



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.728026/2017-01
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-008.534 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de março de 2021
Recorrente OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. ATIVIDADES. NAVEGAÇÃO DE APOIO MARÍTIMO. TRANSPORTE MARÍTIMO DE CARGA NA NAVEGAÇÃO DE CABOTAGEM.

As atividades de navegação de apoio marítimo e de transporte marítimo de carga na navegação de cabotagem estão sujeitas à incidência da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), em substituição à contribuição das empresas incidentes sobre o total da folha de pagamento de empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais, desde que tais atividades tenham sido efetivamente executadas relativamente a cada competência mensalmente considerada.

NAVEGAÇÃO DE APOIO MARÍTIMO. EMBARCAÇÃO ESTRANGEIRA. AFRETAMENTO POR EBN.

Somente é permitida a utilização de embarcações de bandeira estrangeira na navegação de apoio marítimo se forem afretadas por uma Empresa Brasileira de Navegação (EBN).

REGIME DE TRIBUTAÇÃO MISTO. EMPRESAS QUE EXERCEM ATIVIDADES MISTAS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A RECEITA BRUTA E CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. APURAÇÃO PROPORCIONAL. CÁLCULO AFERIDO MÊS A MÊS.

As empresas que, além de auferirem receitas de atividades submetidas à CPRB, auferirem, também, receitas de outras atividades sujeitam-se ao regime de tributação misto e devem recolher, proporcionalmente, as contribuições previdenciárias sobre a receita bruta e sobre a folha de salários, as quais devem ser calculadas mês a mês, de acordo com os parâmetros e percentuais previstos na legislação de regência.

O regime de tributação misto deve ser aplicado apenas nas hipóteses em que a receita bruta das outras atividades for superior a 5% (cinco por cento), porque, do contrário, nas hipóteses em que a receita bruta das atividades submetidas à tributação com base na substituição da folha for superior a 95% (noventa e

cinco por cento) da receita bruta total, a empresa deve sujeitar-se apenas ao recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), não incidindo, pois, as contribuições previdenciárias com base na folha de salários.

MULTA AGRAVADA. FALTA DE ESCLARECIMENTOS. NÃO CABIMENTO.

A multa de ofício agravada deve ser afastada nas hipóteses em que a autoridade fiscal já detém de informações suficientes para concretizar a autuação, de modo que o não atendimento a uma das intimações fiscais não obsta a lavratura do auto de infração e, portanto, não ensejando qualquer prejuízo à realização e continuação do procedimento fiscal que precede a lavratura do auto de infração, não justifica o agravamento da penalidade.

APROVEITAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS RECOLHIDAS. POSSIBILIDADE QUE NÃO SE CONFUNDE COM O INSTITUTO DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.

O mero aproveitamento dos valores recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a receita bruta relativamente ao período fiscalizado não se confunde com o instituto da compensação tributária, que, como sabido, é regida e submete-se a toda uma sistemática própria prescrita nos termos e condições da legislação tributária de regência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer a aplicação da sistemática de tributação mista prevista no artigo 9º, parágrafos 1º e 5º da Lei nº 12.546/2011, de modo que as contribuições devem ser apuradas proporcionalmente com base no faturamento obtido mês a mês, bem assim para afastar a aplicação da multa agravada e, por fim, determinar o aproveitamento dos valores recolhidos a título de CPRB. Vencido o conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo que deu provimento parcial em menos extensão. O Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, por ter se declarado suspeito, não participou do julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Débora Fófano dos Santos, Wilderson Botto (suplente convocado(a)) e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se, originalmente, de Auto de Infração lavrado com fundamento no artigo 22, incisos I e III da Lei nº 8.212/91 por meio do qual foi constituído crédito tributário que tem por objeto exigências de *Contribuições Previdenciárias da Empresa e do Empregador* (rubricas destinadas a segurados empregados e rendimentos pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação), multa e juros de mora, formalizado em decorrência da apuração de ajustes e compensações indevidas de Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta (CPRB) em GFIP realizadas nas competências de 01/2014 a 12/2015 e 13º salários, as quais foram integralmente glosadas pela fiscalização, de modo que o crédito restou apurado no montante total de R\$ 21.691,440,95 (e-fls 3/8).

A partir da leitura do *Termo de Verificação Fiscal* juntado às e-fls. 10/19 é possível extrair as seguintes informações descritas abaixo, as quais, aliás, são de todo relevantes para a compreensão da autuação fiscal em seus pormenores:

- (i) Que o procedimento fiscal foi iniciado com a finalidade de verificar o cumprimento das obrigações previdenciárias referentes aos rendimentos pagos a segurados empregados no período de 01.2014 a 12.2015 e 13º salários, tendo sido analisados os seguintes documentos:
 - (a) GFIP relativas aos exercícios de 2014 e 2014 extraídas do *Sistema GFIP Web* na condição (Status) de 1 – Exportadora;
 - (b) Folhas de pagamentos dos exercícios de 2014 e 2015 (janeiro a dezembro e 13º salário);
 - (c) Contabilidade 2014 e 2015;
 - (d) Contrato Social e alterações;
 - (e) Contratos de Prestação de Serviços; e
 - (f) Notas Fiscais de Prestação de Serviços.
- (ii) Que foi constatado que a OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA procedeu compensações em GFIP's em desconformidade com o que determina a legislação, sendo que quando foi instada a prestar esclarecimentos e justificativas a partir de memoriais de cálculos relativamente aos valores compensados e declarados em GFIP's restringiu-se a apresentar apenas cópias das respectivas GFIP's sem, contudo, elencar por quais razões havia procedido de maneira tal;
- (iii) Que a empresa havia informado em DCTF, dentre outros tributos devidos, a *Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta* (CPRB) prevista no artigo 8º da Lei nº 12.546/2011, o que possibilitaria a realização das compensações se estivessem de acordo com a legislação, sendo esse o motivo que ensejou o procedimento fiscalizatório que precedeu a presente autuação;
- (iv) Que a desoneração da folha de pagamentos é restrita às empresas que desenvolvem atividades cujos códigos CNAE são enquadrados na legislação na sistemática de substituição da folha pela receita bruta ou às empresas que desenvolvem determinadas atividades que não vinculadas ao

CNAE ou industrializam determinados produtos, de acordo com o que estabelece a Lei nº 12.546/2011;

- (v) Que quando a empresa é enquadrada na sistemática da CPRB em virtude do CNAE preponderante ocorre a compensação em GIFP de 100% das *Contribuições Previdenciárias* previstas no artigo 22, incisos I e III da Lei nº 8.212/91, enquanto que na hipótese em que a desoneração é realizada por conta de determinadas atividades ou em razão da fabricação de determinados produtos a redução corresponderá ao percentual resultante entre o valor da receita de serviços ou produtos ali não enquadrados e a receita bruta total. Em resumo, calcula-se a contribuição de 20% (vinte por cento) sobre a folha de pagamento total de cada estabelecimento e sobre o resultado apurado aplica-se o percentual de redução decorrente da razão entre as receitas das atividades ou produtos ali não enquadrados e a receita bruta total apurada no mês de competência;
- (vi) Que nos termos do *Contrato Social* juntado às e-fls. 21/29, a OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA tem por objeto as seguintes atividades:
 - (a) atuação como empresa de navegação;
 - (b) gerenciamento de ativos e logística para plataformas de exploração e produção de petróleo no mar e terrestres, de embarcações, de *offshore* e de qualquer equipamento flutuante, por conta própria ou por conta de terceiros;
 - (c) execução de serviços auxiliares de perfuração marítima e outros serviços relacionados com a exploração de petróleo, gás natural e outros recursos minerais; e
 - (d) **exploração de serviços de navegação marítima, apoio marítimo**, fluvial, lacustre e portuário, através de embarcações próprias ou de terceiros.
- (vii) Que a empresa apresenta como atividade principal o *agenciamento marítimo* (CNAE 5232.0) e como atividades secundárias a **navegação de apoio marítimo** (CNAE 5030.1-01) e a *navegação de apoio portuário* (CNAE 5030.1-02), sendo que referidos códigos CNAE não estão enquadrados na sistemática da desoneração da folha de pagamentos prevista na Lei nº 12.546/2011;
- (viii) Que a OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA apresentou dois pareceres juntados a respeito do seu enquadramento no regime de substituição de recolhimento da folha de pagamentos pela receita bruta previsto na Lei nº 12.546/2011 a partir dos quais foi possível extrair as seguintes informações:
 - 1º Parecer assinado por Eduardo Birkeland, datado de 20.09.2013 (e-fls. 31/44):

“1.3. Outrossim, uma vez confirmado o enquadramento da OSM DO BRASIL nessa nova sistemática, V. Sas. nos indagam sobre como deve ser apurada a sua base de cálculo, a considerar que 99% das receitas que auferem provêm da prestação, no Brasil, de serviços de gestão de navios pertencentes a armadores estrangeiros.”

- 2º Parecer assinado por Eduardo Birkeland, datado de 30.11.2015 (e-fls. 45/54):

“1.2. Não obstante a enumeração acima, V. Sa. nos informou que a OSM DO BRASIL não desempenha todas as atividades que compõem o seu objeto social, destacando, como atividades econômicas principais, a prestação de serviços de gestão de tripulação e de gestão de navios pertencentes a armadores estrangeiros, as quais foram reproduzidas no Comprovante de Inscrição Estadual e Situação Cadastral da Sociedade, como atividade principal, o agenciamento marítimo (classe 5232.0 do CNAE 2.1) e, como atividades secundárias, a navegação de apoio marítimo e portuário (classes 5030-1-01 e 5030-1-02 do CNAE 2.1.).

2.3. Isto posto, tem-se que, dentre as atividades que constituem o objeto social da OSM DO BRASIL, descritas no item 1.2 acima, somente as atividades de navegação de apoio marítimo e de apoio portuário (classes 5030-1-01 e 5030-1-02 do CNAE 2.1.), classificadas como atividades secundárias, deflagram a opção pelo regime substitutivo.” (grifos originais).

(ix) Que os serviços efetivamente desenvolvidos pela empresa nos anos de 2014 e 2015 declarados no **SPED Contribuições** são os seguintes:

(a) agenciamento de mão-de-obra;

(b) colocação de mão-de-obra;

(c) recrutamento e seleção de mão-de-obra; e

(d) **serviços de apoio marítimo** e/ou movimentação ao largo, sendo que apenas os serviços de navegação de apoio marítimo poderiam ensejar a pretensão de desoneração da folha de pagamentos, restando-se notar que nos termos do artigo 2º, inciso VIII da Lei nº 9.432, de 08.01.1997, a navegação de apoio marítimo é aquela “realizada para o apoio logístico a embarcações e instalações em águas territoriais nacionais e na Zona Econômica, que atuem nas atividades de pesquisa e lavra de minerais e hidrocarbonetos”.

(x) Que a partir da análise dos *Contratos de Prestação de Serviços* (e-fls. 55/169) e *Notas Fiscais de Prestação de Serviços* (e-fls. 170/179) apresentados pela empresa, constatou-se que a maioria dos Contratos são celebrados com empresas estrangeiras e referem-se à gestão de tripulação de navios de armadores, razão por que compõem a Receita de exportação de serviços, sendo que apenas o Contrato celebrado entre a Petrobrás e a

empresa *Swire Pacific Offshore (North Sea) Limited* do qual a OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA participa como empresa solidária e emitente das *Notas Fiscais* e tem por objeto o afretamento da Embarcação *Pacific Dfiance*, do tipo *AHTS 18000* é que compõe contabilmente a Receita nacional de serviços prestados pela empresa autuada;

- (xi) Que através do *Termo de Intimação Fiscal* n.º 2 de 07.08.2017 foi solicitado à empresa que apresentasse esclarecimentos sobre os *serviços prestados* (descrição), *respectivos contratantes* e *suas respectivas nacionalidades*, *receita mensal dos contratantes* e *locais de execução dos serviços* e, por fim, *os motivos que fundamentaram o auto enquadramento da empresa no regime instituído pela Lei n.º 12.546/2011*, sendo que, mesmo após a concessão de dilatação de prazo, a empresa permaneceu inerte, sendo esse o motivo que teria ensejado a aplicação da multa agravada prevista no artigo 44, § 2º da Lei n.º 9.430/96;
- (xii) Que, diante dos fatos apresentados, a OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA não poderia enquadrar-se no regime instituído pela Lei n.º 12.546/2011 porque o código CNAE da sua atividade principal não estava ali previsto e tampouco poderia desonerar-se do recolhimento da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela hipótese referente à fabricação de determinados produtos por não se tratar de empresa fabricante. E também não poderia enquadrar-se na sistemática de desoneração da folha em virtude do tipo de atividade que desenvolvera, porquanto no período fiscalizado restou constatado que a empresa basicamente prestou serviços de gestão de mão-de-obra (tripulação) de navios de armadores e fretamento de navio com tripulação, que, a propósito, não constavam da lista de atividades previstas na Lei n.º 12.546/2011, do que restaria concluir que a compensação tal qual realizada em GFIP's referente às contribuições previdenciárias previstas no artigo 22, incisos I e III da Lei n.º 8.212/91 não encontrava respaldo legal e, portanto, deveria ser glosada integralmente; e
- (xiii) Que, relativamente à apuração da base de cálculo e formalização do respectivo lançamento referente às glosas de compensações, foram utilizados os valores que haviam sido declarados e compensados por meio de GFIP's, os quais, em sua maioria, coincidem com os valores cobrados a título de *Contribuições Previdenciárias sobre a folha de salários* incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados e contribuintes individuais.

A OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA foi devidamente notificada da autuação fiscal apresentou, tempestivamente, Impugnação de e-fls. 204/221 (documentos anexados às e-fls. 222/725) por meio da qual suscitou, pois, as seguintes alegações:

(i) Do cristalino Enquadramento da Atividade da Impugnante como Serviço de Apoio Marítimo (e-fls. 206/210):

- Que a D. Fiscalização partiu da premissa equivocada de que a Impugnante não faria *jus* ao regime de apuração da contribuição substitutiva com base na receita bruta por não ter se convencido – em uma primeira análise da documentação apresentada – de que a atividade exercida durante o período fiscalizado seria a de apoio marítimo, sendo que a comprovação de que as receitas apuradas decorrem efetivamente da prestação dos serviços de apoio marítimo enseja o cancelamento integral da cobrança ora refutada;
- Que nos termos do artigo 2º, inciso VIII da Lei nº 9.432/1997 dispõe que navegação de apoio marítimo é aquela “*realizada para o apoio logístico a embarcações e instalações em águas territoriais nacionais e na Zona Econômica, que atuem nas atividades de pesquisa e lavra de mineiras hidrocarbonetos*”;
- Que a empresa encontra-se autorizada pela *Agência Nacional de Transportes Aquaviários* (ANTAQ) a operar, por prazo indeterminado, como empresa de navegação de apoio marítimo; e
- Que os contratos de prestação de serviços de apoio marítimo costumam prever, em conjunto ou isoladamente, as funções de tripular, cumprir com as obrigações legais e contratuais, realizar operações náuticas da embarcação, efetuar a manutenção preventiva, docagem e reparos, além de suprir a embarcação com materiais de consumo necessários à operação durante o período de vigência do contrato; e
- Que celebra contratos com empresas estrangeiras e concessionárias no contexto de operações de embarcações próprias ou afretadas de terceiros em apoio marítimo a plataformas e outras instalações de exploração, desenvolvimento e produção e gás natural.

