parágrafo 3º, inciso I, do art. 8º da Lei 12.546/2011. A empresa optou pela tributação substitutiva sobre a receita bruta no ano de 2018 ao fazer o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa ao mês janeiro de 2018, nos termos do § 13 do art. 9º da Lei 12.546/2011 (cópia do DARF relativo à CPRB de janeiro de 2018 anexo ao presente).
- c) Segundo informações extraídas da internet para entendimento da empresa em questão, que também faz prova do procedimento da GE Celma em relação a tudo que será abordado no Relatório, principalmente o vídeo do Diretor-presidente Julio Talon, que explica o “modus operandi” da empresa. A GE Celma vai às empresas aeronáuticas no exterior e traz as turbinas e motores no regime de suspensão de Admissão Temporária (CFOP 3930 - LANCAMENTO EFETUADO A TÍTULO DE ENTRADA DE BEM SOB AMPARO DE REGIME ESPECIAL ADUANEIRO DE ADMISSAO TEMPORARIA) e depois retorna no mesmo regime (CFOP 7930 - LANCAMENTO EFETUADO A TÍTULO DE DEVOLUCAO DE BEM CUJA ENTRADA TENHA OCORRIDO SOB AMPARO DE REGIME ESPECIAL ADUANEIRO DE ADMISSAO TEMPORARIA), sendo anexada a planilha “ANEXO I - AMOSTRAGEM DAS ADMISSÕES e RETORNOS TEMPORÁRIOS - MÊS 06/2018” extraída do ambiente SPED (Sistema Público de Escrituração Digital)–NF-e que discrimina, por amostragem do mês 06/2018, as admissões e retornos temporários destas turbinas e motores. Estas turbinas e motores são levados para Petrópolis e passam por serviços de manutenção, revisão e reparo. No final dos serviços de manutenção e reparo, são emitidas notas fiscais com dois CFOPs: “7949 - OUTRA SAIDA DE MERCADORIA OU PRESTACAO DE SERVICO NAO ESPECIFICADO” e as peças utilizadas nos serviços saem como “venda de mercadorias de terceiros” com o CFOP “7102 - VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS”. E todas estas peças saem como exportação no CFOP 7102 que é o grande valor da receita bruta de exportação. É em relação a estas peças que foi feita toda a análise para demonstrar que não são peças/mercadorias para exportação e, portanto, os valores dessas vendas são base de cálculo da CPRB, conforme as duas NFe extraídas do portal Sped NF-e, as quais exemplificam a entrada e saída das turbinas no regime de Admissão Temporária.

- d) Após os serviços de manutenção, revisão e reparo das turbinas e motores a empresa emitiu, no período dessa análise, uma única Nota Fiscal com dois CFOPs: CFOP “7102 - VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS”, para saída das peças utilizadas 4 na manutenção e reparo e CFOP “7949 - OUTRA SAIDA DE MERCADORIA OU PRESTACAO DE SERVICO NAO ESPECIFICADO”, para a saída dos serviços de manutenção e reparo. Os serviços feitos, consumidos no Brasil podem ser considerados como “não” sendo exportação (conforme Soluções de Consulta a serem indicadas), porém as mercadorias/peças, ainda que utilizadas no processo do serviço, são tratados à parte pela empresa, como vendas de mercadorias para o exterior, emitindo notas fiscais CFOP 7102, nas quais se concentram praticamente todos os valores de receita de exportação de serviços da GE Celma, acarretando um grande valor de exclusão da base de cálculo da CPRB, gerando pouquíssimo valor de CPRB a pagar.
- e) Entendido como a GE Celma emite as Notas Fiscais de Vendas de Serviços e as contabiliza, foi tratado a questão dos serviços de manutenção e reparo das turbinas/motores que são realizados em Petrópolis na empresa e que são finalizados prontos para serem utilizados. Nesse sentido, a Solução de Consulta COSIT nº 117, de 12/05/2015 (em anexo), apresenta a conclusão a seguir: 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.
- f) 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.
- g) A GE Celma deveria informar o Modo 2 - Consumo no Brasil, pois as empresas estrangeiras enviam os equipamentos/turbinas, motores para o Brasil e os serviços são prestados no Brasil/Petrópolis/RJ. Porém a empresa registrou o módulo de venda como serviço prestado no Modo 1 – Comércio transfronteiriço.
- h) Conforme tabela, foi demonstrado, por amostragem, que a empresa registrou como modo de operação o “Modo 1 – transfronteiriço” no Siscoserv. A tabela do Siscoserv completa da empresa está no “ANEXO II – TABELA DO SISCOSERV”, em anexo.
- i) De acordo com Solução de Consulta COSIT nº 117, de 12/05/2015, e a Solução de Consulta DISIT/SRRF06 Nº 6.035, DE 14 DE JULHO DE 2015 (ambas em anexo), os serviços de reparo no Brasil e consumido no território brasileiro não são considerados como exportação.

- j) A GE Celma impetrou na Justiça mandado de segurança preventivo, com a finalidade de obstar eventual ato do Secretário Municipal de Fazenda de Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, que importe na cobrança de ISSQN sobre prestação de serviços consubstanciada em operações de retificação, reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves, contratadas por empresas aéreas do exterior. A sentença denegou a segurança. Apelação da impetrante, tendo o TJRJ negado provimento ao entendimento. Entrou com o RECURSO ESPECIAL nº 831.124–RJ (em anexo), sendo negado provimento e, no final, entrou com Agravo de Instrumento no STF – 5 AI674522RJ (em anexo), que foi considerado inadmissível o que já anteriormente havia sido denegado “por não configurar exportação de serviços, pois o objeto da contratação, o resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no nosso território”.
- k) Nos termos do parágrafo único do inciso I do art. 2º da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, não é considerado exportação de serviço, para efeito do Imposto sobre Serviço (ISS), os serviços pagos por residentes no exterior, cujo resultado seja verificado no Brasil.
- l) Diante das Soluções de Consulta e indeferimento de pedidos na Justiça, todos os serviços prestados pela GE Celma em Petrópolis foram considerados no Brasil e com incidência de CPRB.
- m) Segundo a SC Cosit nº 276, de 2014, a venda de peças nos serviços de manutenção e reparo é intrínseca à prestação dos serviços de manutenção e reparação de aeronaves, objeto social da GE Celma, sendo acessória da prestação de serviços. Toda atividade acessória segue a principal. Nesse sentido, as vendas destas peças não podem ser consideradas como vendas de mercadorias de exportação, mas inerentes à prestação de serviços da atividade-fim da empresa. E no caso, os serviços prestados da GE Celma são todos consumidos no Brasil, pois “o resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no nosso território”. Desta forma, segue a mesma incidência de CPRB as vendas das peças como acessória da prestação de serviços. Portanto, a venda de peças utilizadas nos serviços tem a mesma incidência de tributação e desconsideração de receita de exportação por ser consumida, finalizada a prestação de serviço de reparo e manutenção no Brasil. Em suma, se o serviço é considerado prestado e finalizado no Brasil, as peças acessórias também estão sendo utilizadas no Brasil, não sendo exportação.
- n) Diante da premissa acima, baseada nas SC COSIT nº 117, de 2015, SC DISIT/SRRF06 nº 6035, de 2015, RECURSO ESPECIAL nº 831.124 – RJ, Agravo de Instrumento no STF – AI674522 RJ impetrado pela própria GE Celma e concluindo com a SC COSIT nº 276, de 2014, não há que se considerar exportação as prestações de serviços as vendas das peças nelas inerentes.