(ii) Dos contratos firmados pela Impugnante (e-fls. 208):

- Que os contratos indicados pela D. Fiscalização correspondem, efetivamente, à prestação de serviços de apoio marítimo.

(iii) Dos contratos com a Petrobrás (e-fls. 208/210):

- Que o contrato com a Petrobrás está diretamente relacionado com a prestação de serviços de apoio marítimo;
- Que a empresa estrangeira *Swire Pacific Offshore (North Sea) Limited* (“*Swire Offshore*”) firmou o Contrato E&P nº 2050.0080741.12.2 com a Petrobrás tendo por objeto o afretamento por tempo da embarcação estrangeira *Pacifi Defiance* (tipo AHTS 18000) e a Impugnante foi designada como a *Empresa de Brasileira de Navegação* (EBN) responsável pela importação da referida embarcação, sendo que o referido Contrato seria executado de forma simultânea ao respectivo Contrato de Prestação de Serviços de Operações;

- Que firmou o Contrato nº 2050.0080742.12.2 com a Petrobrás tendo por objeto a prestação dos serviços de operação da referida embarcação, que, aliás, foi posteriormente substituída pela embarcação *Pacific Dove*, não havendo, portanto, quaisquer dúvidas acerca de sua vinculação ao referido contrato de afretamento;

- Que muito embora não haja dúvidas de que o Contrato nº 2050.0080742.12.2 tem por objeto a prestação de serviços de apoio marítimo, pede-se vênia para apresentar os seguintes documentos:

- (a) Atestado de Inscrição Temporária de Embarcação Estrangeira (“AIT” - doc. 16), expedido pela ANTAQ, o qual certifica que o tipo de navegação da embarcação “PACIFIC DOVE” é de apoio marítimo e que o operador é a Impugnante;
- (b) Certificado de Autorização de Afretamento (“CAA - doc. 17), expedido pela ANTAQ, o qual atesta que o tipo de navegação da embarcação “PACIFIC DOVE” é de apoio marítimo e que será empregada no apoio logístico nas operações de apoio marítimo em águas territoriais brasileiras;
- (c) Certificados de Conteúdo Local emitidos durante o período fiscalizado (doc. 18), que atestam que a Impugnante é fornecedora do serviço de operação da embarcação “PACIFIC DOVE”;
- (d) Declaração assinada pela empresa SWIRE OFFSHORE, atestando que a Impugnante fora contratada para prestar o serviço de apoio marítimo (doc. 19);
- (e) Diversos outros documentos emitidos no contexto desses contratos PETROBRAS, quais sejam, os Boletins de Avaliação de Desempenho (doc. 20), Relatório de Saúde (doc. 21) e o Programa de Excelência Operacional no Transporte Aéreo e Marítimo (PEOTRAM - doc. 22).

- Que essa mesma estrutura contratual se repete em relação ao Contrato nº 2050.0093096.14.2² firmado entre a Petrobrás, a Impugnante e a empresa *AKER OILFIELD SERVIÇOS DE PETRÓLEO E GÁS DO BRASIL LTDA* tendo por objeto a operação da embarcação *Aker Wayfarer*; e

- Que, portanto, restando-se indiscutível que se trata de Contrato de prestação de serviços de apoio marítimo, deve-se reconhecer que a faz *jus* ao regime de apuração da Contribuição Substitutiva com Base na Receita Bruta.

(iv) Dos contratos-padrão (“BIMCO”) (e-fls. 210/212):

- Que a D. Fiscalização consignou no *Termo de Verificação Fiscal* que a maior parte dos contratos apresentados teriam sido celebrados com empresas estrangeiras e seriam referentes à gestão de mão-de-obra (tripulação) de navios de armadores, compondo, contabilmente, a receita de exportação de serviços, de modo que a empresa não teria direito ao

regime substitutivo por não desenvolver atividades incluídas na lista de serviços/setores desonerados;

- Que além dos Contratos firmados com a Petrobrás, manteve, durante o período fiscalizado, Contratos-Padrão (“BIMCO”) firmados com empresas estrangeiras, sendo que durante o procedimento de fiscalização foram analisados 3 (três) contratos desse tipo:

- (a) Contrato firmado entre a Impugnante e a DAN SWIFT SINGAPORE PTE LTD referente a embarcação DAN SWIFT, com início em 01.07.2013 (vide e-fls. 55/76);
- (b) Contrato firmado entre a Impugnante e a OSM OFFSHORE SA referente à embarcação AQUARIUS BRASIL, com início em 01.08.2014 (vide e-fls. 77/97); e
- (c) Contrato firmado entre a Impugnante e a EQUINOX OFFSHORE ARV3 B.V., com início em 01.05.2016 (vide e-fls. 99/128).

- Que muito embora tais contratos tenham sido nomeados como *CONTRATOS DE GESTÃO DE TRIPULAÇÃO* uma vez que esse é o padrão internacional comumente aplicado em relação a esses tipos de contrato, cabe ressaltar que se tratam de contratos igualmente inseridos no contexto da prestação de serviços de apoio marítimo;

- Que os Contratos de prestação de serviço de apoio marítimo costumam prever - em conjunto ou isoladamente - as funções de tripular, cumprir com as obrigações legais e contratuais, realizar a operação náutica da embarcação, efetuar a manutenção preventiva, docagem e reparos, além de suprir a embarcação com materiais de consumo necessários à operação durante o período de vigência do contrato;

- Que em relação aos *Contratos BIMCO*, a Impugnante não apenas disponibiliza mão-de-obra especializada à bordo como, também, assume o controle da tripulação que irá operar e manter a embarcação (absorvendo, inclusive, eventuais riscos trabalhistas), de modo que os serviços não podem ser compreendidos de maneira isolada como se tratassem de uma simples cessão de mão-de-obra em sentido estrito;

- Que a natureza jurídica dos contratos deve ser perquirida pelo exame das espécies de obrigações assumidas pelas partes contratantes e não pelo *nomen iuris* que lhe é atribuído, sendo que, por certo, não é a mera cessão de mão-de-obra que se aplica na hipótese sob análise, já que no caso concreto é a tripulação da empresa - que pode operar sob o sistema de gerenciamento do armador ou sob o seu próprio sistema de gerenciamento que garante, dentre outras coisas, (i) a segurança da navegação; (ii) o cumprimento das normas nacionais e internacionais; (iii) o atendimento aos requisitos de SMS e operacionais do afretador; e (iv) manobra a embarcação, eis que, sem esses serviços, as empresas contratantes (sejam elas estrangeiras ou concessionárias) não teriam capacidade técnica para operar as embarcações em águas jurisdicionais brasileiras;

- Que se tratam de serviços realizados *offshore* e a bordo de embarcações de apoio marítimo, os quais são prestados e estão sob a gerência da Impugnante, que, aliás, encontra-se expressamente autorizada pela ANTAQ a operar, por prazo indeterminado, como *Empresa Brasileira de Navegação* de apoio marítimo;

- Que obteve Declaração relacionada à embarcação *Aquarius Brasil* por meio da qual atesta que, à exemplo dos demais contratos, fora contratada para prestar serviços de apoio marítimo, cabendo ressaltar, ainda, que a ANTAQ, anualmente, audita as empresas autorizadas a exercer tal atividade no intuito de fiscalizar o cumprimento dos requisitos e condições para a concessão/manutenção da autorização para operar como empresa brasileira de navegação de apoio marítimo;

- Que apesar das notas fiscais emitidas e acostadas às e-fls. 170/179 indicarem, por mero erro formal, o código de serviço equivocado, discriminam de maneira correta os serviços prestados como sendo o de apoio marítimo, cabendo apontar a título exemplificativo a NFS-e nº 533, emitida em 04.09.2014; e

- Que em relação a todos os contratos analisados pela D. Fiscalização resta evidente que a Impugnante presta, efetivamente, os serviços de apoio marítimo, razão pela qual o seu direito ao regime de apuração da contribuição substitutiva com base na receita bruta deve ser reconhecido.

(v) Da violação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade (e-fls. 216/217):

- Que há inquestionável violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, sendo possível afirmar que contra a Impugnante não poderia ter sido lavrado Auto de Infração no montante de aproximadamente R\$ 22.000.000,00 em decorrência de não ter supostamente comprovado que presta serviços de apoio marítimo para os quais, desde 2011, encontra-se expressamente autorizada a exercê-los por tempo indeterminado, de acordo com a própria ANTAQ, sendo que, inquestionavelmente, todas as provas apresentadas bem evidenciam que a Impugnante faz *jus* à apuração da contribuição previdenciária com base na receita bruta; e

- Que é indubitoso que a ponderação dos valores exigidos na presente autuação importará no cancelamento integral da cobrança ora refutada.

(vi) Do erro nos cálculos apresentados pela D. Fiscalização (e-fls. 217/218):

- Que caso não se entenda que faria *jus* ao recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, o que se admite para fins de argumentação, merece destaque o flagrante equívoco cometido pela Fiscalização ao realizar o cálculo do crédito tributário supostamente devido a título de contribuição previdenciária sobre a folha de pagamentos, pois, muito embora a Fiscalização tenha partido da premissa - como visto, equivocada - de que nenhuma receita estaria sujeita ao

recolhimento pela sistemática da CPRB, não se pode abstrair o fato de que a Impugnante, efetivamente, efetuou diversos recolhimentos a esse título, mediante DARF's (Documento 27, e-fls. 667-717), ao longo de todo o período fiscalizado;

- Que ao fazer o cálculo do principal supostamente devido a Fiscalização apenas aplicou a alíquota de 20% sobre a referida folha de pagamentos sem promover o encontro de contas com os valores pagos no regime substitutivo, sendo que os pagamentos efetuados via DARF, sem dúvida alguma, deveriam ser abatidos dos valores que a Fiscalização entende como devidos, sob pena de configurar-se locupletamento da Fazenda Pública Federal, de modo que, por consequência lógica, esse mesmo entendimento também acaba impactando a apuração dos valores supostamente devidos a título de juros e multa; e

- Que caso não se entenda que a Impugnante estaria sujeita ao recolhimento da contribuição previdenciária com base na receita bruta, o que se admite para fins de argumentação, deve ser determinada a elaboração de novos cálculos de modo que sejam considerados na apuração do *quantum* devido os valores já recolhidos à título de contribuição substitutiva.

(vii) Da majoração da multa de ofício imposta à Impugnante – Inaplicabilidade (e-fls. 218/219):

- Que, ao que parece, a D. Fiscalização entendeu que a empresa manteve-se inerte durante o procedimento fiscalizatório e que, portanto, tal fato teria ensejado a aplicação da multa agravada com base no artigo 44, § 2º da Lei nº 9.430/96, sendo que esse entendimento mostra-se equivocado na medida em que a norma ali prescrita pressupõe a completa inércia do contribuinte que, de maneira arbitrária, embaraça a fiscalização na tentativa de impedir que a autoridade fiscal efetue o lançamento do respectivo crédito tributário, ou seja, a inércia do contribuinte deve representar, de maneira efetiva, uma dificuldade quase que insuperável à averiguação dos fatos, não sendo essa, portanto, a hipótese dos autos;

- Que em diversos trechos do *Termo de Verificação Fiscal* é possível perceber que durante o procedimento fiscalizatório havia colaborado oferecendo esclarecimentos/documentos para os quais havia sido intimada, sendo que nos termos do Acórdão 3201-003.140 do CARF, não cabe o agravamento da multa na forma do artigo 44, § 2º da Lei nº 9.430/96 quando o contribuinte atende, ainda que parcialmente, às intimações da fiscalização;

- Que em relação ao *Termo de Intimação* nº 2 o qual, segundo a D. Fiscalização, a Impugnante não teria atendido, é de se reconhecer a boa-fé da Impugnante a partir da troca de e-mails e realização de reunião com o Auditor Fiscal sobre o atendimento a tal intimação em que foram prestados os esclarecimentos necessários; e

- Que é de fácil percepção verificar que empresa não teve a intenção de se furtar do dever de cooperação, inexistindo, portanto, qualquer ação ou omissão que justifique o agravamento da multa de ofício com base no artigo 44, § 2º da Lei nº 9.430/96.

(viii) Do prestígio ao Princípio da Verdade Material (e-fls. 219/221):

- Que de modo a reforçar ainda mais as suas alegações, destaca que está tentando levantar documentação complementar que ajude na demonstração do seu bom direito, sendo que imprescindível que prevaleça, *in casu*, o princípio da verdade material segundo o qual a autoridade administrativa deve considerar os fatos tributários como efetivamente ocorreram na realidade sem exigir formalidades processuais extravagantes;

- Que em obediência ao princípio da verdade material a Administração não pode deixar de examinar as provas oferecidas pelo contribuinte, tampouco deixar de buscar a efetiva verdade dos fatos, sob pena de não se a aferir a imprescindível legalidade do ato administrativo;

- Que em respeito ao princípio em evidência a autoridade tributária, de maneira vinculante e obrigatória, somente deve efetuar o lançamento quando verificar a ocorrência de um fato gerador incontestado ou uma infração punível e, pela mesma razão, o lançamento somente poderá subsistir caso todos os elementos necessários para tanto sejam verificados, não bastando a mera percepção da autoridade competente para que proceda ao lançamento; e

- Que a única conclusão plausível é a de que a presente autuação se mostra descabida e, por isso mesmo, mercê ser integralmente cancelada.

Com base em tais alegações, a OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA requereu a procedência da impugnação para que o Auto de Infração fosse integralmente cancelado e, sucessivamente, em não sendo esse o entendimento perfilhado, que fosse determinada a elaboração de novos cálculos considerando na apuração do *quantum* devido os valores já recolhidos a título de CPRB e, por último, que a multa agravada fosse afastada em virtude da inexistência de qualquer ação ou omissão que justificasse tal agravamento.

Na sequência, os autos foram encaminhados para que a autoridade julgadora pudesse apreciar a peça impugnatória e, aí, em Acórdão de e-fls. 728/764, a 6ª Turma da DRJ de Curitiba – PR entendeu por julgá-la improcedente, conforme se verifica da ementa reproduzida abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009

RENDIMENTOS RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. TRIBUTAÇÃO.