- o) Como já foi exemplificado, a empresa emite na prestação de serviços de manutenção e reparo uma mesma NFe com dois CFOP: 7102 e 7949. O CFOP 7949, relativo à prestação de serviço, já foi definido na Justiça como ser prestação de serviço no Brasil e não de exportação, assim ela remete as peças juntas nesta mesma nota fiscal, o que com tudo retro narrado, não pode ser considerado exportação de serviços, uma vez que são acessórias da prestação de serviços. Observa-se que os serviços estão na mesma NF das vendas de mercadorias, nos casos de Manutenção de Turbinas, conforme a chave da NFe, porque deve ter Convênio do Fisco do Município com o Estado para emitir os serviços no registro C170 do Sped EFD – Contribuições.
- p) Não há prestação de serviços sem incluir vendas de mercadorias, isto é, de peças. Isso no caso desses serviços de manutenção das turbinas que envolvem peças. Não há serviços sem peças. Não há venda de mercadorias para o exterior, exportação, pois estas mercadorias são as peças utilizadas nos serviços realizados no Brasil. Assim, há a Solução de Consulta COSIT nº 117, de 12/05/2015, e a Solução de Consulta DISIT/SRRF06 nº 6.035, de 14/07/2015, que concluem que não é exportação quando o serviço é realizado no Brasil (conforme o Manual do Siscoserv) e a Solução de Consulta Cosit nº 276, de 2014, que trata da receita advinda das vendas de partes e peças utilizadas na execução de serviços especificamente à atividade de prestação de serviços de manutenção e reparos de aeronaves: “[...] 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.”
- q) A partir da competência setembro de 2018, com a revogação do § 3º e seu inciso I, do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011, pela Lei nº 13.670, de 2018, encerrou-se a possibilidade de opção pela tributação substitutiva da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela contribuição previdenciária sobre a receita bruta em relação à produção e atividade acima relacionadas desoneradas. Dessa forma, diante de tudo retro exposto, foi lançado pelo Auto de Infração as diferenças de CPRB verificadas e relativas à omissão de receita bruta, que é base de cálculo da CPRB, instituída pela Lei nº 12.546, de 2011 no período de 01/2018 a 08/2018.
- r) As bases de cálculo da CPRB foram extraídas do Sped EFD – Contribuições entregue pela empresa. No "Guia prático da EFD-Contribuições", está discriminado que o "Bloco A" refere-se a Serviços (ISS) e o "Bloco C" a Mercadorias (ICMS/IPI). No entanto, pode haver no Bloco C, o registro C170 com valores de prestação de serviços, nos casos de convênio entre as Secretarias de Fazenda estaduais e municipais. É o caso da Nota Fiscal Eletrônica Conjugada, também conhecida como NF-e Mista, que é utilizada quando é necessário registrar a prestação de serviço juntamente com a

venda de produtos em uma mesma operação. Mas terá que ter o CFOP “Prestação de Serviços” e código CFOP 5933/6933/5929/6929 da Prestação de Serviço.

- s) Os valores, chaves, números, meses de emissão, se foram consideradas receitas de exportação ou não, natureza da operação e códigos CFOPs das notas fiscais, extraídas do Sped EFD – Contribuições, Bloco C – item C170, bases de cálculo de CPRB relativos aos CFOPs: “5102 - VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS”, “5933 -PRESTACAO DE SERVICO TRIBUTADO PELO IMPOSTO SOBRE SERVICOS DE QUALQUER NATUREZA”, “6102 - VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS”, “6124 - INDUSTRIALIZACAO EFETUADA PARA OUTRA EMPRESA”, “6922 - LANCAMENTO EFETUADO A TITULO DE SIMPLES FATURAMENTO DECORRENTE DE VENDA PARA ENTREGA FUTURA”, “6933 - PRESTACAO DE SERVICO TRIBUTADO PELO IMPOSTO SOBRE SERVICOS DE QUALQUER NATUREZA”, “7101 - VENDA DE PRODUCAO DO ESTABELECIMENTO”, “7102 - VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS” e “7949 - OUTRA SAIDA DE MERCADORIA OU PRESTACAO DE SERVICO NAO ESPECIFICADO”, constam da tabela “ANEXO III - NOTAS FISCAIS CFOPs: 5102, 5933, 6102, 6124, 6922, 6933, 7101, 7102 e 7949.”
- t) Os valores, chaves, números, meses de emissão, se foram consideradas receitas de exportação ou não, Registro de Origem do Item, Código de Serviço conforme a Lei 7 Complementar 116/03, Descrição de Serviço conforme a Lei Complementar 116/03, Descrição da Mercadoria/Serviço, Descrição complementar, das notas fiscais extraídas do Sped EFD – Contribuições, Bloco A – item A170, bases de cálculo de CPRB, constam da tabela “ANEXO IV _ Registro de Origem do Item A-170.” u) A alíquota aplicada para o cálculo da CPRB foi de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento), de acordo com o art. 8º-A da Lei 12.546/2011 e tabela do Sped EFDContribuições.
- v) O resumo das duas tabelas citadas com a base de cálculo da CPRB, o valor da CPRB calculado, o que foi declarado de CPRB em DCTF ou DCTF-Web e a diferença lançada pelo Auto de Infração, foi demonstrado na tabela apresentado, sendo anexado os extratos das DCTFs e DCTFs-Web de janeiro de 2018 a agosto de 2018, nos quais estão demonstrados os valores da CPRB declarados.
- w) Foi aplicada, com base no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pelo artigo 14, da Lei nº 11.488, de 2007, a multa de ofício na alíquota de 75%.
- x) Por dever de ofício, foi elaborada a Representação Fiscal para Fins Penais, para a devida apreciação do Ministério Público Federal, regendo-se a remessa e análise pelo art. 83 da Lei nº 9.430, de 1996, na redação dada pela Lei nº

12.350, de 2010, e art. 15 da Portaria RFB nº 1.750, de 12 de novembro de 2018.

Da impugnação

3. A Impugnante foi cientificada do Auto de Infração por meio de sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), em 30/12/2022, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fl. 320, apresentando a impugnação de fls. 329-364 e anexos, em 30/01/2023, conforme Termo de Solicitação de Juntada, fl. 325., na qual alega, em síntese, que: 3.1. Da tempestividade a) A impugnação seria tempestiva.

3.2. Da síntese dos fatos

- a) Como se verifica no Relatório Fiscal de fls. 8-31, o Fiscal Autuante fundamentouse, tal como na autuação anterior, na decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) nos autos do Recurso Especial nº 831.124/RJ, para concluir que os serviços de manutenção e reparo de motores e turbinas de aeronaves prestados pela Impugnante para companhias aéreas estrangeiras deveriam ser tributados pela CPRB. Ademais, apontou supostas inconsistências no Sped NFe da Impugnante que, no seu entender, confirmariam que as suas atividades não poderiam ser consideradas exportações de serviços. Por fim, invocou as Soluções de Consulta COSIT nº 276, de 2014, COSIT nº 117, de 2015, e DISIT/SRRF06 nº 6035, de 2015, para concluir que os serviços prestados pela Impugnante não poderiam ser considerados como exportação e que, por consequência, as partes e peças empregadas pela Impugnante nesses serviços também não poderiam ser consideradas exportadas para fins de exclusão das respectivas receitas da base de cálculo da CPRB. b) Partindo da máxima de que o acessório segue o principal, o Fiscal Autuante concluiu que, se os serviços prestados pela Impugnante não poderiam ser considerados exportados, os bens empregados nesses serviços também não poderiam ser tratados como exportados. Portanto, a seu ver, tanto as receitas decorrentes das prestações de serviços quanto aquelas decorrentes das vendas das partes e peças neles utilizadas deveriam ser computadas na base de cálculo da CPRB. c) O Fiscal Autuante simplesmente ignorou (i) que o Auto de Infração é, em tudo, análogo ao lavrado anteriormente em relação ao período de 2014 e 2015, o qual já foi definitivamente cancelado, com decisão confirmada pelo CARF; (ii) que a fiscalização instaurada em relação ao período de 2016 e 2017 concluiu não ter ocorrido qualquer irregularidade quanto ao recolhimento da CPRB; e (iii) a existência do Parecer Normativo COSIT nº 1, de 2018, de teor vinculante para os Órgãos da RFB, que prevalece sobre as soluções de consulta anteriores invocadas na autuação. d) Assim, a Impugnante não pode se conformar com a exigência fiscal ora combatida, pelo que passará a demonstrar,