Em decorrência da suspensão do Ato Declaratório PGFN nº 01/2009 pelo Parecer nº 2331/2010, os rendimentos pagos acumuladamente em data anterior a 01/01/2010, devem ser declarados como tributáveis na declaração de ajuste anual relativa ao ano-

calendário do efetivo recebimento dos valores, somando-os aos demais rendimentos auferidos no período.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. INCORPORAÇÃO DE QUINTOS. RENDIMENTO TRIBUTÁVEL.

Os rendimentos relativos à incorporação de gratificação pelo exercício de função recebidos acumuladamente em processos judiciais são tributáveis, na forma preconizada na legislação do Imposto de Renda, não se enquadrando a verba paga nas hipóteses de isenção do art. 39 do Regulamento do Imposto de Renda, Decreto 3.000/99 -RIR/99.

HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS - FALTA DE COMPROVAÇÃO.

Mantém-se a omissão de rendimentos quando os documentos apresentados não são aptos a comprovar o pagamento de honorários advocatícios.

IMPOSTO DE RENDA. DECADÊNCIA.

Havendo antecipação do pagamento do imposto, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, que no caso do Imposto de Renda é o dia 31 de dezembro do ano da percepção da renda.

MULTA DE OFÍCIO DE 75%.

A aplicação da multa de ofício decorre do cumprimento da norma legal, de forma que, apurada a infração, é devido o lançamento da multa de ofício.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA DE LIDE.

A análise da incidência de juros sobre a multa de ofício extrapola o dever de decidir da autoridade julgadora, visto que a exigência não está consubstanciada no ato jurídico do lançamento tributário e se reporta a evento futuro de cobrança.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.”

A empresa foi, então, regularmente cientificada do resultado do julgamento de 1ª instância através de sua Caixa Postal – Domicílio Tributário Eletrônico (DTF) em 09/05/2018 (e-fls. 772) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de e-fls. 826/849, protocolado em 06/06/2018 (e-fls. 778), sustentando, pois, as razões do seu descontentamento. Na oportunidade, a empresa entendeu por juntar documentos complementares de e-fls. 850/1.773, os quais, no seu entendimento, demonstram o bom direito e o total descabimento da cobrança discutida.

Em 07/11/2019, a OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA solicitou a juntada de Memoriais de e-fls. 1.821/1.832, acompanhados das planilhas juntadas às e-fls. 1.833/1.838 e dados da *Base Gerencial do Sistema de Afretamento* emitidos pela ANTAQ correspondentes aos anos de 2014 e 2015, os quais foram juntados às e-fls. 1.850/1.874 e 1.963/2.144.

E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o Recurso fosse apreciado, sendo que, em 03/12/2019, esta Turma julgadora entendeu por converter o julgamento em diligência através da Resolução nº 2201-000.390 (e-fls. 2.145/2.165) para que a autoridade fiscalizadora solicitasse à OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA a demonstração efetiva das receitas auferidas com os serviços de apoio marítimo e cabotagem para que, em seguida, pudesse cotejar tais informações com a escrituração contábil da empresa e, ao final, apontasse se as informações eram compatíveis com a totalidade das receitas apuradas, conforme se verifica dos excertos abaixo reproduzidos:

“De todo modo, se é certo que não consta nos autos documentos que atestem a efetividade das receitas da OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA provenientes da atividade de navegação de apoio marítimo (e de cabotagem) durante os anos de 2014 e 2015, também é certo que as informações trazidas aos autos em sede de memoriais de fls. 1.823/1.834, acompanhadas das planilhas de fls. 1.835/1.840 e demais documentos de fls. 1.852/1.875, são de todo relevante para o deslinde do caso.

Por essas razões, entendo por converter o julgamento em diligência para que a UNIDADE LANÇADORA proceda de acordo com os itens a seguir descritos:

- (i) Solicite-se à OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA a demonstração e comprovação efetiva das receitas auferidas com a prestação de serviços de navegação de apoio marítimo (e de cabotagem) realizados durante os anos de 2014 e 2015;
- (ii) Verifique-se, em seguida, os demonstrativos juntados às fls. 1.835/1.840 para que possa, a partir de então, cotejar tais informações com aquelas disponíveis na contabilidade da empresa relativamente aos anos de 2014 e 2015; e
- (iii) Aponte-se, ao final, em relatório circunstanciado, se as informações constantes dos referidos demonstrativos são compatíveis com a totalidade das receitas apuradas pela empresa no período em referência.”

A OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA foi devidamente intimada e apresentou Manifestação de e-fls. 2.169/2.173 acompanhada dos seguintes documentos:

- (i) Tabela I – Discriminação das embarcações utilizadas pela recorrente, as quais estavam devidamente autorizadas a realizar os tipos de navegação de apoio marítimo e cabotagem (e-fls. 2.179/2.181);
- (ii) Tabela II - Demonstração do valor do faturamento mensal relativo a cada uma das embarcações envolvidas nos contratos firmados nos anos de 2014 e 2015 (e-fls. 2.179/2.181);
- (iii) Notas Fiscais emitidas no período de 2014 a 2015 (e-fls. 2.184/2.509);
- (iv) Histórico de Circularização emitidos pela ANTAQ relativo tipo de navegação de *Apoio Marítimo* – afretamento fechado e liberado, realizados pelas respectivas embarcações nos anos de 2014 a 2015 (e-fls. 2.521/2.545), bem como correspondentes ao tipo de navegação *Cabotagem* – afretamento fechado e liberado realizados no referido período (e-fls. 2.634/2.815);
- (v) Certificados de Autorização de Afretamento – CAA concedidos pela ANTAQ à empresa Petróleo Brasileiro S.A. – PETROBRÁS relativos às respectivas embarcações (e-fls. 2.816/2.821);
- (vi) Cartões de Tribulação de Segurança emitidos pela Marinha do Brasil - Capitania dos Portos do Rio de Janeiro – RJ (e-fls. 2.822/2.854);
- (vii) Atestados de Inscrição Temporária de Embarcação estrangeira expedidos pela Marinha do Brasil – Capitania dos Portos do Rio de Janeiro – RJ (e-fls. 2.855/2.890); e

- (viii) *Invoice's* relativos às respectivas embarcações objeto da autuação fiscal (e-fls. 2.891/3.007).

Diante das informações apresentadas, a autoridade fiscalizadora entendeu pela continuidade do procedimento fiscal (e-fls. 3.012) e, portanto, acabou intimando a OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA através do Termo de Intimação nº 2 (e-fls. 3.012/3.014) a apresentar esclarecimentos relacionados aos itens ali descritos. E, aí, a empresa foi novamente intimada e apresentou Resposta de e-fls. 3.017/3.023 em que prestou os devidos esclarecimentos e, na ocasião, acabou juntando os seguintes documentos:

- (i) *Invoice's* (e-fls. 3.022/3.061);
- (ii) Documentos relativos aos adiantamentos de fundos - "*Funding Request*" realizados pelos clientes e que, segundo a recorrente, foram utilizados, sistematicamente, para reduzir o valor líquido das *Invoice's* referentes aos faturamento dos serviços prestados (fls. 3.064/3.086);
- (iii) Notas Fiscais (fls. 3.087/3.101);
- (iv) Planilha com a Demonstração das Notas Fiscais emitidas no período de 2014 e 2015 (fls. 3.102/3.103); e
- (v) Notas Fiscais (fls. 3.104/3.106).

Em cumprimento à Resolução nº 2201-000.390 exarada por esta Turma julgadora em 03/12/2019, a autoridade fiscalizadora elaborou, portanto, a Informação Fiscal de e-fls. 3.107/3.113, de modo que a recorrente foi cientificada do resultado da diligência e do seu respectivo encerramento e, em resposta, entendeu, ainda, por apresentar Manifestação de fls. 3.122/3.127.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar as alegações meritórias tais quais formuladas.

Observo, de logo, que a OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA encontra-se por sustentar as seguintes alegações:

- (i) Do conceito de Apoio Marítimo (e-fls. 832):
 - Que a navegação de apoio marítimo offshore é a que fornece apoio logístico às unidades de exploração e produção de petróleo, levando os insumos necessárias às suas operações e prestando diversos serviços tais

como montagem e lançamento de equipamentos e dutos, manuseio de âncoras, tubos e espiões, suporte para serviços de manutenção em plataformas e estruturas submersas, transportes de equipamentos, controle de incêndios e poluição, dentre outros;

- Que o artigo 2º, inciso VIII da Lei nº 9.432/1997 define a navegação de apoio marítimo como aquela “*realizada para o apoio logístico a embarcações e instalações em águas territoriais nacionais e na Zona Econômica, que atuam na atividades de pesquisa e mineração de minerais hidrocarbonetos*”;

- Que os *Contratos* analisados pela D. Fiscalização explicitam que a empresa havia sido contratada para prestar uma gama de serviços relacionados à operacionalidade da embarcação, tais como: adquirir equipamentos e peças sobressalentes, providenciar as assistências técnicas, auditorias e inspeções necessárias para que a embarcação estivesse em condições de operar durante todo período fiscalizado, de modo que tais operações encontram-se inseridas no conceito de *apoio marítimo*;

- Que o artigo 2º, inciso I da Resolução nº 1.811 da ANTAQ define gestão náutica – trata-se de aspecto inerente ao serviço de navegação de apoio marítimo – como o “*controle efetivo da Empresa Brasileira de Navegação sobre a administração de fatos relativos ao (i) aprovisionamento, (ii) equipagens, (iii) à navegação, (iv) estabilidade e manobra de navio, (v) à segurança do pessoal e do material existente à bordo, (vi) à operação técnica em geral, (vii) ao cumprimento das normas nacionais e internacionais sobre segurança, prevenção da poluição do meio ambiente marinho e direito marítimo e (viii) à manutenção apropriada da embarcação*”; e

- Que, portanto, quando há gestão náutica da embarcação o escopo da atividade do prestador dos serviços foge, evidentemente, da mera cessão de mão-de-obra, uma vez que o prestador passa a ter gerência sobre os aspectos operacionais da embarcação.

(ii) Do correto enquadramento dos contratos com as embarcações *Aker Wayfarer* e *Pacific Defiance (Dove)* como de Apoio Marítimo – Valores que incontroversamente devem ser deduzidos do montante exigido (e-fls. 833/835):

- Que o acórdão recorrido reconheceu que os *Contratos* das embarcações *Pacific Defiance*, substituídos pela *Pacific Dove* e *Aker Wayfarer*, vigentes durante o período, tratavam-se de *Contratos* de prestação de serviços de apoio marítimo, entretanto a DRJ entendeu por concluir indevidamente que tais contratos não devem ser considerados para fins de abatimento dos valores lançados na autuação, uma vez que a empresa não teria demonstrado a efetiva prestação desses serviços nem os valores mensalmente obtidos;

- Que o próprio relatório do v. acórdão atesta que a D. Fiscalização teve acesso às notas fiscais, à contabilidade da empresa e às folhas de

pagamento relativamente aos anos fiscalizados, bem como todas as declarações foram devidamente prestadas à fiscalização, não sendo necessário nenhum elemento que não os indicados no relatório pela própria Fiscalização para adequar a autuação à realidade dos fatos;

- Que o adequado por parte da DRJ seria reconhecer, no mínimo, que a empresa enquadra-se no regime misto em relação às embarcações que reconheceu como objeto de prestação de serviços de apoio marítimo, determinando-se, pois, que o corpo técnico do Ministério da Fazenda pudesse prosseguir com as alterações à apuração;

- Que o mais adequado para o momento seria baixar o processo em diligência para que o corpo técnico pudesse averiguar os números apresentados pela empresa afim de adequar o Auto de Infração à realidade dos fatos tais quais reconhecidos pelo acórdão recorrido, porque, do contrário, estar-se-ia diante de esdrúxula situação na qual o julgamento administrativo estaria reconhecendo no mérito as alegações da empresa ou parcela delas sem concedê-las efetividade no sentido de que fossem realizados novos cálculos para adequar o lançamento à realidade dos fatos;

- Que caso não se entenda pela conversão do julgamento em diligência, convém destacar, de acordo com o artigo 9º, § 1º, II da Lei nº 12.546/2011, que o reconhecimento dos Contratos das embarcações *Pacific Defiance*, substituída pela *Pacific Dove* e *Aker Wayfarrer* como contratos de prestação de serviços de apoio marítimo implicará em redução de R\$ 2.057.207,11 sobre o valor principal exigido, já que a razão entre a receita bruta auferida pelo serviço de apoio marítimo das embarcações e a receita bruta total resulta no percentual de 77%, sendo que, no caso, o valor principal também deverá ser considerado para efeitos de cálculos dos eventuais consectários (multas e juros) e, aí, a redução dos valores resultaria no montante total de R\$ 5.142.621,87; e

- Que o processo deve ser convertido em diligência para apresentação de novo cálculo relativamente aos valores devidos, considerando a redução representada pelo reconhecimento dos Contratos das embarcações *Pacific Defiance*, substituída pela *Pacific Dove* e *Aker Wayfarrer* como contratos de prestação de serviços de apoio marítimo ou, caso assim não se entenda, que seja considerado o valor principal de R\$ 6.859.614,91.

(iii) Do enquadramento da operação da embarcação *Aquarius* no serviço de apoio marítimo – Conceitos utilizados pela DRJ (e-fls. 835/838):

- Que o conceito equivocado de apoio marítimo desenvolvido pela DRJ já seria suficiente para enquadrar as operações envolvendo a embarcação *Aquarius* em tal categoria, considerando que para a DRJ a classificação de serviços de apoio marítimo apresenta os seguintes requisitos, os quais, aliás, encontram-se preenchidos pela empresa: (i) a contratação de Empresa Brasileira de Navegação; e (ii) o escopo da contratação deve ser de operar a embarcação;

- Que o primeiro requisito se mostra facilmente superado uma vez que a empresa é considerada Empresa Brasileira de Navegação de acordo com o registro da ANTAQ e esse fato foi devidamente reconhecido pela própria DRJ às e-fls. 745 do acórdão recorrido, bem assim que quanto ao segundo requisito o Contrato de Gestão Náutica firmado entre a *OSM Offshore AS* (que viria contratar a empresa recorrente) e o fretador estrangeiro, *EQUINOX*, revela que todo o escopo de contratação é a prestação de gerência náutica na qual inclui-se a responsabilidade de armar e tripular a embarcação *Aquarius*, sendo esta classificada pela Marinho do Brasil como embarcação de apoio marítimo, restando-se concluir que a referida contratação objetivava a prestação de serviços de operação de apoio marítimo;

- Que tal como definido no Contrato de Gestão Náutica da embarcação *Aquarius*, a OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA foi contratada pela empresa do mesmo grupo financeiro (*OSM Offshore AS*) para prestar uma gama de serviços relacionados à operacionalidade da referida embarcação, tais como a aquisição de equipamentos e peças sobressalentes e as assistências técnicas, auditorias e inspeções necessárias para que a embarcação estivesse em condições operacionais durante todo período fiscalizado, sendo que por questões regulatórias a empresa recorrente, enquanto Empresa Brasileira de Navegação, era responsável pela operação de apoio marítimo da embarcação *Aquarius*;

- Que no período fiscalizado a operação náutica da embarcação *Aquarius* foi compartilhada com empresa estrangeira, conforme se pode verificar através das notas fiscais em que a empresa recorrente adquiriu peças ou foi a tomadora de serviços correlatos ao operacional da embarcação, bem como efetuou a manutenção preventiva, docagem e reparos, além de suprir a embarcação com materiais de consumo necessários à operação durante o período de vigência do contrato, restando-se concluir, portanto, que tais fatos bem evidenciam que a empresa recorrente não realizava mera cessão de mão-de-obra, mas, sim, prestava serviços de apoio marítimo; e

- Que uma vez demonstrada o invariável enquadramento do serviço prestado pela empresa no âmbito da embarcação *Aquarius*, entende-se pela conversão do julgamento em diligência para que o corpo técnico possa apurar as variações que o reconhecimento do serviço prestado no âmbito da referida embarcação representará no que diz ao *quantum* devido, destacando-se, de logo, que o montante do principal exigido sofrerá uma redução proporcional de acordo com o artigo 9º, § 1º, II da Lei nº 12.546/2011, já que as receitas das três embarcações reconhecidas como de apoio marítimo (*Aquarius*, *Pacific Defiance*, substituídas pela *Pacific Dove* e *Aker Wayfarer*) representam 46% da receita total e, portanto, importará uma redução do valor do principal de R\$ 4.791.304,68 e redução proporcional dos consectários.