detidamente, os motivos pelos quais deve ser anulada ou cancelada. 3.3. Nulidade do Auto de Infração – lavratura com base em procedimento fiscal equivocado a) Acaso o Fiscal Autuante tivesse dado à Impugnante a oportunidade de prestar esclarecimentos sobre a sua forma de apuração da CPRB, o mesmo teria constatado que a própria RFB já validou a base de cálculo da contribuição adotada pela Impugnante. Como visto, o Auto de Infração em tudo análogo ao presente, lavrado em relação ao período de 2014 a 2015, foi definitivamente cancelado e a Impugnante sequer foi autuada no que diz respeito à CPRB recolhida no período de 2016 a 2017. Isso porque a operação realizada pela Impugnante reúne todos os elementos para ser caracterizada como uma exportação de serviços, nos exatos termos do Parecer Normativo COSIT nº 1, de 2018, que também foi simplesmente ignorado pelo Fiscal Autuante. A Impugnante jamais foi questionada sobre o método de apuração da CPRB no período de janeiro a agosto de 2018. O Fiscal Autuante limitou-se a examinar, por conta própria, as informações disponibilizadas pela Impugnante à RFB, notadamente o SPED, e a pesquisar na internet informações genéricas sobre a operação da empresa. Confira-se, a esse respeito, os itens 3.1 a 3.4 do Relatório Fiscal. b) Ao não possibilitar à Impugnante o fornecimento de informações específicas sobre a sua operação, o Fiscal Autuante concluiu, equivocadamente, que a mesma teria declarado as prestações de serviços de manutenção e reparo de motores e turbinas aeronáuticas como não sendo operações de exportação. Com isso, a autuação acabou se pautando em premissa equivocada, o que poderia ter sido facilmente evitado se o Fiscal Autuante tivesse concedido à Impugnante a oportunidade prestar esclarecimentos sobre a apuração da CPRB. c) Esses fatos, por si só, maculam como um todo o procedimento fiscal que culminou na lavratura do auto de infração, o que demonstra a nulidade do lançamento e impõe a necessidade de cancelamento da exigência fiscal ora combatida. O dever funcional da Fiscalização é perquirir a verdade material dos fatos. Admitir o contrário é o mesmo que aceitar que os contribuintes possam ser autuados com base em meras presunções, mediante acusações absolutamente desvinculadas da realidade dos fatos (o que está ocorrendo no presente caso), em patente violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório, previstos no artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal de 1988. d) Portanto, a situação do caso concreto é inadmissível, constituindo verdadeira afronta ao artigo 142 do CTN e ao artigo 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, que exigem, na formalização do Auto de Infração, a apresentação e juntada de documentos que efetivamente comprovem o ilícito praticado. A verdade é que, no caso em tela, o Fiscal Autuante não foi capaz de fazer prova da suposta infração imputada à Impugnante (omissão de receitas), que, ressalte-se, é tão grave que ensejou inclusive a instauração de Representação Fiscal para Fins Penais. e) O procedimento adotado pela D. Fiscalização no presente caso constitui

verdadeira inversão das relações jurídicas, subvertendo-se o ônus da prova que, “in casu”, é manifestamente da Fazenda Pública. Dessa forma, resta demonstrado que a autuação fiscal em tela incorre em clara nulidade, posto que o procedimento de fiscalização que a ensejou adotou metodologia absolutamente equivocada, sem permitir à Impugnante esclarecer os indícios das supostas irregularidades constatadas pela Fiscalização e sem trazer elementos que comprovem a efetiva ocorrência de tais irregularidades. f) Na remota hipótese de não se reconhecer a nulidade do auto de infração, o que se admite apenas para fins argumentativos, a Impugnante passa a demonstrar os argumentos de mérito que demonstram a sua improcedência.

3.4. Breve histórico da CPRB e a exclusão das receitas de exportação da sua base de cálculo

a) A Lei nº 12.715, de 2012, decorrente da conversão da Medida Provisória nº 563, de 2012, alterou a redação original da Lei nº 12.546, de 2011, para incluir no rol de atividades sujeitas à nova sistemática de recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva a atividade de manutenção e reparo de aeronaves, motores, componentes e equipamentos correlatos, como é o caso da Impugnante, na redação dada ao inciso I do § 3º do art. 8º da Lei nº 12.546, de 2011.

b) Com essa alteração, a Impugnante passou a efetuar o recolhimento da parte patronal da contribuição previdenciária com base em sua receita bruta, nos moldes estabelecidos pela Lei nº 12.546, de 2011, e as respectivas regulamentações emitidas pela RFB, inicialmente, à alíquota de 1%, e posteriormente à alíquota de 2,5%, nos termos previstos na Lei nº 13.161, de 2015.

10 c) Destaca-se que o artigo 9º da Lei nº 12.546, de 2011 sempre excluiu expressamente as receitas decorrentes de exportação da base de cálculo da CPRB, em linha com a determinação contida no artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal. Por sua vez, o artigo 30 da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 2013, que regulamentava a CPRB à época dos fatos geradores abrangidos pela autuação, excluía do cômputo da base de cálculo da contribuição as receitas decorrentes de exportações diretas.

d) Assim, em estrito cumprimento das normas relacionadas à determinação da base de cálculo da CPRB, a Impugnante sempre excluiu do respectivo cômputo os valores decorrentes da exportação dos bens e serviços relativos à manutenção e reparo de motores e turbinas de aeronaves.

3.5. A inaplicabilidade da Decisão proferida pelo STJ no Recurso Especial nº 831.124/RJ ao caso concreto

a) Ao contrário do que tenta fazer crer a Fiscalização, não pode ser aplicada ao caso concreto a decisão proferida pelo STJ no Recurso Especial nº 831.124/RJ, uma vez que a mesma analisou a incidência do ISS, e não da CPRB, sobre a exportação de serviços, tendo ambos os tributos bases legais completamente distintas. Além disso, o entendimento manifestado pelo STJ no referido julgado encontra-se totalmente ultrapassado, na medida em que os precedentes mais recentes daquela Corte vêm entendendo que o que é determinante para a caracterização da exportação de serviços, para fins de ISS, é o fato de