(iv) Da majoração da multa de ofício imposta à Recorrente – Inaplicabilidade (e-fls. 838/842):

- Que a D. Fiscalização teve acesso a todas as informações necessárias à lavratura do Auto de Infração, restando-se perceber que no próprio Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 10/11 a autoridade dispõe quais foram os documentos que foram analisados e embasaram a formalização do lançamento, sendo que, à exceção das GFIP relativas aos exercícios de 2014 e 2015 as quais haviam sido extraídas pela autoridade a partir do *Sistema GFIP Web*, todos os demais documentos foram apresentados pela empresa em atendimento às intimações fiscais;
- Que a hipótese fática que enseja a aplicação do artigo 44, § 2º da Lei nº 9.430/96 é a completa inércia por parte do contribuinte que, de maneira arbitrária, embaraça a fiscalização na tentativa de impedir que a autoridade fiscal efetue o lançamento do respetivo crédito tributário, ou seja, a inércia do contribuinte deve representar, de maneira efetiva, uma dificuldade quase que insuperável à averiguação dos fatos, não sendo essa, portanto, a hipótese dos autos;
- Que consta do próprio v. acórdão recorrido que a empresa atendeu às intimações e agiu dentro da normalidade;
- Que a empresa foi intimada a prestar informações e apresentar documentos em 3 (três) oportunidades: (i) em 10.04.2017; (ii) *Termo de Intimação Fiscal* nº 1, datado de 24.05.2017; e (iii) *Termo de Intimação Fiscal* nº 2, datado de 07.08.2018, sendo que a empresa apenas se desincumbiu de produzir qualquer ônus contra si e não apresentou a documentação tal qual solicitada através do TIF nº 2.
- Que não há relação de causalidade entre a suposta inércia da empresa em apresentar esclarecimentos e a conclusão de que tal fato teria ocasionado maiores dificuldades à fiscalização, já que a autoridade tinha acesso a todos os elementos necessários à lavratura do Auto de Infração;
- Que nos termos do Acórdão 3201-003.140 do CARF, não cabe o agravamento da multa na forma do artigo 44, § 2º da Lei nº 9.430/96 quando o contribuinte atende, ainda que parcialmente, às intimações da fiscalização; e
- Que é de fácil percepção verificar que empresa não teve a intenção de se furtar do dever de cooperação, inexistindo, portanto, qualquer ação ou omissão que justifique o agravamento da multa de ofício com base no artigo 44, § 2º da Lei nº 9.430/96.

(v) Do cristalino enquadramento da atividade da Recorrente como serviço de Apoio Marítimo nos Contratos “BIMCO” (e-fls. 842/846):

- Que o acórdão recorrido ratificou o equivocado entendimento de que a empresa não faz *jus* ao regime de apuração da *Contribuição Substitutiva incidente sobre a Receita Bruta* por não ter se convencido de que a atividade exercida durante o período fiscalizado seria a de apoio marítimo, sendo que a comprovação de que as receitas apuradas decorrem efetivamente da prestação dos serviços de apoio marítimo enseja o cancelamento integral da cobrança ora refutada;

- Que desde 2011 (Resolução nº 2220/2011) a empresa encontra-se autorizada pela *Agência Nacional de Transportes Aquaviários* (ANTAQ) a operar, por prazo indeterminado, como empresa de navegação de apoio marítimo;
- Que os contratos de prestação de serviços de apoio marítimo costumam prever, em conjunto ou isoladamente, as funções de tripular, cumprir com as obrigações legais e contratuais, realizar operações náuticas da embarcação, efetuar a manutenção preventiva, docagem e reparos, além de suprir a embarcação com materiais de consumo necessários à operação durante o período de vigência do contrato;
- Que celebra contratos com empresas estrangeiras e concessionárias no contexto de operações de embarcações próprias ou afretadas de terceiros em apoio marítimo a plataformas e outras instalações de exploração, desenvolvimento e produção e gás natural;
- Que muito embora tais contratos tenham sido nomeados como *CONTRATOS DE GESTÃO DE TRIPULAÇÃO* uma vez que esse é o padrão internacional comumente aplicado em relação a esses tipos de contrato, cabe ressaltar que se tratam de contratos igualmente inseridos no contexto da prestação de serviços de apoio marítimo;
- Que em relação aos *Contratos BIMCO* não apenas disponibiliza mão de obra especializada à bordo como também assume o controle da tripulação que irá operar e manter a embarcação (absorvendo, inclusive, eventuais riscos trabalhistas), de modo que os serviços não podem ser compreendidos de maneira isolada como se tratassem de uma simples cessão de mão de obra em sentido estrito;
- Que a natureza jurídica dos contratos deve ser perquirida pelo exame das espécies de obrigações assumidas pelas partes contratantes e não pelo *nomen iuris* que lhe é atribuído, sendo que, por certo, não é a mera cessão de mão de obra que se aplica na hipótese sob análise;
- Que a ANTAQ, anualmente, audita as empresas autorizadas a exercer tal atividade no intuito de fiscalizar o cumprimento dos requisitos e condições para a concessão/manutenção da autorização para operar como empresa brasileira de navegação de apoio marítimo;
- Que apesar das notas fiscais emitidas e acostadas às e-fls. 170/179 indicarem, por mero erro formal, o código de serviço equivocado, discriminam de maneira correta os serviços prestados como sendo o de apoio marítimo, cabendo apontar a título exemplificativo a NFS-e nº 533, emitida em 04/09/2014; e
- Que em relação a todos os contratos analisados pela D. Fiscalização resta evidente que a Impugnante presta, efetivamente, os serviços de apoio marítimo, razão pela qual o seu direito ao regime de apuração da contribuição substitutiva com base na receita bruta deve ser reconhecido.

(vi) Da grave oneração da contribuinte pelo não aproveitamento dos valores pagos a título de CPRB (e-fls. 846/848):

- Que ainda que a autoridade julgadora não concorde com os argumentos apresentados, ao menos considere, eventualmente, os valores que foram pagos a título de Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta para fins de abatimento em relação aos valores aqui discutidos sob pena de se deflagrar locupletação ilícita;
- Que a DRJ afastou o pleito da empresa sob o argumento de que tal pedido seria incompatível com a defesa apresentada, sendo que não há incompatibilidade alguma entre os argumentos que foram apresentados em sede de impugnação;
- Que o argumento de que o pedido de compensação dos valores legais careceria de amparo legal também não merece prosperar, já que nos termos do artigo 89 da IN/RFB nº 1.717/17 a Fiscalização realiza compensações de ofício cuja única exigência é a de que os tributos sejam administrados pela Receita Federal;
- Que a vedação ao enriquecimento sem causa é fundamento suficiente capaz de permitir o encontro de contas nesse processo administrativo e que, não se procedendo ao encontro de contas, o enriquecimento ilícito será ainda maior, uma vez que o lançamento tal qual efetuado ainda vem acrescido de multa agravada em 112% e juros de mora;
- Que o artigo 74 da Lei nº 9.430/96 e o artigo 89 da IN/RFB nº 1.717/17 autorizam a compensação de ofício na hipótese em que a Fiscalização verifica que existe um crédito e débito perante a Receita Federal do Brasil;
- Que os DARFs juntados à impugnação deverão ser abatidos dos valores aqui discutidos, os quais também representarão abatimento proporcional dos consectários de multa e juros de mora, sob pena de deflagrar-se situação de locupletação por parte da Fazenda Pública.

Com base em tais alegações a OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA requereu a procedência do presente Recurso Voluntário no sentido de que seja determinada (i) a dedução das parcelas oriundas da atividade de apoio marítimo relacionadas às embarcações *Aker Wayfarer*, *Pacific Defiance (Dove)* e *Aquarius*, ratificando-se os cálculos já apresentados ou convertendo-se o processo em diligência para aferição de novos valores, (ii) o afastamento da multa agravada aplicada com fundamento no artigo 44, § 2º da Lei nº 9.430/96, uma vez que restou comprovado que a empresa atendeu à fiscalização e disponibilizou os documentos necessários para a lavratura do Auto de Infração, (iii) a exclusão do montante exigido dos valores já recolhidos sob a sistemática da CPRB, de acordo com o artigo 9º, § 1º, II da Lei nº 12.546/2011 e, por fim, (iv) o cancelamento dos valores exigidos nos *Contratos de Gestão de Tripulação* – trata-se de “*padrão internacional*” – “*BIMCO*” – os quais não configuram somente cessão de mão-de-obra, bem como sejam canceladas as respectivas multas.

Penso que seja mais apropriado examinar tais alegações em tópicos apartados. Buscarei analisá-las sob as seguintes perspectivas: (i) Dos motivos que ensejaram a autuação; (ii) Da legislação de regência aplicável ao caso concreto; (iii) Da atividade de navegação de apoio marítimo realizada pela recorrente; (iv) Da demonstração da proporção entre as receitas de serviços de navegação de apoio marítimo em relação às demais receitas e da análise da

informações trazidas aos autos através da Resolução nº 2201-000.390; (v) Da aplicação da multa agravada com fundamento no artigo 44, § 2º da Lei nº 9.430/96; e, por último, (vi) Do aproveitamento dos recolhimentos realizados a título de CPRB.

1. Dos motivos que ensejaram a presente autuação fiscal

Conforme observamos anteriormente, o lançamento fiscal aqui discutido foi formalizado em virtude da apuração de ajustes e compensações indevidas de Contribuição Previdenciária Sobre a Receita Bruta (CPRB) em GFIP realizadas nas competências de 01/2014 a 12/2015 e 13º salários, as quais foram integralmente glosadas pela fiscalização.

De acordo com a *Cláusula 3 do Contrato Social* juntado às fls. 22/28, a OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA desenvolve as seguintes atividades:

- (i) Navegação;
- (ii) Gerenciamento de ativos e logística para plataformas de exploração e produção de petróleo no mar e terrestres, de embarcações, de plataformas offshore e de qualquer equipamento flutuante, por conta própria ou por conta de terceiros;
- (iii) Execução de serviços auxiliares de perfuração marítima e outros serviços relacionados com a exploração de petróleo, gás natural e outros recursos minerais;
- (iv) Exploração de serviços de navegação marítima, apoio marítimo, fluvial, lacustre e portuário, através de embarcações próprias ou de terceiros;
- (v) Armação e/ou operação de embarcações próprias ou afretadas de terceiros, em apoio marítimo a plataformas e outras instalações de perfuração e produção de óleo e gás, em águas jurisdicionais brasileiras;
- (vi) Agenciamento marítimo e exploração de atividades de operador portuário;
- (vii) Transporte marítimo, exploração de navegação costeira, exploração de navegação de apoio marítimo, exploração de navegação de apoio portuário, navegação de qualquer embarcação, de sua propriedade ou de terceiros, operação de portos, públicos ou privados, de sua propriedade ou de terceiros, bem como carregamento e descarregamento de embarcações;
- (viii) Prestação de serviços comerciais e profissionais para qualquer sociedade ou indústria, nacional ou estrangeira, incluindo, sem limitação, serviços de consultoria sobre agenciamento marítimo e/ou operações de embarcação em águas jurisdicionais brasileiros, comércio de produtos relacionados a todas as operações citadas anteriormente, em seu proveito ou de terceiros, bem como a importação e exportação de bens, em relação aos objetivos acima; e
- (ix) Participação em outras empresas, com ou sem fins lucrativos, na qualidade de parceiro, sócio-quotista ou acionista, no Brasil ou no exterior.

A empresa apresenta como atividade principal o CNAE 5232.0 (agenciamento marítimo) e atividades secundárias o CNAE 5030.1-01 (navegação de apoio marítimo) e CNAE 5030.1-02 (navegação de apoio portuário), sendo que nenhum dos códigos acima referidos estão sujeitos ao regime instituído pela Lei nº 12.546/2011.

E, aí, considerando que a OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA também não se trata de empresa fabricante de produtos identificados pelo código da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) tais quais previstos na Lei nº 12.546/2011, a autoridade fiscal procedeu com a análise das atividades e serviços desenvolvidos no período fiscalizado.

Nesse contexto, note-se que a autoridade lançadora informou que a OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA apresentou dois pareceres (e-fls. 31/44 e 45/54) a partir dos quais foram extraídas as seguintes informações:

(i) Parecer assinado por Eduardo Birkeland, datado de 20.09.2013:

“1.3. Outrossim, uma vez confirmado o enquadramento da OSM DO BRASIL nessa nova sistemática, V. Sas. nos indagam sobre como deve ser apurada a sua base de cálculo, a considerar que 99% das receitas que auferir provém da prestação, no Brasil, de serviços de gestão de navios pertencentes a armadores estrangeiros.”

(ii) Parecer assinado por Eduardo Birkeland, datado de 30.11.2015:

“1.2. Não obstante a enumeração acima, V. Sa. Nos informou que a OSM DO BRASIL não desempenha todas as atividades que compõem o seu objeto social, destacando, como atividades econômicas principais, a prestação de serviços de gestão de tripulação e de gestão de navios pertencentes a armadores estrangeiros, as quais foram reproduzidas no Comprovante de Inscrição Estadual e Situação Cadastral da Sociedade, como atividade principal, o agenciamento marítimo (classe 5232.0 do CNAE 2.1) e, como atividades secundárias, a navegação de apoio marítimo e portuário (classes 5030-1-01 e 5030-1-02 do CNAE 2.1.).

2.3. Isto posto, tem-se que, dentre as atividades que constituem o objeto social da OSM DO BRASIL, descritas no item 1.2 acima, somente as atividades de navegação de apoio marítimo e de apoio portuário (classes 5030-1-01 e 5030-1-02 do CNAE 2.1.), classificadas como atividades secundárias, deflagram a opção pelo regime substitutivo.”
(grifos originais).”

A autoridade fiscal também indicou que as atividades efetivamente desenvolvidas pela empresa nos anos de 2014 e 2015 declaradas em *SPED Contribuições* foram as seguintes: (i) agenciamento de mão-de-obra, (ii) colocação de mão-de-obra, (iii) recrutamento e seleção de mão-de-obra e (iv) serviços de apoio marítimo, sendo que apenas os serviços de apoio marítimo poderiam ensejar a pretensão da desoneração da folha de pagamentos e correlata sujeição da empresa à sistemática de recolhimento com base na receita bruta, conforme determina o artigo 8º, § 3º, inciso X da Lei nº 12.546/2011.

Ao final, a autoridade fiscal constatou que a maior parte dos *Contratos* (e-fls. 55/169) e *Notas Fiscais* (e-fls. 170/179) apresentados pela ora recorrente eram celebrados com empresas estrangeiras e tinham por objeto a gestão de tripulação de navios de armadores, os quais compunham contabilmente a receita de exportação de serviços, sendo que apenas um dos contratos havia sido celebrado com empresa nacional e apenas este contrato, portanto, compunha a receita nacional de serviços.

À vista do teor dos *pareceres*, *GFIPs* em que a empresa não declarou que exercera a atividade de navegação de apoio marítimo, mas, sim, agenciamento marítimo (código CNAE 5232.0), *SPED Contribuições*, *Notas Fiscais* e *Contratos de Prestação de Serviços*, a autoridade lançadora acabou considerando que no período fiscalizado a recorrente desenvolveu basicamente a prestação de serviços de gestão de mão-de-obra e fretamento de navios com tripulação, os quais, é certo, não se encontram na lista de atividades previstas na Lei nº 12.546/2011. E, aí, com base em tais elementos, a autoridade entendeu por glosar integralmente a compensação tal qual realizada em *GFIPs* referente às *Contribuições Previdenciárias* previstas no artigo 22, incisos I e III da Lei nº 8.212/91 ante a ausência de respaldo legal.

2. Da legislação de regência e do enquadramento no regime instituído pela Lei nº 12.546/2011

Entendo que devo iniciar esse tópico fazendo alguns comentários sobre o contexto da desoneração da folha de pagamentos e acerca da correlata implementação da sistemática de recolhimento da *Contribuição Previdenciária com base na Receita Bruta* – CPRB para que, em seguida, realizando-se uma abordagem do tributo a partir do seu fundamento constitucional de validade, possamos adentrar na análise das hipóteses de substituição da contribuição previdenciária sobre a folha pela CPRB previstas Lei nº 12.546/2011, dando ênfase aos dispositivos ali constantes que têm relação com o deslinde do caso aqui discutido.

Em linhas introdutórias, afirma-se que a carga tributária sobre a folha de salários e outros pagamentos por trabalho prestado por pessoa física encontrava-se extremamente elevada e isso acabou estimulando a informalidade nas relações de trabalho. Foi aí que o Governo Federal e o Congresso Nacional instituíram medidas para desonerar a folha de pagamentos como forma de reduzir a incidência de tributos sobre a contratação de mão-de-obra de modo a incentivar a formalização e manutenção das relações de trabalho legalmente constituídas e a fomentar certos setores da economia, restando-se perceber, de logo, que o objetivo empreendido era o de obter resultados extrafiscais.

O modelo adotado pelo Governo brasileiro foi o de substituir a contribuição a cargo da empresa incidente sobre a remuneração paga aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais à alíquota de 20% por uma nova Contribuição previdenciária sobre a receita bruta. Provavelmente como reação às sucessivas disputas judiciais relativas à constitucionalidade de contribuições patronais incidente sobre a receita das empresas, em vez da folha de pagamentos o Poder Reformador apresentou proposta de Emenda Constitucional tendente, dentre outras alterações, a incluir os parágrafos 12 e 13 no artigo 195 da Constituição Federal.

A Emenda nº 42, de 19.12.2003 acabou incluindo os §§ 12 e 13 ao artigo 195 da Constituição Federal que, a partir de então, passou a autorizar a substituição total ou parcial da tributação sobre a base econômica prevista no artigo 195, I, “a” da Constituição Federal pela tributação sobre a receita ou faturamento. Confira-se:

“Constituição Federal de 1988

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União,

dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).” (grifei)

E, aí, sobreveio a Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, posteriormente convertida na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, e instituiu a *Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta*, sendo que após o advento da referida Lei foram publicadas diversas Medidas Provisórias e outras leis que passaram a enquadrar ou desenquadrar diversos segmentos empresariais na sistemática de recolhimento da CPRB. A propósito, destaque-se, por oportuno, que rol de empresas e setores econômicos sujeitos à nova sistemática é um tanto extenso e variado.

A desoneração da folha de pagamentos e implementação da nova sistemática de recolhimento com base na receita bruta prevista na Lei nº 12.546/2011 acabou autorizando o enquadramento de empresas e diversos setores da economia em razão dos seguintes motivos:

- (i) Empresas que fabricam determinados **produtos** identificados pelo código da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), indicados pela legislação de regência;
- (ii) Empresas cuja atividade esteja enquadrada em códigos específicos da Classificação Nacional de Atividades (CNAE) tais quais previstos na lei de regência;
- (iii) Empresas de determinados setores econômicos cujas **atividades** estejam previstas na lei independentemente da indicação do código CNAE.

Confira-se, pois, o que dispõe a Lei nº 12.546/2011 na parte que nos interessa para o deslinde do caso *sub examine*, transcrevendo-se, aqui, a redação dos respectivos dispositivos vigentes à época da ocorrência dos fatos discutidos:

“Lei nº 12.546/2011

Art. 7º Contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento): (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

Art. 7º Poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições

previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991: (Redação dada pela Lei nº 13.161, de 2015)

[...]

Art. 8º Contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I. (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

Art. 8º Poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I. (Redação dada pela Lei nº 13.161, de 2015)

§ 1º O disposto no caput: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

[...]

II - não se aplica: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

a) a empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas no caput, cuja receita bruta decorrente dessas outras atividades seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

[...]

§ 3º O disposto no caput também se aplica às empresas: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

[...]

IV - de transporte marítimo de carga na navegação de cabotagem; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

[...]

X - de navegação de apoio marítimo e de apoio portuário. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012).

[...]

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

[...]

§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º, o cálculo da contribuição obedecerá: (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

I - ao disposto no caput desses artigos quanto à parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do caput do referido artigo ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que tratam o caput do art. 7º e o § 3º do art. 8º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 8º e a receita bruta total. (Redação dada pela Lei nº 12.794, de 2013)

[...]

§ 5º O disposto no § 1º aplica-se às empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 7º e 8º, somente se a receita bruta decorrente de outras atividades for superior a 5% (cinco por cento) da receita bruta total. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 6º Não ultrapassado o limite previsto no § 5º, a contribuição a que se refere o caput dos arts. 7º e 8º será calculada sobre a receita bruta total auferida no mês. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)”. (**grifei**).

Pelo que se pode notar, as empresas que desenvolvem atividades de navegação de apoio marítimo e apoio portuário e, ainda, de transporte marítimo na navegação de cabotagem estão enquadradas na sistemática de substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamentos pela CPRB, de acordo com o disposto no artigo 8º, parágrafo 3º, incisos IV e X da Lei nº 12.546/2011¹.

A propósito, caso a empresa seja enquadrada na sistemática de substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamentos pela CPRB em decorrência não da vinculação do seu código CNAE, mas, sim, em virtude da atividade exercida, a atividade não estará sujeita à regra da atividade principal prevista no artigo 9º, § 9 da Lei nº 12.546/2011² e, aí, caso a empresa se dedique a outras atividades que não estejam sujeitas ao regime da CPRB, a contribuição estará submetida ao recolhimento “misto” previsto no artigo 9º, § 1º da referida Lei.

Quer dizer, as empresas que desempenham atividades “mistas” devem recolher tanto a contribuição sobre a receita bruta relativamente às atividades que estão submetidas ao regime substitutivo quanto a contribuição sobre a folha de salários, proporcionalmente, em relação àquelas atividades que não estão enquadradas em tal regime, de sorte que as receitas auferidas devem ser apuradas mensalmente.

É que nos termos do artigo 9º, §§ 5º e 6º da Lei nº 12.456/2011, com redação dada pela Lei nº 12.715/2012, o regime “misto” de recolhimento da contribuição deve ser aplicado quando a receita bruta decorrente das outras atividades desenvolvidas não contempladas no artigo 8º da Lei nº 12.546/2011 for superior a 5% (cinco por cento) da receita bruta total e inferior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total. Por outro lado, se a receita bruta das atividades não submetidas à sistemática da CPRB for inferior a 5% (cinco por cento) da receita bruta total o recolhimento da contribuição deve ser realizado com base exclusivamente na receita bruta total auferida no mês³.

Note-se, ainda, que, de acordo com o artigo 8º, § 1º, inciso II, alínea “a” da Lei nº 12.546/2011, com a redação dada pela Lei nº 12.715/2012, caso a receita bruta auferida em razão das atividades não submetidas à sistemática de recolhimento da CPRB seja igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total a empresa não se submeterá ao regime

¹ É nesse mesmo sentido que prescreve o artigo 6º, § 4º, XI do Decreto n. 7.828/2012. Confira-se: Art. 6º. (omissis):§ 4º Entre 1º de janeiro de 2013 e 31 de dezembro de 2014, será aplicado o disposto no caput às empresas: XI - de navegação de apoio marítimo e de apoio portuário.

² Cf. Lei n. 12.546/2011. Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei: § 9º As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE deverão considerar apenas o CNAE relativo a sua atividade principal, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada, não lhes sendo aplicado o disposto no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013); § 10. Para fins do disposto no § 9º, a base de cálculo da contribuição a que se referem o caput do art. 7º e o caput do art. 8º será a receita bruta da empresa relativa a todas as suas atividades. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013).

³ É também como prescreve o artigo. 6º, parágrafos 3º e 4º do Decreto n. 7.828/2012. Confira-se: Art. 6º No caso de empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 2º e 3º, até 31 de dezembro de 2014, o cálculo da contribuição obedecerá: [...] § 3º O disposto neste artigo aplica-se às empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 2º e 3º, somente se a receita bruta decorrente dessas outras atividades for superior a cinco por cento da receita bruta total; § 4º Não ultrapassado o limite previsto no § 3º, as contribuições a que se referem os arts. 2º e 3º serão calculadas sobre a receita bruta total auferida no mês.

“misto” e tampouco ao regime substitutivo e, aí, as contribuições previdenciárias devem ser recolhidas integralmente nos termos do artigo 22, incisos I e III da Lei nº 8.212, de 1991.

Por derradeiro, a submissão ao regime substitutivo previsto no artigo 8º da Lei nº 12.546/2011 ou ao regime “misto” de que trata o artigo 9º, § 1º da referida Lei será determinado pela efetiva prestação das atividades, não bastando, para tanto, a mera previsão da atividade no *Contrato Social*, já que o objeto social ali expresso apenas indica as atividades que a empresa pode, potencialmente, explorar. Esse, aliás, o teor da Solução de Consulta COSIT nº 269, de 26.09.2014, que dispõe que “*para que determinada empresa fique obrigada ao recolhimento da contribuição previdenciária substitutiva prevista na Lei nº 12.546, de 2011, não basta que os serviços sujeitos a tal contribuição estejam previstos em contrato, sendo necessária a sua efetiva prestação*”.

Considerando que dentre as atividades desenvolvidas pela OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA apenas as atividades de navegação de apoio marítimo e de transporte marítimo na navegação de cabotagem poderiam ensejar a adoção do regime substitutivo previsto na Lei nº 12.546/2011, resta-nos, agora, examinar nos tópicos subsequentes se a recorrente, de fato, desempenhou tais atividades durante o período fiscalizado.

3. Da atividade de navegação de apoio marítimo realizada pela recorrente durante o período fiscalizado

Talvez o ponto mais tormentoso da presente autuação fiscal e que por isso mesmo mereça maior atenção diz com a atividade de navegação de apoio marítimo desenvolvida pela OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA durante o período fiscalizado.

A pergunta que deve ser aqui lançada é a seguinte: o que deve ser entendido por *atividade de navegação de apoio marítimo*? No meu entendimento, o cerne da discussão aqui travada diz respeito à compreensão exata do que significa a atividade de *navegação de apoio marítimo*, porque, a partir da compreensão do seu significado, restará verificar se a recorrente realmente a desempenhou durante o período fiscalizado.

Pois bem. Dispondo sobre a ordenação do transporte aquaviário, a Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, cuidou de definir a atividade de navegação de apoio marítimo em seu artigo 2º, VIII cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei nº 9.432/1997

Capítulo II - Das Definições

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, são estabelecidas as seguintes definições:

[...]

VIII - navegação de apoio marítimo: a realizada para o apoio logístico a embarcações e instalações em águas territoriais nacionais e na Zona Econômica, que atuem nas atividades de pesquisa e lavra de minerais e hidrocarbonetos.”

Pela definição legal, o enquadramento de quaisquer empresas na atividade de *navegação de apoio marítimo* deve ser realizado à vista de dois critérios: (i) a atividade deve ser realizada para o apoio logístico a embarcações e instalações que atuem nas atividades de pesquisa e lavra de minerais e hidrocarbonetos, tais como plataformas e outras instalações de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e de gás natural; e (ii) a atividade deve realizar-se em águas territoriais e nacionais e na Zona Econômica.

De acordo com a *Classificação Nacional de Atividades Econômicas* – CNAE, a atividade de *navegação de apoio marítimo* apresenta o código 5030-1/01 e compreende as seguintes atividades:

“CNAE-Subclasses 2.3

Hierarquia

Seção: H TRANSPORTE, ARMAZENAGEM E CORREIO

Divisão: 50 TRANSPORTE AQUAVIÁRIO

Grupo: 50.3 Navegação de apoio

Classe: 50.30-1 Navegação de apoio

Subclasse: 5030-1/01 Navegação de apoio marítimo

Notas Explicativas:

Esta subclasse compreende:

- a navegação realizada para o apoio logístico a embarcações e instalações em águas territoriais nacionais e na Zona Econômica, que atuem nas atividades de pesquisa de minerais e hidrocarbonetos.

Esta subclasse não compreende:

- os serviços de apoio portuário (5030-1/02).
- os serviços de reboque e empurradores realizado por empresas de apoio marítimo (5030-1/03).
- os serviços de socorro e salvamento (salvagem) (5030-1/03).