o resultado do serviço ser aproveitado no exterior, o que, como se verá a seguir, é exatamente o que ocorre no caso da Impugnante. b) Assim, ainda que se pudesse estender à CPRB o entendimento do STJ sobre a exportação de serviços em matéria de ISS, o que se admite apenas por amor ao debate, deveria ser aplicado o posicionamento mais moderno daquela Corte. 3.6. As atividades desenvolvidas pela Impugnante a) Uma vez demonstrada a sua operação e a natureza das suas atividades, inclusive com farta documentação comprobatória, resta claro que as receitas decorrentes das prestações de serviços destinadas aos clientes estrangeiros da Impugnante, bem como das vendas dos bens neles empregados se configuram como receitas de exportação, pelo que foram corretamente excluídas da base de cálculo da CPRB. Especialmente no que diz respeito às vendas das partes e peças que são utilizadas nos serviços de manutenção e reparo e agregadas aos motores e equipamentos aeronáuticos, não resta qualquer dúvida quanto à sua caracterização como exportação, visto que tais bens transpassam fisicamente as fronteiras do País. Logo, é evidente que não há que se falar na incidência de CPRB sobre tais operações. 3.7. O Parecer Normativo COSIT nº 1, de 2018 a) O Parecer Normativo COSIT nº 1, de 2018, deve ser considerado tanto pelas Autoridades Fiscais quanto pelos contribuintes para a identificação das operações de exportações de serviços para a aplicação da legislação tributária federal. 11 b) No que interessa à presente defesa, cabe ressaltar que o parecer reconheceu expressamente que a atividade da Impugnante consiste em exportação de serviços, tendo inclusive criticado o posicionamento adotado pelo STJ quando do julgamento do Recurso Especial nº 831.124/RJ, invocado pela D. Fiscalização como base para a autuação. c) Não obstante, apesar de o parecer normativo em questão ser de observância obrigatória pelos órgãos da RFB, nos termos do artigo 12, inciso I, da Portaria RFB nº 1.936, de 2018, o Fiscal Autuante simplesmente o desconsiderou, preferindo fundamentar o auto de infração em soluções de consulta totalmente ultrapassadas. d) Contudo, como já mencionado anteriormente, o Parecer Normativo COSIT nº 1, de 2018, já foi devidamente aplicado às atividades da Impugnante pela própria RFB. Isso porque a DRJ/RPO cancelou o Auto de Infração objeto do Processo Administrativo nº 15563.720075/2018- 40, relativo à exigência de débitos da CPRB referentes aos anos-calendário 2014 e 2015, decisão que foi mantida pelo CARF em sede de recurso de ofício, resultando no cancelamento definitivo daquela cobrança. e) Como se vê, à luz do que dispõe o Parecer Normativo COSIT nº 1, de 2018, as vendas de bens e serviços efetuadas pela Impugnante aos clientes estrangeiros são reconhecidas pela própria RFB como operações de exportação, não havendo que se falar na exigência da sua inclusão na base de cálculo da CPRB. 3.8. Inexistência de Inconsistências no Preenchimento do SPED NF-e a) Segundo a Fiscalização, a Impugnante, ao escriturar as notas fiscais conjugadas no SPED NF-e, teria registrado os serviços de conserto e reparo

de turbinas e motores aeronáuticos destinados ao exterior, identificados com o Código Fiscal de Operações e de Prestações (“CFOP”) 7949, como “não sendo exportação”. b) No entanto, a Impugnante jamais declarou no SPED NF-e que os seus serviços não seriam exportados. A esse respeito, a Impugnante colaciona, de forma ilustrativa, as telas do sistema relativas ao registro C170, em que são detalhadas as notas fiscais conjugadas, que abrangem a prestação de serviços e a venda de mercadorias. Note-se que não existe um campo para que se preencha se determinada operação é ou não de exportação. c) Como se vê, ao contrário do que sustenta da D. Fiscalização, a Impugnante não declarou os serviços abrangidos pela autuação como não sendo de exportação. Pelo contrário: o fato de a Impugnante ter adotado o CFOP 7949 só confirma que a Impugnante os considerou como exportações. Isto porque o dígito inicial “7” do CFOP é utilizado para designar “saídas ou prestações de serviços para o exterior”. Confira-se o detalhamento do código em questão, extraído do Convênio S/Nº, de 15/12/1970. d) Existem outros elementos no SPED NF-e que evidenciam que as operações em questão são tratadas pela Impugnante como exportações, como por exemplo o Código de Situação Tributária – CST adotado para fins de PIS e COFINS, que é o 08, referente a operações 12 sem incidência das contribuições, dado que as mesmas também não incidem sobre as receitas de exportação de bens e serviços, nos termos do artigo 14 da MP nº 2.158-35, de 2011. e) À toda evidência, os campos “Exportação” e “Não” indicados nas tabelas que instruem o Relatório Fiscal foram ilustrativamente acrescentados pelo Auditor Fiscal, a partir da sua interpretação, posto que não espelham informações efetivamente escrituradas pela Impugnante no SPED NF-e. f) Resta claro, portanto, que o I. Fiscal Autuante partiu de premissa equivocada, que reflete o seu entendimento a respeito das informações prestadas pela Impugnante no âmbito do SPED, o que poderia ser evitado caso tivesse ocorrido alguma interação entre o Fiscal Autuante e a Impugnante no curso do procedimento de fiscalização, o que reforça a sua nulidade g) Ainda que assim não fosse, mesmo que se pudesse considerar, de alguma maneira, que o I. Fiscal Autuante estaria correto e que a Impugnante teria registrado os serviços em questão como não sendo de exportação, o que se admite apenas por amor ao debate, essa formalidade jamais poderia se sobrepor à verdade dos fatos e descaracterizar a natureza das operações, que, como já evidenciado acima, são indubitavelmente exportações. 3.9. O esvaziamento do objetivo do legislador na criação da CPRB a) Como mencionado anteriormente, a Medida Provisória nº 540, de 2.8.2011, posteriormente convertida na Lei nº 12.546, de 2011, instituiu uma série de medidas buscando o aumento da competitividade dos produtos nacionais no mercado internacional, a ampliação do mercado formal de trabalho, a redução da subcontratação e a desoneração dos custos relativos à mão-de-obra. b) Em um primeiro momento, as atividades realizadas pela

Impugnante não se beneficiaram do regime da desoneração da folha. No entanto, em 2012, a Lei nº 12.715, decorrente da conversão da MP nº 563, de 2012, alterou a redação original da Lei nº 12.546, de 2011, para incluir no rol de atividades sujeitas à nova sistemática de recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva a atividade de manutenção e reparação de aeronaves, motores, componentes e equipamentos correlatos que é justamente a exercida pela Impugnante. c) A Lei nº 12.715, de 2012 ampliou o âmbito de aplicação da nova sistemática de recolhimento da CPRB com o notório intuito de expandir a política de desoneração tributária, para incentivar o crescimento das empresas nacionais. Especificamente no que diz respeito à inclusão da atividade de manutenção e reparação de aeronaves, motores, componentes e equipamentos correlatos nessa nova sistemática, confira-se o pertinente trecho da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 563-A, de 2012. Como se vê, a justificativa adotada para a substituição, em relação às empresas de manutenção e reparação de aeronaves, motores, componentes e equipamentos correlatos, do antigo regime de recolhimento da contribuição previdenciária com base na folha de salários pelo novo regime baseado na receita bruta, foi estimular o crescimento de um setor reconhecidamente importante para o cenário econômico nacional, aumentando, assim, sua competitividade no mercado mundial.

d) Ocorre que, caso se altere a sistemática prevista na legislação instituidora da CPRB para, de forma incorreta, incluir na sua base de cálculo todas as receitas obtidas pela Impugnante com os serviços e bens destinados a tomadores estrangeiros, como pretende a Fiscalização, o incentivo pretendido pelo legislador ficará esvaziado por completo. e) Assim, a única interpretação possível a ser utilizada nesse caso é aquela no sentido de que a Impugnante agiu corretamente ao excluir da base de cálculo da CPRB as receitas decorrentes das exportações de bens e serviços, devendo ser reconhecida a improcedência da autuação 3.10. A conclusão e o pedido a) Diante de todo o exposto, a Impugnante entende como demonstrada, preliminarmente, a nulidade da autuação, posto que o procedimento de fiscalização que a originou adotou metodologia absolutamente equivocada, sem permitir à Impugnante esclarecer os indícios das supostas irregularidades constatadas pela Fiscalização e sem trazer elementos que comprovem a efetiva ocorrência de tais irregularidades. b) Ainda que se pudesse ultrapassar essa preliminar, o que se admite apenas a título de argumentação, a Impugnante demonstrou que o auto de infração deve ser cancelado em razão da sua total improcedência. c) Em primeiro lugar, a Impugnante demonstrou que a decisão proferida pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 831.124/RJ, nos autos do Mandado de Segurança nº 2003.042.007335-2, não pode ser estendida ao presente caso concreto como tenta fazer crer o Fiscal Autuante. Isso porque, naquele feito, discutia-se o conceito de exportação de serviços especificamente para fins de ISS, cuja base legal é totalmente distinta daquela aplicável à CPRB. Além disso, o entendimento manifestado pelo STJ no referido julgado encontra-se