Lista de Descritores

5030-1/01 APOIO MARÍTIMO (APOIO A PLATAFORMAS); SERVIÇOS DE

5030-1/01 NAVEGAÇÃO DE APOIO MARÍTIMO; SERVIÇOS DE

5030-1/01 NAVEGAÇÃO OFFSHORE; SERVIÇOS DE

5030-1/01 TRANSPORTE DE MERCADORIAS E PESSOAS PARA SUPRIMENTO E APOIO A NAVIOS

5030-1/01 TRANSPORTE DE MERCADORIAS E PESSOAS PARA SUPRIMENTO E APOIO A PLATAFORMAS DE EXPLORAÇÃO DE MINERAIS E HIDROCARBONETOS

5030-1/01 TRANSPORTE DE MERCADORIAS E PESSOAS PARA SUPRIMENTO E APOIO A PLATAFORMAS DE PESQUISA.”

A *Associação Brasileira de Empresas de Apoio Marítimo (ABEAM)* também cuidou de conceituar tal atividade nos seguintes termos⁴:

“Conceitualmente, a Navegação de Apoio Marítimo confere o apoio logístico para embarcações e instalações em águas territoriais nacionais e na Zona Econômica, que atuem nas atividades de pesquisa e lavra de minerais e hidrocarbonetos. As embarcações de Apoio Marítimo fazem suprimentos às unidades de exploração e produção dos insumos necessários às suas operações e auxiliam em fainas de diversas naturezas tais como montagem e lançamento de equipamentos e tubulações, manuseio de âncoras, manuseio de espia, transporte de pessoal, combate a poluição, combate a incêndios, manutenção das plataformas e estruturas submersas. De acordo com a complexidade da natureza das atividades, as embarcações de apoio marítimo assumem características técnicas mais sofisticadas.”

Observe-se que a atividade de *navegação de apoio marítimo* compreende toda e qualquer prestação de serviços necessárias ao apoio logístico e à manutenção das operações das unidades de exploração e produção de petróleo, podendo-se destacar aí, e de forma exemplificativa, as atividades de montagem e lançamento de equipamentos e tubulações, manuseio de âncoras, tubulações e cabos variados, manuseio de espia, transporte de pessoal, combate à poluição, combate a incêndios, manutenção de plataformas e estruturas submersas, sendo que no desenvolvimento de tais atividades é necessária a utilização de embarcações específicas as quais, aliás, servem para atender a um mercado também muito específico.

É bem verdade que no início de tudo as embarcações de *navegação de apoio marítimo* eram unidades relativamente simples, mas com o passar do tempo elas foram se tornando mais potentes e mais sofisticadas⁵. Conforme se pode verificar das informações extraídas do sítio eletrônico da *Associação Brasileira de Empresas de Apoio Marítimo (ABEAM)* os principais tipos de embarcações de *navegação de apoio marítimo* e suas respectivas funções⁶ são as seguintes:

- “**1. AHTS (Anchor Handling and Tug Supply):** Embarcações de elevada potência que atuam como rebocador, manuseio de âncoras e transporte de suprimentos.
- 2. PSV (Platform Supply Vessel):** Utilizadas para transporte de suprimentos.
- 3. SV (Mini Supply Vessel):** Mini supridores às plataformas de petróleo.
- 4. FSV (Fast Supply Vessel):** Supridores de cargas rápidas.
- 5. Crewboat:** Adotadas para transporte de tripulantes para as plataformas.
- 6. OSRV (Oil Spill Response Vessel):** Utilizadas para combate a derramamento de óleo.
- 7. RSV (Remotely Support Vessel):** Embarcações equipadas com veículos de operação remota (Remotely Operated Vehicle - ROV).
- 8. RV (Research Vessel):** Embarcações de Pesquisa.
- 9. DSV (Diving Support Vessel):** Embarcações para suporte e apoio ao mergulho.

⁴ Disponível em: <<http://www.abeam.org.br/arquivos/1493907979.pdf>>. Acesso em: 18 nov. 2019.

⁵ Em 10.03.2015, o Jornal Pelicano publicou a seguinte matéria: “Offshore: conheça o apoio marítimo”, dando conta dos principais tipos de embarcações de apoio marítimo e respectivas funções. Disponível em: <<https://www.jornalpelicano.com.br/2015/03/embarcacoes-de-apoio-maritimo-offshore-conheca-um-pouco-desse-universo/>>. Acesso em: 18 nov. 2019.

⁶ Disponível em: <<http://www.abeam.org.br/embarcacoes.php>>. Acesso em: 18 nov. 2019.

10. WSV (Well Stimulation Vessel): Empregadas para estimulação de poços de petróleo.

11. PLSV (Pipe Laying Support Vessel): Embarcação complexa e altamente especializada, dotada de equipamentos/sistemas sofisticados e de elevado valor, é usada para construção e lançamento de linhas rígidas e flexíveis.

12. MPSV (Multi-Purpose Support Vessel): Embarcações empregadas em tarefas múltiplas.”

A atividade de *navegação de apoio marítimo* é desenvolvida por meio de embarcações específicas e um tanto sofisticadas. A própria ABEAM dispõe que a navegação de apoio marítimo é realizada com o uso de embarcações específicas que têm por escopo o apoio logístico a embarcações e instalações em águas territoriais nacionais e na Zona Econômica, as quais devem atuar nas atividades de pesquisa e lavra de minerais e hidrocarbonetos.

A própria Agência Nacional de Transportes Aquaviários – ANTAQ dispõe em sua sessão *Perguntas Frequentes - Navegação Marítima* que a navegação marítima compreende os seguintes tipos⁷:

“Perguntas Frequentes – Navegação Marítima

1. Quais são os tipos de navegação marítima?

R:

Navegação de cabotagem: é aquela realizada entre os portos ou pontos do território brasileiro, utilizando a via marítima ou estas e as vias navegáveis interiores;

Navegação de longo curso: navegação realizada entre portos brasileiros e estrangeiros;

Navegação de apoio marítimo: é a realizada para o apoio logístico a embarcações e instalações em águas territoriais nacionais e na Zona Econômica, que atuem nas atividades de pesquisa e lavra de minerais e hidrocarbonetos.

Navegação de apoio portuário: realizada exclusivamente nos portos e terminais aquaviários, para atendimento a embarcações e instalações portuárias.”

Para que a empresa possa realizar a atividade de *navegação de apoio marítimo* deverá ser proprietária de embarcação ou afretá-la junto a alguma empresa brasileira ou estrangeira. A respeito das restrições ao uso de embarcações estrangeiras e o seu afretamento para a navegação de apoio marítimo, faz-se necessário verificar o que dispõem a Lei nº 9.432/1999, Lei nº 10.233/2001 e Resolução nº 495/2005 da ANTAQ. Confira-se:

“Lei nº 9.432/1997

Art. 7º As embarcações estrangeiras somente poderão participar do transporte de mercadorias na navegação de cabotagem e da navegação interior de percurso nacional, bem como da navegação de apoio portuário e da navegação de apoio marítimo, quando afretadas por empresas brasileiras de navegação, observado o disposto nos arts. 9º e 10.

Parágrafo único. O governo brasileiro poderá celebrar acordos internacionais que permitam a participação de embarcações estrangeiras nas navegações referidas neste artigo, mesmo quando não afretadas por empresas brasileiras de navegação, desde que idêntico privilégio seja conferido à bandeira brasileira nos outros Estados contratantes.

⁷ Disponível em: <<http://portal.antaq.gov.br/index.php/navegacao/maritima-e-de-apoio/perguntas-frequentes-navegacao-maritima/>>. Acesso em: 01 mar. 2021.

Art. 8º A empresa brasileira de navegação poderá afretar embarcações brasileiras e estrangeiras por viagem, por tempo e a casco nu.

Lei nº 10.233/2001

Art. 27. Cabe à Antaq, em sua esfera de atuação:

[...]

XXIV – autorizar as empresas brasileiras de navegação de longo curso, de cabotagem, de apoio marítimo, de apoio portuário, fluvial e lacustre, o afretamento de embarcações estrangeiras para o transporte de carga, conforme disposto na Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997.

Resolução nº 495/2005 - ANTAQ

Art. 1º Esta Norma tem por objeto estabelecer os procedimentos e critérios para o afretamento de embarcação por empresa brasileira de navegação na navegação de apoio marítimo.

Parágrafo único. A navegação de apoio marítimo somente poderá ser realizada por empresa brasileira de navegação de apoio marítimo, utilizando embarcação de bandeira brasileira e, exclusivamente nos cargos previstos nesta Norma e uma vez cumpridos todos os requisitos nela estabelecidos, utilizando embarcação de bandeira estrangeira afretada.

[...]

Art. 3º Para os fins desta Norma, considera-se:

I - navegação de apoio marítimo: a realizada em águas territoriais nacionais e na Zona Econômica para o apoio logístico a embarcações e instalações que atuem nas atividades de pesquisa e lavra de minerais e hidrocarbonetos;

II - empresa de navegação de apoio marítimo: a empresa brasileira de navegação autorizada pela ANTAQ a explorar os serviços de apoio marítimo.”

Pela leitura dos dispositivos transcritos, conclui-se que a atividade de navegação de apoio marítimo deve ser realizada por *Empresa Brasileira Navegação* (EBN) que detenha sua própria embarcação ou realize o afretamento de embarcações que, aliás, deve recair sobre embarcação de bandeira brasileira ou, excepcionalmente, poderá recair sobre embarcação de bandeira estrangeira desde que afretada por uma EBN.

A rigor, note-se que o afretamento de embarcações para a realização da navegação de apoio marítimo é muito comum no mercado, podendo recair, como antevisto, sobre embarcação de bandeira brasileira ou estrangeira. A empresa interessada em executar o serviço de apoio marítimo e que não detenha o barco para tanto contrata o afretamento com a empresa proprietária do barco e, a partir de então, estará apta a prestar tal serviço. A questão é simples em relação ao afretamento de embarcações brasileiras, bastando, para tanto, que seja celebrado um contrato de afretamento para sacramentar a relação entre as partes.

Todavia, de acordo com o artigo 7º da Lei nº 9.432/1997, as embarcações estrangeiras somente poderão ser utilizadas na prestação do serviço de navegação de apoio marítimo quando afretadas por Empresas Brasileiras de Navegação. Esta é a “regra geral” para que as embarcações estrangeiras possam prestar o serviço de apoio marítimo no Brasil.

Cumprindo-se o requisito legal – a embarcação deve estar afretada a uma EBN –, o serviço poderá ser prestado diretamente pela EBN que afretou a embarcação ou por meio de uma terceira empresa que acaba contratando com a EBN afretadora. Ou seja, o referido artigo 7º não impõe que o afretamento seja realizado diretamente pela empresa responsável pela execução do serviço de navegação de apoio marítimo.

Dito de outro modo, a exigência de afretamento da embarcação estrangeira a uma EBN equivale a uma exigência operacional para que a embarcação possa operar no Brasil, sendo que tal exigência não interfere no conceito de navegação de apoio marítimo e tampouco desnaturaliza o conceito de apoio marítimo para fins fiscais no que diz respeito ao enquadramento do serviço prestado para fins de CPRB. Em momento algum a lei tributária condiciona o enquadramento da empresa de apoio marítimo para fins de CPRB ao afretamento (direto) da embarcação estrangeira utilizada na prestação desse serviço.

A exigência de afretamento da embarcação estrangeira a uma EBN é uma exigência legal que se justifica em face da vedação às embarcações estrangeiras de navegarem em águas brasileiras. Porém, uma vez que a embarcação estrangeira é afretada a uma EBN, o requisito resta cumprido, podendo tal embarcação – se for o caso – ser objeto de contratação com uma terceira empresa brasileira, que poderá utilizá-la nas atividades de apoio marítimo.

Saliente-se, por oportuno, que o voto condutor da decisão recorrida admitiu essa hipótese quando analisou os contratos da Petrobras de nº 2050.0080742.12.2 e nº 2050.0093096.14.2, já que, ao fazê-lo, a autoridade julgadora acabou apontando que a Petrobrás (i) afretou embarcação da Swire Pacific Offshore (“Pacific Defiance”) e que, em seguida, (ii) firmou contrato de “serviços de operação” da embarcação com a OSM, concluindo que *“a Impugnante foi contratada pela Petrobras, na qualidade de EBN, para operar a referida embarcação de bandeira estrangeira, como determina a legislação”*. A propósito, essa embarcação havia sido afretada pela Petrobrás e não pela OSM BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA.

Aliás, é bem verdade que a decisão recorrida acabou reconhecendo que a OSM BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA exerceu a atividade de navegação de apoio marítimo durante o período fiscalizado ao menos em relação aos contratos firmados com a Petrobrás. Confira-se:

“III.1. Dos contratos PETROBRÁS

12. Com relação aos contratos firmados com a PETROBRAS, a Impugnante alega que são diretamente relacionados com a prestação do serviço de apoio marítimo.

12.1. O que se observa é que a Petrobrás e a empresa Swire Pacific Offshore (North Sea) Limited, firmaram, em 17/12/2013, o contrato E&P nº 2050.0080741.12.2 (DOCUMENTO 13, fls. 411-449, também juntado pelo Auditor-Fiscal, fls. 133-171), o qual se refere a afretamento por tempo da embarcação PACIFIC DEFIANCE (tipo AHTS 18000) pela PETROBRAS, tratando-se de embarcação de bandeira estrangeira (Singapura).

12.2. A cláusula 2.2.1.3 do referido contrato E&P nº 2050.0080741.12.2, assim expressa:

2.2.1.3. O CONTRATO terá sempre execução simultânea com o de Prestação de Serviços de Operação a este afretamento, assinado na mesma data com Empresa Brasileira de Navegação - Apoio Marítimo, sem prejuízo dos termos da Cláusula Décima Terceira — Rescisão.

12.3. Diante da cláusula 2.2.1.3, a Impugnante firmou, em 17/12/2013, o contrato nº 2050.0080742.12.2 (DOCUMENTO 14, fls. 451-487) com a PETROBRAS para a prestação dos serviços de operação da referida embarcação, posteriormente substituída pela embarcação "PACIFIC DOVE", conforme Aditivo nº 01 (DOCUMENTO 15, fls. 488-494).

12.4. Do mesmo modo, constata-se que a Impugnante foi contratada pela PETROBRAS, na qualidade de EBN, para operar a referida embarcação de bandeira estrangeira, como determina a legislação. Além do referido contrato e seu aditivo expressarem que se trata de operação da embarcação, caracterizando-se, portanto, como navegação de apoio marítimo, os demais documentos acostados aos autos (DOCUMENTOS 16 a 22, fls. 495-565) corroboram esse entendimento.

12.5. Desse modo, pode-se inferir que a Impugnante foi contratada, na qualidade de EBN, para exercer a atividade de navegação de apoio marítimo com a embarcação de bandeira estrangeira PACIFIC DEFIANCE (tipo AHTS 18000), posteriormente substituída pela PACIFIC DOVE, em período compatível com o objeto da autuação.