ultrapassado, pelo que o mesmo jamais poderia ser aplicado como precedente no presente caso. d) Em segundo lugar, a Impugnante evidenciou que, por serem os serviços e os bens objeto das operações abrangidas pela autuação destinados ao exterior, visto que os tomadores são empresas estrangeiras que atuam fora do País, as respectivas receitas são verdadeiras receitas de exportação, não sujeitas à incidência da CPR13, na forma da sua legislação de regência. e) Em terceiro lugar, a Impugnante comprovou que a própria RFB reconheceu expressamente, com base no Parecer Normativo COSIT nº 1, de 2018, que as suas atividades devem ser consideradas como de exportação de bens e serviços para os fins da legislação tributária federal. Nesse sentido, a DRJ/RPO e o CARF cancelaram em definitivo o auto de infração objeto do Processo Administrativo nº 15563.720075/2018-40, originalmente lavrado sob o entendimento de que as atividades realizadas pela Impugnante não poderiam ser consideradas como exportações de serviços para efeitos de sua exclusão da base de cálculo da CPRB, com relação aos anos-calendário 2014 e 2015. f) Em quarto lugar, a Impugnante evidenciou não ter incorrido em qualquer inconsistência ao informar as suas operações de exportação de bens e serviços nº SPED NF-e. A 14 Impugnante demonstrou que não escriturou as prestações de serviços destinadas a clientes estrangeiros como não sendo exportações, tal como sustenta a D. Fiscalização. Essa premissa foi adotada de forma equivocada pelo Fiscal Autuante e não reflete as informações efetivamente escrituradas pela Impugnante nº SPED NF-e. Ainda assim, não seria o simples fato de preencher com “Não” um campo para identificação de exportação que descaracterizaria a operação como tal, se a sua natureza é verdadeiramente de exportação e existem diversos outros elementos nos próprio SPED que evidenciam tal circunstância. g) Em quinto lugar, a Impugnante demonstrou que a manutenção do auto de infração esvaziaria por completo o objetivo intentado pelo legislador ao instituir a CPRB para as atividades de manutenção e reparo de aeronaves, motores, componentes e equipamentos correlatos, que foi justamente estimular o crescimento de um setor reconhecidamente importante para o cenário econômico nacional, aumentando, assim, sua competitividade no mercado mundial. Caso prevaleça o entendimento das Autoridades Fiscais, o recolhimento da CPRB em substituição à tributação da folha de pagamentos da Impugnante se mostrará muito mais oneroso, superando em cerca de 10 vezes o valor que seria devido caso a Impugnante tivesse optado pelo recolhimento da contribuição previdenciária patronal sobre a folha de salários.

Da diligência

4. Como se depreende dos autos, conforme Despacho de fls. 936-938, foi alegado que o Parecer Normativo Cosit nº 1, de 2018, tratou da definição do conceito de exportação de serviços para fins de interpretação da legislação tributária federal e, como alegado pela Impugnante, apesar de emitido posteriormente aos atos normativos mencionados, ser vinculante e tratar de matéria correlata, não foi mencionado na autuação.

4.1. Assim, considerando relevante a distinção quanto ao serviço ser executado em bens móveis e a demonstração de que tais bens sejam utilizados apenas no exterior, o julgamento foi convertido em diligência, a fim de que a Autoridade Fiscal se manifestasse com relação a essas informações, bem como se as aeronaves a que se destinaram os motores/turbinas em reparo/manutenção no Brasil e que foram objeto do lançamento eram de utilização apenas no exterior, conforme indicado nos itens 63 e 64 da impugnação.

4.2. A Autoridade Fiscal manifestou-se por meio da Informação Fiscal de fls. 14.023- 14.039, concluindo que o lançamento seria insubsistente, na íntegra.

4.3. Por seu turno, a Impugnante foi cientificada do teor da referida Informação Fiscal em 29/05/2024, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fl. 14.041 e protocolizou a manifestação de fls. 14.045-14.048 em 27/06/2024, de acordo com o Termo de Solicitação de Juntada de fl. 14.043, reiterando, por fim, o pedido formulado em sua impugnação para que seja dado integral provimento à defesa, de forma que seja cancelado o Auto de Infração.

Referido acórdão foi assim ementado:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

NULIDADE. HIPÓTESES.

Somente ensejam a nulidade a lavratura de atos e termos por pessoa incompetente e o proferimento de despachos e decisões por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONCEITO PARA FINS DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Ressalvadas as disposições legais em contrário e a definição legal aplicável ao caso concreto, considera-se exportação de serviço a operação realizada por prestador que atua a partir do mercado doméstico, com seus meios disponíveis em território nacional, para atender a demanda a ser satisfeita no exterior.

CONTRIBUIÇÃO PATRONAL SOBRE A RECEITA BRUTA. BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS PRESTADOS E VENDA/REVENDA DE PEÇAS. CARACTERIZAÇÃO DA EXPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA DO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 01, de 2018.

Segundo o Parecer Normativo Cosit nº 01, de 2018, caracteriza-se como serviço destinado à exportação aquele que, embora prestado no Brasil, por contribuinte brasileiro, o que inclui também as peças empregadas na execução de serviço, recaia sobre bem móvel a ser integrado em outro no exterior, pelo que o resultado útil atribuído ao bem principal pelo tomador dos serviços determina a

finalidade do serviço executado e não simplesmente o resultado imediato do serviço prestado.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Não houve interposição de recurso voluntário.

Os autos vieram a este Colegiado, para apreciação do recurso de ofício.

É o relatório.

VOTO

1 CONHECIMENTO

Presentes os pressupostos, conheço do recurso de ofício.

Registro que o valor histórico do crédito tributário exonerado, de R\$ 313.896.806,17, é superior à quantia de alçada, na data em que realizado este julgamento (R\$ 15.000.000,00, nos termos da Portaria ME 2/2023).

2 QUADRO FÁTICO-JURÍDICO

Para boa compreensão da matéria, faço uma breve memória do quadro fático-jurídico.

Originariamente, a autoridade lançadora constituiu crédito tributário relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, por ter identificado os seguintes fatos jurídicos tributários e as seguintes infrações:

Fatos geradores: receitas brutas auferidas no período de janeiro a agosto de 2018, incidentes à contribuição previdenciária devida pela empresa nos termos da Lei nº 12.546/2011.

Infração: omissão de receitas sujeitas à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), conforme constatado em procedimento de verificação do cumprimento de obrigações tributárias.

Fundamentação legal do lançamento:

Art. 121, inciso I, da Lei nº 5.172/66 (CTN);

Art. 2º da Lei nº 11.457/07;

Art. 9º e art. 8º, §3º, inciso I, da Lei nº 12.546/11, este último incluído pelo art. 55 da Lei nº 12.715/12;

Lei nº 8.212/91, art. 30, inciso I;

Lei nº 8.620/93, art. 7º, §§1º e 2º;

Lei nº 10.666/03, art. 4º, §1º, combinado com o art. 15;

Decreto nº 3.048/99 (Regulamento da Previdência Social), art. 216, I, “b” e §§1º a 6º, com alterações posteriores;

Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 11.488/07 (aplicado à multa de ofício);

Art. 61, §3º, da Lei nº 9.430/96 (aplicado aos juros de mora, calculados com base na taxa SELIC).

Montante do crédito tributário:

Principal: R\$ 154.891.011,69

Juros de mora (calculados até 12/2022): R\$ 42.837.535,75

Multa proporcional de ofício (75%): R\$ 116.168.258,73

Total do crédito tributário constituído: R\$ 313.896.806,17.

A ação fiscal foi instaurada com fundamento no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal 0710200.2021.00570, com o objetivo de verificar a eventual omissão de receitas sujeitas à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), no período de janeiro a agosto de 2018.

Segundo apurado, a parte-recorrente, GE Celma Ltda., teria promovido a exclusão indevida de receitas da base de cálculo da CPRB, ao classificar como receitas de exportação tanto os serviços de manutenção e reparo de motores e turbinas de aeronaves, quanto os valores referentes às peças utilizadas nesses serviços. A fiscalização sustentou que, por serem os serviços integralmente realizados no território nacional, com seus resultados aqui verificados, não se configuraria hipótese de exportação para fins de exclusão da base de cálculo da contribuição substitutiva.

A autoridade lançadora fundamentou o lançamento nos seguintes pontos:

- a) **Natureza dos serviços:** os serviços de manutenção e reparo eram prestados no Brasil (em Petrópolis/RJ), e os motores e turbinas eram enviados ao país sob regime de admissão temporária. Após os serviços, retornavam ao exterior com emissão de nota fiscal conjugada contendo CFOPs relativos tanto à prestação de serviço (CFOP 7949) quanto à venda de mercadoria (CFOP 7102).

- b) **Apuração da receita omitida:** os valores apurados como omitidos foram extraídos do SPED EFD-Contribuições, tanto do Bloco A (serviços) quanto do Bloco C (mercadorias), e confrontados com os valores informados em DCTF e DCTF-Web, revelando uma diferença de R\$ 154.891.011,69 não recolhida.
- c) **Enquadramento jurídico-fiscal:**
- a. A exclusão da base de cálculo da CPRB somente seria possível se houvesse exportação efetiva, com ingresso de divisas, e com resultado do serviço verificado no exterior, o que não se confirmou no caso concreto.
 - b. As vendas das peças utilizadas nos serviços foram tratadas pela fiscalização como acessórias à atividade-fim da empresa, conforme orientação das Soluções de Consulta COSIT nº 117/2015 e nº 276/2014.
 - c. O lançamento abrangeu valores classificados indevidamente como exportação, tanto dos serviços quanto das mercadorias, pois os serviços foram realizados e concluídos no Brasil.

O contribuinte impugnou esse ato de constituição do crédito tributário, ao narrar exercer a atividade de manutenção e reparo de motores aeronáuticos, com expressiva parcela de sua receita vinculada a contratos firmados com empresas estrangeiras, para prestação de serviços em equipamentos remetidos ao Brasil sob o regime de admissão temporária, com posterior reexportação.

Sustentou que tais operações consubstanciam verdadeira exportação de serviços, nos termos da Lei Complementar nº 116/2003, do artigo 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.436/2013 e do artigo 149 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009. Alegou que a Receita Federal já teria reconhecido essa natureza jurídica em autos de infração anteriores, lavrados para fins de PIS e COFINS, os quais teriam sido objeto de cancelamento.

Aduziu que os serviços são realizados no Brasil, mas que o resultado de sua prestação se projeta no exterior, pois os motores, após reparados, são devolvidos às companhias estrangeiras para uso exclusivo fora do território nacional, caracterizando-se a exportação. Argumentou que, para efeito de exclusão da base de cálculo da CPRB, não se exige o deslocamento físico do prestador ao exterior, bastando que o resultado do serviço se verifique no estrangeiro.

Reforçou que há previsão expressa na legislação para a exclusão da base de cálculo da CPRB das receitas decorrentes de exportação de serviços, conforme artigo 9º, §3º, inciso I, da Lei nº 12.546/2011, e que essa regra deve ser interpretada de forma harmônica com a sistemática do ISS, respeitando a definição de local da prestação e do resultado do serviço.

No tocante às receitas decorrentes da venda de peças incorporadas nos serviços, a parte impugnante defendeu que tais operações estão acessoriamente vinculadas à exportação de serviços, pois os valores das peças integram o preço global cobrado pelo serviço técnico especializado, com posterior pagamento em moeda estrangeira por parte das tomadoras estrangeiras.

Argumentou, ainda, que os valores recebidos foram corretamente lançados como receitas de exportação, que houve ingresso de divisas no País, devidamente registrado no Banco Central, e que não houve qualquer omissão de receitas passíveis de tributação. Ressaltou que o tratamento conferido pela fiscalização ignora a realidade econômica e a jurisprudência administrativa, bem como o princípio da segurança jurídica.

Ao final, pleiteou o cancelamento integral do lançamento, com reconhecimento da natureza de exportação das receitas auferidas, tanto dos serviços quanto das peças, e consequente exclusão dos valores da base de cálculo da CPRB.

No exame da impugnação, o órgão julgador de origem houve por bem julgar-lhe procedente. Identificou-se que a operação da empresa seguia um padrão específico: recebia turbinas e motores de aeronaves do exterior através do regime de admissão temporária, prestava serviços de manutenção, revisão e reparo em suas instalações em Petrópolis, no Rio de Janeiro, e posteriormente retornava os equipamentos reparados aos seus proprietários no exterior. Durante esse processo, a empresa emitia notas fiscais utilizando os códigos CFOP 7949 para os serviços prestados e CFOP 7102 para as peças utilizadas nos reparos.

A questão central que se apresentou ao julgador foi determinar se essas operações constituíam exportação de serviços para fins de exclusão da base de cálculo da CPRB, conforme previsto na legislação tributária. A Autoridade Fiscal havia inicialmente entendido que, como os serviços eram executados no Brasil, não se caracterizariam como exportação, baseando-se em soluções de consulta anteriores e na decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 831.124/RJ.

Entretanto, o julgador reconheceu a importância fundamental do Parecer Normativo COSIT nº 1, de 2018, que não havia sido considerado na autuação original, apesar de ser vinculante para todos os órgãos da Receita Federal do Brasil. Este parecer estabeleceu um conceito específico de exportação de serviços para fins de interpretação da legislação tributária federal, criando uma classificação em três tipos de serviços baseada na natureza dos bens envolvidos.

Para o caso específico das turbinas de aeronaves, que se enquadram na categoria de serviços executados em bens móveis não incorporados a imóvel, o parecer determinou que a caracterização como exportação depende de onde o bem será efetivamente utilizado após o reparo. Quando se trata de aeronaves que operam em rotas internacionais, o resultado útil do serviço se verifica no exterior, configurando-se assim a exportação.

Reconhecendo a relevância desta distinção, o julgador converteu o processo em diligência para esclarecer especificamente se as aeronaves destinatárias dos motores e turbinas reparados pela GE Celma eram utilizadas exclusivamente no exterior. A resposta da Autoridade Fiscal foi esclarecedora: em sua Informação Fiscal, o próprio auditor responsável pela diligência reconheceu que os serviços foram prestados em equipamentos de tomadores que atuam no mercado externo, que as aeronaves estão situadas no exterior, que os motores e turbinas são internalizados em regime de admissão temporária especificamente para reparo no Brasil e posteriormente devolvidos ao exterior.

Mais significativamente, a Autoridade Fiscal identificou que muitas das companhias aéreas envolvidas operam exclusivamente no exterior, como Southwest Airlines e Ryanair, e que as requisições dos serviços partiram do exterior. Com base nesses elementos, a própria fiscalização concluiu que o lançamento era "insubsistente, na íntegra", reconhecendo que as operações se amoldavam perfeitamente ao conceito de exportação estabelecido no Parecer Normativo COSIT nº 1/2018.