12.6. Com relação ao contrato nº 2050.0093096.14.2 (DOCUMENTO 23, fls. 566-656), entre a PETROBRAS, a Impugnante e a empresa AKER OILFIELD SERVIÇOS DE PETRÓLEO E GÁS DO BRASIL LTDA. para a operação da embarcação AKER WAYFARER, a Impugnante alega, também, que a mesma estrutura contratual se repete em relação ao contrato firmado entre a PETROBRAS e a empresa Swire Pacific Offshore (North Sea) Limited (contrato E&P nº 2050.0080741.12.2). Destaca que a documentação igualmente atesta que o tipo de navegação é de apoio marítimo e que o operador é a Impugnante (DOCUMENTO 24, fls. 657-659).

12.7. Primeiramente, insta ressaltar que o contrato não está datado, mas o reconhecimento de firma se refere à 23/09/2014, ou seja, compreende parte do período objeto da autuação, bem como o Certificado de Autorização de Afretamento (CAA), DOCUMENTO 24, fls. 657-659, possui validade a partir de 27/12/2017, portanto fora do período objeto da autuação e o tipo de embarcação é MPSV.

12.8. De fato, apesar de tal contrato não ter sido apresentado à Fiscalização ou pelo menos não foi descrito no TVF, trata-se de contrato em que a Impugnante, juntamente com a AKER OILFIELD SERVIÇOS DE PETRÓLEO E GÁS DO BRASIL LTDA., se obrigam a operar a embarcação de bandeira estrangeira, ou seja, pode-se inferir que, na qualidade de EBN, foi contratada para exercer a atividade de navegação de apoio marítimo com a embarcação de bandeira estrangeira (Noruega) AKER WAYFARER (tipo SESV), em período parcialmente compatível com a autuação.

12.9. Registre-se que tais contratos demonstram a denominada bipartição dos contratos de afretamento de embarcação e prestação de serviços, sendo necessário; para fins tributários, verificar qual a natureza dos pagamentos, tendo em vista a realidade fática e não a formalidade dos contratos, uma vez que o fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados.

12.10. Enfim, conclui-se que os dois contratos firmados com a PETROBRAS, se efetivamente realizados, indicam que a Impugnante exerceu a atividade de navegação de apoio marítimo, cujas datas de contratação são compatíveis com a autuação. Contudo, como exaustivamente explicitado, fica a depender da efetiva prestação desses serviços em todas as competências objeto da autuação, bem como dos valores correspondentes, mensalmente, a tais serviços, eis que a Impugnante seria participante do regime da CPRB pelo regime misto."

A própria DRJ entendeu às e-fls. 757 que caso os contratos firmados com a Petrobrás tenham sido realizados, a empresa teria exercido efetivamente a atividade de navegação de apoio marítimo, cujas datas de contratação são compatíveis com a autuação. Portanto, somente os dois contratos firmados com a PETROBRAS poderiam ensejar o enquadramento no regime de recolhimento pela CPRB.

Além do mais, vale destacar que alguns documentos colacionados na impugnação também já atestavam que a ora recorrente exercera a atividade de navegação de apoio marítimo durante o período objeto da autuação. Veja-se:

1. Resolução ANTAQ nº 2200 de 1º de Setembro de 2011, publicada no DOU em 06.09.2011, por meio da qual a OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA foi autorizada a operar, por prazo indeterminado, como Empresa Brasileira de Navegação, na navegação de apoio marítimo (e-fls. 254/259);
2. Acordos coletivos de trabalho em que a OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA é signatária e a partir dos quais é possível perceber tanto a sua abrangência correspondente, em âmbito nacional, aos trabalhadores aquaviários lotados em embarcações utilizadas no apoio marítimo das Empresas acordantes e representados pelo Sindicato acordante, quanto as respectivas funções de cada trabalhador e respectivas remunerações (e-fls. 277/380);
3. Estatuto da Associação Brasileira das Empresas de apoio Marítimo – ABEAM em que a OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA faz parte e que nos termos do 6º do CAPÍTULO II – DOS ASSOCIADOS, SUA ADMISSÃO, DIREITOS E DEVERES estabelece que o quadro social será constituído por empresas brasileiras de navegação de apoio marítimo, assim entendidas aquelas que, atendendo a legislação vigente e as normas regulamentares editadas pela autoridade competente prestam apoio logístico a embarcações e instalações que atuam nas atividades de pesquisa e lavra de minerais e hidrocarbonetos em águas territoriais nacionais e na Zona econômica (e-fls. 388/399);
4. Atestado de Inscrição Temporária de Embarcação Estrangeira (AIT) emitido pela Marinha do Brasil – Capitania dos Portos do Rio de Janeiro - RJ em que é possível perceber que a OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA é operadora da embarcação *Armador Swire Pacific Offshore Operations* (PTE) LTDA., afretada pela Petrobrás (e-fls. 493/495);
5. Certificado de Autorização de Afretamento – CAA emitido pela ANTAQ, que é o documento que formaliza a autorização de afretamento de embarcação estrangeira para operar na navegação escolhida relativa à embarcação *PACIF DOVE* (e-fls. 496/497);
6. Certificados de Conteúdo Local emitido pela ANP em que a OSM BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA é fornecedora do serviço de Operação da Embarcação *Pacif Dove*, do Tipo AHTS (e-fls. 498/517);
7. Boletins de Avaliação de Desempenho dando conta que a OSM BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA é fornecedora e tem por especialidade o Afretamento de Embarcações – Apoio Marítimo (e-fls. 520/526);

8. Contrato nº 2050.0093096.14.2 firmado entre a Petrobrás e as empresas Aker Oilfield Serviços de Petróleo e Gás do Brasil Ltda e a a OSM BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA tendo por objeto a prestação, pelas CONTRATADA Empresa Brasileira de Navegação (EBN) os serviços de operação da Embarcação AKER WAYFARER, do tipo SESV - SUBSEA EQUIPMENT SUPPORT VESSEL (e-fls. 564/653);
9. Certificado de Autorização de Afretamento – CAA emitido pela ANTAQ relativo à embarcação AKER WAYFARER (e-fls. 655/657);
10. Certificado de Autorização de Afretamento – CAA emitido pela ANTAQ correspondente à embarcação AQUARIUS (e-fls. 658/662); e
11. Cartões de Tripulação de Segurança - CTS emitidos pela Capitania dos Portos do Rio de Janeiro por meio dos quais certifica-se que as Embarcações Dan Swift e Pacific Dove são adequadamente tripuladas sempre que navegar dentro de sua classificações (e-fls. 664/664).

Todas essas razões bem demonstram que a OSM BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA exerceu a atividade de navegação de apoio marítimo durante os anos de 2014 e 2015. O foco de análise, agora, deve recair sobre a suposta demonstração efetiva receita bruta auferida a partir do exercício da atividade de navegação de apoio marítimo e de transporte marítimo na navegação de cabotagem, restando-se examinar, portanto, a proporção entre a receita total e a receita exclusiva das referidas atividades, destacando-se, de plano, que é aí que as informações trazidas aos autos através da Resolução nº 2201-000.390 deverão ser, de fato, verificadas e examinadas.

4. Da demonstração da proporção das receitas de serviços de navegação de apoio marítimo e de transporte marítimo na navegação de cabotagem em relação às demais receitas e da análise das informações decorrentes da Resolução nº 2201-000.390

Penso que seja apropriado iniciar a análise deste tópico partindo dos motivos que foram levados em conta pela autoridade lançadora e pelos quais o enquadramento da OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA no regime de recolhimento misto previsto no artigo 9, § 1º da Lei nº 12.546/2011 não foi reconhecido. Porque, segundo a autoridade fiscal, a maioria dos *Contratos* analisados foram celebrados com empresas estrangeiras e referem-se à gestão de tripulação de navios de armadores, razão pela qual compunham a Receita de exportação de serviços.

Os contratos analisados tanto pela autoridade lançadora quanto pela autoridade judicante de 1ª instância correspondem a contratos-padrão BIMCO, firmados entre a recorrente e a DAN SWIFT SINGAPORE PTE LTD referente à embarcação DAN SWIFT e entre a recorrente e a OSM OFFSHORE SA, relativo à embarcação AQUARIUS BRASIL.

Nesse ponto, consigne-se que a DRJ entendeu que a OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA não se desincumbiu do ônus da prova, não tendo trazido aos autos a comprovação de que realizou a atividade de navegação de apoio marítimo em todas as competências dos anos de 2014 e 2015, respeitando o percentual

legalmente exigido, eis que suas atividades indicam que, se fosse o caso, somente poder-se-ia enquadrar no regime misto e desde que as receitas das atividades não sujeitas ao regime de substituição fossem inferiores a 95%.

Os motivos que levaram a DRJ a não reconhecer o direito da recorrente ao recolhimento da contribuição previdenciária com base na CPRB dizem respeito à falta de comprovação de que as receitas relativas à atividade de navegação de apoio marítimo representassem ao menos 5% da receita bruta total nos anos objeto da autuação. Confira-se alguns trechos da decisão recorrida:

“13.7. Em síntese, extrai-se dos referidos contratos, que a Impugnante foi contratada por proprietárias de embarcações estrangeiras para fornecer os serviços de gestão de tripulação, o que implica o fornecimento de tripulação devidamente qualificada, responsabilizando-se contratualmente pelas obrigações trabalhistas e previdenciárias. Isso corrobora o exposto nos pareceres contratados pela Impugnante de que 99% de suas atividades são relacionadas a empresas estrangeiras e do constatado pela Auditoria, no SPED Contribuições, que tais serviços compõem contabilmente a receita de exportação de serviços. Com relação aos oficiais-sênior, observa-se que são empregados diretamente pelo proprietário.

13.8. Conclui-se que a Impugnante não é a responsável pela operação das embarcações, não é proprietária das embarcações e não as afretou das proprietárias estrangeiras, não havendo indicação de que as embarcações são relacionadas à navegação de apoio marítimo, sendo que, inclusive, os oficiais-senior são empregados da proprietária da embarcação.

13.9. Como argui a Impugnante, a natureza jurídica dos contratos não deve considerada somente pelo “nomem iuris”. No caso, a Impugnante aduz que os serviços de navegação de apoio marítimo são amplos. Contudo, os serviços prestados não podem ser caracterizados como sendo navegação de apoio marítimo, pois as embarcações são de bandeiras estrangeiras, às quais é vetada a utilização na navegação de apoio marítimo, somente podendo ser utilizadas para tal atividade se fossem afretadas por uma EBN, o que não restou demonstrado nos autos.

13.10. Por derradeiro, se o serviço que a Impugnante pretende caracterizar como navegação de apoio marítimo é prestado em embarcação que não pode exercer tal atividade, indubitavelmente, tais serviços não podem ser caracterizados como sendo de apoio marítimo.

13.11. Por consequência, não procede a alegação da Impugnante com relação às notas fiscais que emitiu (fls. 172/181), as quais, por mero erro formal, segundo a Impugnante, estariam indicando o código de serviço erradamente, mas discriminando de maneira correta o serviço prestado como sendo o de apoio marítimo, citando como exemplo a NFS-e nº 533. Na realidade, o que se demonstrou nos autos é que o código de serviço está correto e a discriminação é que estaria incorreta.

[...]

14. Enfim, a análise dos contratos firmados pela Impugnante com a PETROBRAS e os contratos-padrão BIMCO, fornecem conclusões precisas.

14.1. Apesar de ser uma EBN e estar autorizada a exercer a atividade de “navegação de apoio marítimo”, os contratos-padrão BIMCO não demonstram que a Impugnante possui embarcação própria ou afretada que seja específica das atividades de navegação de apoio marítimo, nem mesmo que opera tais embarcações para atividade de navegação de apoio marítimo.

14.2. Os contratos-padrão BIMCO foram firmados com empresas estrangeiras, os quais confirmam claramente que são relativos a prestação de serviços de gestão de mão de obra e fornecimento de tripulação, não se prestando para demonstrar serviços de navegação de apoio marítimo.

14.3. Pondere-se que as empresas estrangeiras não podem prestar serviços de navegação de apoio marítimo, podendo somente figurar na condição de fretadoras de tais embarcações, em uma das modalidades de contrato de afretamento, para uma EBN realizar tais serviços a uma empresa petrolífera brasileira, o que restou demonstrado somente em dois contratos com a Petrobrás.

14.4. Por derradeiro, se o serviço que a Impugnante pretende caracterizar como navegação de apoio marítimo é prestado em embarcação estrangeira, que não pode exercer tal atividade, indubitavelmente tais serviços não podem ser caracterizados como sendo de navegação de apoio marítimo.

[...]

14.7. Como visto, por força do art. 8º, § 1º, II, “a”, da Lei nº 12.546/2011, com a redação dada pela Lei nº 12.715/2012, se a receita bruta de atividades não contempladas for igual ou superior a 95% (noventa e cinco por cento) da receita bruta total, não será aplicado o regime misto e tampouco o regime substitutivo, devendo as contribuições serem recolhidas

integralmente nos termos do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991.

14.8. A própria receita da Impugnante já denuncia que suas atividades são de exportação de serviços, totalizando, segundo o parecer que contratou, 99% das suas receitas, bem como o Auditor-Fiscal confirmou que a maior parte dos contratos é celebrado com empresas estrangeiras e que compõe contabilmente a receita de exportação de serviços. A Impugnante não se desincumbiu de refutar tais informações, esclarecendo as atividades que efetivamente realiza.

[...]

14.10. De fato, o que se pode constatar, como concluiu o Auditor-Fiscal, é que a Impugnante, preponderantemente, presta serviços de gestão de mão de obra (fornecendo parte da tripulação) a empresas estrangeiras, com contratos-padrão BIMCO, sendo que a operação de tais embarcações não estava a cargo da Impugnante, que é uma EBN, não podendo tais embarcações serem utilizadas para navegação de apoio marítimo.”

Em sede de Memoriais (e-fls. 1.821/1.832), a recorrente elaborou planilhas que demonstram exatamente o valor do faturamento mensal relativo a cada uma das embarcações envolvidas nos contratos vigentes nos anos de 2014 e 2015, as quais, aliás, foram juntadas às e-fls. 1.833/1.838, do que se verifica que ao longo daqueles anos a receita decorrente da atividade de navegação de apoio marítimo sempre foi superior a 5% da receita bruta mensal auferida, razão por que a recorrente, de fato, faria *jus* ao menos ao recolhimento da CPRB pela sistemática do regime misto. A recorrente também entendeu por colacionar aos autos os dados da *Base Gerencial do Sistema de Afretamento* emitidos pela ANTAQ correspondentes aos anos de 2014 e 2015 (e-fls. 1.850/1.874 e 1.963/2.144).

Ressalte-se, ainda, que a autoridade lançadora entendeu que grande parte das receitas da recorrente correspondiam à exportação de serviços. Todavia, a exportação de serviços não influencia na análise do enquadramento da recorrente no regime instituído pela Lei nº 12.546/2011, uma vez que as receitas de exportação não serão objeto de tributação pela CPRB e, portanto, devem ser excluídas da base de cálculo da receita bruta, conforme prescreve o artigo 9º, inciso II, alínea “a” da referida Lei. Confira-se:

“Lei nº 12.546/2011

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

(...)

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

a) de exportações.”

No caso em tela, porém, não há se falar em exportação de serviços, pois os serviços foram realizados em território brasileiro, sendo que apenas alguns dos contratantes eram pessoas jurídicas sediadas no exterior.

De todo modo, o que deve restar claro é que a norma supracitada é bastante clara ao dispor que as receitas de exportações não devem ser consideradas para fins de aferição da sistemática de tributação que deve ser aplicada, isto é, se a empresa é obrigada a recolher apenas CPRB ou, ao contrário, se a empresa é obrigada a recolher apenas as contribuições previdenciárias previstas no artigo 22 da Lei nº 8.212/91 ou, ainda, se a empresa encontra-se submetida ao recolhimento com base no regime “misto”, nos termos do que dispõe o artigo 9º, parágrafos 1º e 5º da Lei nº 12.546/2011.

Pois bem. Em 03/12/2019, esta Turma julgadora entendeu por converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência através da Resolução nº 2201-000.390 (e-fls. 2.145/2.165), porque se antes a premissa eleita pela autoridade fiscalizadora era no sentido de que a empresa não havia demonstrado a prestação dos serviços da atividade navegação de apoio marítimo, posteriormente a autoridade julgadora acabou superando tal premissa ao reconhecer que, de fato, a empresa desenvolvera a atividade de navegação de apoio marítimo durante o período fiscalizado ao menos no que diz respeito aos contratos firmados com a Petrobrás.

E, aí, como a empresa havia trazido aos autos informações acerca do faturamento mensal relativo a cada uma das embarcações envolvidas nos contratos vigentes nos anos de 2014 e 2015 e que ao longo do período em referência a receita decorrente da prestação de serviços de navegação de apoio marítimo e de transporte marítimo de carga na navegação de cabotagem, mês a mês, sempre foi superior a 5% da receita mensal auferida, restava-nos, pois, verificar com precisão, e à luz do que dispõe a própria Solução de Consulta COSIT nº 269, de 26.09.2014, a demonstração e a comprovação efetiva das receitas auferidas com a prestação dos referidos serviços realizados durante o período em evidência.

Nesse ponto, faz-se necessário elencarmos alguns excertos da referida Resolução nº 2201-000.390 no sentido de não restar dúvidas acerca dos motivos que ensejaram a conversão do julgamento em diligência e sobre quais eram os fins almejados com a referida medida. Confira-se:

“Seguindo essa linha de raciocínio, entendo que algumas questões que talvez tenham passado despercebidas devem ser aqui consideradas.

Em primeiro lugar, note-se que com base nos *Contratos de Prestação de Serviços e Notas Fiscais* e, ainda, levando-se em conta o teor dos pareceres exarados em favor da empresa, a autoridade lançadora elegeu a premissa de que a OSM BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA não exercera a atividade de navegação de apoio marítimo nos anos 2014 e 2015, sendo que a própria autoridade dispôs que durante o período fiscalizado a empresa efetivamente desenvolvera os serviços de apoio marítimo. Em segundo lugar, percebe-se que a autoridade julgadora, por sua vez, afirmou categoricamente que ao menos em relação aos Contratos firmados com a Petrobrás a recorrente exercera a atividade de navegação de apoio marítimo durante o período fiscalizado.

Parece-me que tais fatos são relevantes para o deslinde do caso concreto. Ora, se antes a premissa eleita era a de que a empresa não demonstrou a prestação da atividade de navegação de apoio marítimo, agora, depois da decisão de 1ª instância, essa premissa

restou superada ao menos no que diz com os contratos firmados com a Petrobrás. Quer dizer, durante o período fiscalizado a empresa efetivamente desenvolveu a atividade de navegação de apoio marítimo, a qual, aliás, encontra-se prevista no artigo 8º, § 3º, inciso X da Lei nº 12.546/2011.

De todo modo, se é certo que não consta nos autos documentos que atestem a efetividade das receitas da OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA provenientes da atividade de navegação de apoio marítimo (e de cabotagem) durante os anos de 2014 e 2015, também é certo que as informações trazidas aos autos em sede de memoriais de fls. 1.823/1.834, acompanhadas das planilhas de fls. 1.835/1.840 e demais documentos de fls. 1.852/1.875, são de todo relevante para o deslinde do caso.

Por essas razões, entendo por converter o julgamento em diligência para que a UNIDADE LANÇADORA proceda de acordo com os itens a seguir descritos:

- (i) Solicite-se à OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA a demonstração e comprovação efetiva das receitas auferidas com a prestação de serviços de navegação de apoio marítimo (e de cabotagem) realizados durante os anos de 2014 e 2015;
- (ii) Verifique-se, em seguida, os demonstrativos juntados às fls. 1.835/1.840 para que possa, a partir de então, cotejar tais informações com aquelas disponíveis na contabilidade da empresa relativamente aos anos de 2014 e 2015; e
- (iii) Aponte-se, ao final, em relatório circunstanciado, se as informações constantes dos referidos demonstrativos são compatíveis com a totalidade das receitas apuradas pela empresa no período em referência.” (grifei).

Pelo que se percebe, a diligência tinha por objeto precípua verificar a demonstração e comprovação das receitas auferidas com a prestação de serviços de navegação de apoio marítimo e de transporte marítimo na navegação de cabotagem e, ainda, se aquelas informações levantadas pela empresa em sede de Memoriais de e-fls. 1.821/1.832 e nas planilhas de e-fls. 1.833/1.838 correspondiam, de fato, aos dados contábeis da empresa escriturados durante o período de 2014 a 2015 e se, portanto, aquelas informações eram realmente compatíveis com a totalidade das receitas apuradas pela empresa.

Pois bem. A OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA foi devidamente intimada e apresentou Manifestação de e-fls. 2.169/2.173 e, aí, diante das informações apresentadas, a autoridade fiscalizadora entendeu pela continuidade do procedimento fiscal (e-fls. 3.012) e, portanto, acabou reintimando a empresa através do Termo de Intimação nº 2 (e-fls. 3.012/3.014) para que apresentasse esclarecimentos relacionados aos itens ali descritos. Com efeito, a empresa apresentou Resposta de e-fls. 3.017/3.023 em que prestou os devidos esclarecimentos e juntou os respectivos documentos de e-fls. 3.022/3.106.

Na sequência, a autoridade fiscalizadora acabou elaborando a Informação Fiscal de fls. 3.107/3.113 e, na ocasião, entendeu por examinar os documentos tais quais solicitados e apresentados pela recorrente a partir de uma análise quantitativa e qualitativa sem a qual, segundo a própria autoridade fiscal, não seria possível obter uma análise conclusiva, conforme se observa dos excertos abaixo reproduzidos:

“4. Com relação à análise quantitativa tem-se que os valores constantes nos demonstrativos de fls. 3.102 e 3.103 estão de acordo com os valores que foram contabilizados como receita de serviços prestados nos navios designados.

[...]

6. Com base nos documentos acostados pelo contribuinte ao processo: Contratos (fls. 452 a 490); Inscrição Temporária de Embarcação Estrangeira (fls.496); CAA (fls.499), Certificado de Conteúdo Local (fls. 501 a 519) durante a fase de contestação administrativa, concluímos que foi prestado o serviço de Apoio Marítimo nos contratos celebrados com a Petrobrás. Ou seja, executados nos navios PACIFIC DOVE e AKER WAYFARER.

7. Com relação aos serviços executados nos demais navios relacionados, esses foram prestados à empresas estrangeiras e celebrados através dos denominados Contratos BIMCO que era padrão para todos esses tomadores e especificavam como objeto “GESTÃO DA TRIPULAÇÃO”. Após alegar que tais serviços se referiam a atividade de Navegação de Apoio Marítimo, o contribuinte inovou no Memorial de 06/11/2019 ao trazer para a lide, o exercício da atividade de Navegação de Cabotagem, em alguns destes, sendo que em nenhum momento anterior, nem durante a ação fiscal houve qualquer indício dessa atividade. A mesma nem consta do rol de atividades do seu Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, nem como atividade econômica principal, nem secundária, nem, tampouco, houve qualquer menção a esse serviço nos respectivos contratos celebrados.

8. Além disso, busca ampliar o conceito da atividade de Navegação de Apoio Marítimo, ao alegar de que teria havido a atividade de Navegação de Cabotagem e que esta seria uma espécie da atividade de Apoio Marítimo. O que não procede, inclusive na Classificação Nacional de Atividades Econômicas, no que se refere a atividade de Navegação de Cabotagem além de definir o serviço, faz menção clara de que esta não compreende a atividade de Apoio Marítimo.

[...]

15.O contribuinte tem razão ao alegar que apenas o *NOMEN IURIS* não pode ter o condão de definir a natureza da atividade exercida, mas vejamos:

- todos os contratos BIMCO tem como serviço contratado GESTÃO DA TRIPULAÇÃO (como podemos verificar nos exemplos de fls. 57 a 100);
- as atividades declaradas pela empresa no seu cadastro perante a Receita Federal tem como atividade principal a de código CNAE 5232.0 Agenciamento Marítimo;
- os serviços desempenhados pela empresa para o período em questão e declarados no Sped Contribuições são: Agenciamento de Mão de Obra, Colocação de Mão de Obra Recrutamento e Seleção de Mão de Obra, Serviços de Apoio Marítimo e/ou Movimentação ao Largo;
- no Extrato da Escrituração Fiscal – ECF referente ao período de 2014 (mesmo na retificadora que foi transmitida em 23/01/2017) declarou como atividade econômica a de **CNAE 5232.0 Agenciamento Marítimo** o que conforme a Comissão Nacional de Classificação – CONCLA trata-se de uma atividade de atendimento às empresas de navegação tais como o suporte e assessoria aos armadores e afretadores, a liberação da documentação de carga e o atendimento às tripulações e abastecimento de navios. Cuja tabela em sua nota explicativa observa que esta atividade **não compreende a atividade de apoio marítimo** realizado nas plataformas, a navios de passageiros ou carga (grupo 50.1).

[...]

18. O que vem demonstrar que os serviços elencados nos demonstrativos de fls. 3.102 e 3.103, excetuando os dos navios PACIFIC DOVE e AKER WAYFARER, não encontram lastro comprobatório. Inclusive, por estes, o contribuinte não teria auferido durante os dois períodos (2014 e 2015) nem 1% da receita total, oriunda da sua atividade econômica Principal CNAE 5232.0 Agenciamento Marítimo.

[...]

20. Então respaldado nos elementos comprobatórios que fazem parte desse processo, demonstro abaixo como resultado dessa diligência o quadro com as proporções de receitas que caberia a desoneração prevista com relação as receitas totais.

Mês	Receita Apoio Marítimo	Outras Receitas	Receita Total	Proporção Receita Desonerada
jan/14	570.661,11	1.553.917,88	2.124.578,99	26,86
fev/14	555.963,86	1.830.879,22	2.386.843,08	23,29
mar/14	577.859,24	2.153.202,23	2.731.061,47	21,16
abr/14	649.489,67	2.538.035,21	3.187.524,88	20,38
mai/14	1.617.722,56	2.427.056,33	4.044.778,89	40,00
jun/14	1.693.031,20	1.607.270,72	3.300.301,92	51,30
jul/14	1.584.056,05	2.204.329,13	3.788.385,18	41,81
ago/14	1.628.111,07	3.251.148,28	4.879.259,35	33,37
set/14	1.688.964,09	3.619.161,46	5.308.125,55	31,82
out/14	1.262.676,80	4.103.622,72	5.366.299,52	23,53
nov/14	1.747.213,81	3.774.352,98	5.521.566,79	31,64
dez/14	1.695.681,67	4.715.440,13	6.411.121,80	26,45
jan/15	1.086.751,25	5.610.587,31	6.697.338,56	16,23
fev/15	1.086.751,25	4.836.807,84	5.923.559,09	18,35
mar/15	981.581,75	4.565.837,94	5.547.419,69	17,69
abr/15	1.896.340,46	4.052.963,73	5.949.304,19	31,87
mai/15	1.051.694,75	4.759.247,13	5.810.941,88	18,10
jun/15	1.467.012,82	5.135.727,28	6.602.740,10	22,22
jul/15	1.587.739,12	4.384.274,08	5.972.013,20	26,59
ago/15	1.175.663,77	4.040.850,00	5.216.513,77	22,54
set/15	1.375.663,77	5.163.810,88	6.539.474,65	21,04
out/15	1.137.739,12	4.735.700,37	5.873.439,49	19,37
nov/15	1.197.667,75	4.118.360,40	5.316.028,15	22,53
dez/15	1.146.390,07	4.812.202,88	5.958.592,95	19,24

Pelo que se observa, a autoridade fiscalizadora dispôs, por um lado, que os valores constantes nos demonstrativos de fls. 3.102/3.103 correspondiam aos valores escriturados na contabilidade da empresa e, por outro, que apenas as embarcações *Pacific Dove* e *Akfer Wayfarer*, cujos contratos foram celebrados com a Petrobrás, é que executaram serviços de apoio marítimo, de modo que, segundo a autoridade fiscal, relativamente aos serviços executados pelas demais embarcações a empresa não teria comprovado que se tratavam de serviços de navegação de apoio marítimo, bem assim que no que se refere a tais serviços a empresa não teria auferido nem 1% da receita total oriunda da sua atividade econômica principal (CNAE 5232.0 – Agenciamento Marítimo).

A OSM DO BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA foi intimada do resultado da diligência e apresentou Manifestação de fls. 3.122/3.127 em que alegou, em síntese, que órgão fiscalizador teria extrapolado os limites do que havia sido especificamente determinado pela Turma quando da conversão do julgamento em diligência, que, no caso, tinha por escopo exclusivamente comprovar os números e dados relativos ao faturamento mensal da empresa com a execução dos serviços de apoio de navegação marítimo e de transporte marítimo na navegação de cabotagem, de modo que não constava na diligência qualquer determinação de análise quanto à natureza dos serviços prestados e tampouco quanto ao seu enquadramento para fins de apuração da CPRB.

De fato, não há dúvidas de que a receita decorrente da prestação dos serviços de navegação de apoio marítimo e de transporte marítimo na navegação de cabotagem foi apurado, mês a mês, em montante muito superior a 5% da receita mensal auferida, do que se conclui, de plano, que a empresa faz *jus* à tributação com base no regime misto previsto no artigo 9º, parágrafos 1º e 5º da Lei nº 12.546/2011. Essa premissa, que, a propósito, não havia sido eleita pela autoridade lançadora, agora não é mais objeto de quaisquer dúvidas. Agora, o que se busca é verificar se o faturamento mensal tal qual apresentado pela recorrente nos demonstrativos de fls. 3.102/3.103 correspondem aos valores que foram