O julgador também considerou relevante o precedente administrativo estabelecido no processo nº 15563.720075/2018-40, que envolveu a mesma empresa e questão idêntica para o período de 2014-2015. Naquele caso, tanto a Delegacia de Julgamento quanto o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais haviam cancelado definitivamente a autuação, aplicando exatamente os mesmos fundamentos do Parecer Normativo COSIT nº 1/2018, sem que houvesse qualquer irresignação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

A fundamentação da decisão baseou-se no reconhecimento de que o Parecer Normativo COSIT nº 1/2018, por sua natureza vinculante e por tratar especificamente da matéria em questão, deveria prevalecer sobre as soluções de consulta anteriores invocadas na autuação. O julgador aplicou o critério do resultado útil estabelecido no parecer, reconhecendo que os serviços prestados pela GE Celma se destinavam a equipamentos que seriam utilizados em aeronaves com operação internacional, caracterizando assim a exportação de serviços.

O órgão julgador concluiu que as receitas da empresa decorriam de "operação realizada por prestador que atua a partir do mercado doméstico, com seus meios disponíveis em território nacional, para atender a demanda a ser satisfeita no exterior", enquadrando-se perfeitamente na definição de exportação de serviços. Consequentemente, essas receitas deveriam ser excluídas da base de cálculo da CPRB, conforme expressamente previsto na legislação tributária.

A decisão final foi de julgar procedente a impugnação, cancelando integralmente o crédito tributário constituído, por entender que tanto os serviços de reparo quanto as peças utilizadas nesses serviços constituíam receitas decorrentes de exportação, não sujeitas à incidência da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta. O julgador destacou que essa interpretação estava em plena consonância com o objetivo do legislador de incentivar a atividade econômica no mercado interno através da desoneração das exportações.

Feita essa memória, prossigo à análise do mérito.

3 MÉRITO

3.1 CRITÉRIOS DETERMINANTES PARA RECONHECIMENTO DA IMUNIDADE APLICÁVEL ÀS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS E DE PEÇAS NELES EMPREGADAS

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em se decidir se o órgão julgador de origem bem interpretou o Parecer Normativo Cosit 1/2018, ao estabelecer como critérios determinantes à aplicação da imunidade prevista nos arts. 149, § 2º, I; 153, V; 155, § 2º, X, *a*, e XII, *e* e *f*; e 156, § 3º, III, todos da Constituição.

A ênfase na determinação deste parecer como parâmetro principal de controle advém de sua força vinculante à administração tributária, que, se favorável à exoneração do crédito, tornaria desnecessária digressões adicionais sobre o alcance da legislação de regência (fundamento autônomo e suficiente).

O Parecer Normativo COSIT/RFB nº 1, de 2018, representa um marco na definição conceitual da exportação de serviços para fins tributários, estabelecendo uma estrutura teórica abrangente para resolver questões que há muito tempo desafiavam a doutrina e a jurisprudência brasileira. Antes de sua edição, a ausência de consenso sobre o significado de "exportação de serviços" gerava insegurança jurídica e interpretações divergentes entre diferentes esferas administrativas e judiciais.

O documento inicia reconhecendo uma problemática fundamental: enquanto a exportação de bens físicos é facilmente verificável pelo cruzamento de fronteiras, a exportação de serviços constitui um conceito jurídico indeterminado que demanda construção teórica complexa. Esta dificuldade decorre do fato de que, diferentemente dos produtos tangíveis, os serviços não possuem materialidade física que permita observar visualmente sua transposição de fronteiras. Consequentemente, o legislador brasileiro tradicionalmente se limitava a prever incidência, não incidência ou desoneração tributária sem oferecer parâmetros interpretativos claros, deixando ao aplicador da norma a tarefa de definir, caso a caso, quando um serviço efetivamente "transpõe fronteiras".

Diante dessa lacuna conceitual, o parecer estabelece como ponto de partida uma análise teleológica das normas desoneratórias. Neste sentido, identifica que a finalidade essencial de qualquer dispositivo que afaste a exigência de tributo em exportações é evitar que a carga fiscal doméstica onere bens ou serviços transferidos para mercados externos. Mais especificamente em relação aos serviços, a desoneração visa incentivar a atividade econômica no mercado interno, favorecendo prestadores que atuam a partir do território brasileiro para atender

necessidades de tomadores situados no exterior, promovendo assim a conquista de mercados internacionais.

Com base nessa finalidade, o parecer desenvolve o primeiro critério fundamental: a localização dos sujeitos da prestação deve ser determinada não pela sede ou domicílio formal, mas pelos mercados onde efetivamente atuam. Esta escolha metodológica representa uma ruptura com interpretações tradicionais que priorizavam critérios formais, optando por uma abordagem substancial que garante máxima efetividade à norma desoneratória. Assim, o prestador atua a partir do mercado doméstico quando inicia a prestação em território nacional através de atos preparatórios anteriores à realização material do serviço, incluindo planejamento, identificação de expertise necessária e mobilização de recursos materiais e intelectuais. Por sua vez, o tomador atua no mercado externo quando sua demanda pela prestação ocorre no exterior, devendo ser satisfeita fora do território nacional.

A partir dessa premissa fundamental, o parecer desenvolve seu segundo critério determinante: o conceito de resultado útil da prestação. Reconhecendo que diferentes tipos de serviços apresentam características distintas quanto à sua conexão territorial, o documento estabelece uma classificação tripartite sofisticada que permite identificar onde a demanda do tomador é efetivamente atendida.

Os serviços do primeiro tipo abrangem aqueles executados em bens cuja utilidade se identifica necessariamente com determinado local. Quando o serviço recai sobre imóvel ou bem incorporado a imóvel, a demanda se considera atendida no local do respectivo imóvel, independentemente de onde o prestador desenvolve suas atividades. O exemplo paradigmático é a elaboração de projeto arquitetônico para construção específica: ainda que o projeto seja desenvolvido em escritório localizado em país diverso, o resultado útil se verifica necessariamente onde o imóvel será edificado.

Em contrapartida, os serviços do segundo tipo compreendem aqueles executados em bens móveis não incorporados a imóvel, que a priori não apresentam identificação exclusiva com determinado território. Para estes casos, a demanda se considera atendida onde o bem será efetivamente utilizado, exigindo verificação circunstancial através de documentação comprobatória. O parecer utiliza especificamente o exemplo do reparo de turbinas de aeronaves para ilustrar esta categoria: se a aeronave opera regularmente apenas em voos domésticos, o proveito do serviço se verifica no território daquele país; se opera comprovadamente em rotas internacionais, o proveito se materializa nos países atendidos por essas rotas.

Finalmente, os serviços do terceiro tipo englobam aqueles executados sem referimento a bem físico específico ou em bens sem conexão territorial determinada. Para estas situações mais complexas, o parecer estabelece critérios subsidiários: quando parte relevante da prestação deve ser realizada necessariamente em local determinado, a demanda se considera atendida naquele local; quando há necessidade de presença indireta através de subcontratação ou presença virtual mediante acesso a serviços eletrônicos locais, a demanda se atende onde tal

presença for indispensável; na ausência de qualquer elemento de conexão territorial, a demanda se considera atendida no local de residência ou domicílio do tomador.

Consolidando essa estrutura conceitual, o parecer propõe uma definição normativa precisa:

Exportação de serviços é 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.

Esta formulação sintetiza todos os elementos desenvolvidos ao longo do documento, estabelecendo critérios objetivos que permitem identificar quando um serviço efetivamente "transpõe fronteiras" para fins tributários.

O raciocínio metodológico empregado pelo parecer revela-se particularmente sofisticado ao adotar múltiplas técnicas interpretativas de forma coordenada. Primeiramente, utiliza análise teleológica priorizando a finalidade da norma desoneratória sobre critérios meramente formais. Em seguida, aplica o princípio da máxima efetividade, determinando que quando o legislador não pondera expressamente entre o objetivo de incentivo econômico e outras finalidades, deve-se buscar interpretação que garanta plena eficácia ao propósito desoneratório. Adicionalmente, estabelece equivalência conceitual entre "atendimento à demanda" e "verificação do resultado", esclarecendo que se refere ao resultado imediato da prestação, não a seus desdobramentos ou efeitos patrimoniais posteriores.

Por fim, o parecer demonstra particular atenção à aplicação prática de seus critérios ao abordar especificamente a questão do reparo de turbinas de aeronaves, caso que motivou diversos litígios administrativos e judiciais. Neste contexto, estabelece que a caracterização como exportação demanda verificação circunstancial das rotas efetivamente operadas pela aeronave, rejeitando presunções baseadas apenas na origem ou destino físico dos equipamentos. Esta abordagem representa mudança paradigmática na interpretação da exportação de serviços, abandonando critérios simplistas baseados em domicílio dos sujeitos em favor de análise substantiva que considera a localização efetiva dos mercados de atuação e o resultado útil da prestação.

Em conjunto, esses elementos configuram um *framework* conceitual robusto que fornece segurança jurídica para a aplicação das normas tributárias relacionadas à exportação de serviços, resolvendo décadas de incerteza interpretativa através de metodologia científica rigorosa que equilibra aspectos teóricos e práticos da questão.

Para fins de registro e referência, transcrevo a ementa desse parecer:

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.

LOCALIZAÇÃO DO PRESTADOR – 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 DO TOMADOR – 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.

LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO – ATUAÇÃO DO TOMADOR NO MERCADO EXTERNO – SERVIÇOS EXECUTADOS EM BENS IMÓVEIS OU EM BENS MÓVEIS INCORPORADOS A BENS IMÓVEIS

Se o tomador de serviços, enquanto tal, atua no mercado externo e os serviços são executados em um imóvel ou em um bem incorporado a um imóvel, a demanda se considera atendida no território onde se situa o imóvel.

LOCALIZAÇÃO DA PRESTAÇÃO – ATUAÇÃO DO TOMADOR NO MERCADO EXTERNO – SERVIÇOS EXECUTADOS EM 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 EM 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;
- b) 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
- c) 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.

DISPOSITIVOS LEGAIS CF/88, art. 149, § 2º, I, art. 153, V, art. 155, § 2º, X, alínea a e XII, alíneas e e f e art. 156, § 3º, III; Lei nº 9.841, de 13 de agosto de 1997, art. 1º, inciso XI; Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 79; Lei nº 10.637/02, art. 5º, II; Lei nº 10.833/03, art. 6º, II; MP 2.158-35/01, art. 14, III; Dec. nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007, art. 15-B. *nº do e-processo 10030.000022/1207-02*

No caso em exame, a diligência empreendida ainda pelo órgão julgador de origem determinou que as operações de manutenção de turbinas de aeronaves, fatos indutivos do recebimento da receita bruta tida por omitida, caracterizar-se-iam como exportações, na medida em que esses componentes aeronáuticos seriam destinados a aeronaves não apenas operadas por empresas estrangeiras, mas que também se dedicariam exclusiva ou preponderantemente às rotas transfronteiriças (fls.14.023-14.039).

A Informação Fiscal elaborada pela Autoridade Fiscal em cumprimento ao despacho de diligência representa um momento decisivo neste processo administrativo, revelando uma mudança fundamental de posicionamento que culminou no reconhecimento da insubsistência integral do lançamento tributário. Este documento evidencia como a aplicação correta do Parecer Normativo COSIT nº 1/2018 pode transformar radicalmente a interpretação de casos complexos envolvendo exportação de serviços.

Inicialmente, a Autoridade Fiscal reconhece que o lançamento original se fundamentou em soluções de consulta anteriores ao Parecer Normativo COSIT nº 1/2018, notadamente as Soluções de Consulta COSIT nº 117/2015 e DISIT/SRRF06 nº 6.035/2015, que estabeleciam que serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado se verificasse em território nacional não poderiam ser considerados exportação. Adicionalmente, aplicou-se a Solução de

Consulta COSIT nº 276/2014, que determinava a inclusão das receitas de vendas de peças utilizadas em serviços de manutenção aeronáutica na base de cálculo da CPRB, sob o fundamento de que tais vendas constituíam atividade acessória à prestação principal.

Entretanto, o despacho de diligência destacou que o Parecer Normativo COSIT nº 1/2018, apesar de posterior aos atos normativos mencionados, possuía caráter vinculante e tratava especificamente da matéria objeto da autuação, estabelecendo distinções relevantes quando o serviço é executado em bens móveis e demonstrado que tais bens sejam utilizados apenas no exterior. Esta observação motivou a conversão do julgamento em diligência para que a Autoridade Fiscal se manifestasse sobre a aplicabilidade do novo entendimento normativo.

Em resposta ao questionamento específico sobre se as aeronaves destinatárias dos motores e turbinas reparados eram de utilização apenas no exterior, a Autoridade Fiscal procedeu a uma análise detalhada dos elementos fáticos. Confirmou-se que os serviços foram prestados em equipamentos de tomadores que atuam no mercado externo, que as aeronaves estão situadas no exterior, e que os motores e turbinas são internalizados em território nacional admitidos em regime de admissão temporária especificamente para prestação dos serviços de reparação, sendo posteriormente devolvidos ao exterior após ultimados os reparos.

Através de termos de intimação fiscal dirigidos à empresa, a Autoridade Fiscal obteve informações que demonstraram a natureza internacional das operações. A recorrida comprovou que seus clientes são, em sua quase totalidade, companhias aéreas que operam exclusivamente no exterior, como Southwest Airlines, Ryanair e Atlas Air. Mesmo em relação às companhias aéreas que eventualmente operem alguns voos no Brasil, como United Airlines, não há como prever se as aeronaves em que os equipamentos reparados serão instalados ocasionalmente retornarão ao território nacional.

A análise revelou que as requisições dos serviços partiram do exterior, as peças foram submetidas a regime de admissão temporária, e há comprovação de que as aeronaves operam também no exterior. Estes elementos demonstram que se trata de aeronaves comprovadamente operadas por empresas aéreas de aviação civil domiciliadas no exterior, que requisitam serviços a partir do exterior, configurando bens móveis sem conexão necessária com determinado território.

Aplicando os critérios estabelecidos no Parecer Normativo Cosit 1/2018, especificamente na seção "Localização da Prestação – Atuação do Tomador no Mercado Externo – Serviços Executados em Bens Móveis sem Conexão com Determinado Território ou Executados sem Referimento a um Bem Físico", a Autoridade Fiscal concluiu que, não havendo qualquer elemento de conexão territorial relacionado com o resultado da prestação, a demanda se considera atendida no local onde o tomador tem sua residência ou domicílio, que no caso é o exterior.

Além disso, a Autoridade Fiscal procedeu a verificações adicionais através de novo termo de intimação fiscal, buscando confirmar se eventuais diferenças identificadas consistiam em

receitas destinadas ao mercado doméstico. A empresa demonstrou satisfatoriamente que as operações ou se destinavam ao mercado doméstico - cujas receitas foram devidamente incluídas no cálculo da CPRB paga, ou correspondiam a exportações de bens e serviços não tributáveis nos moldes do Parecer Normativo Cosit 1/2018.

Desse modo, confirmadas as operações de exportação, a desconstituição do crédito tributário está correta, e o acórdão-recorrido deve ser mantido.

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso de ofício, e NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino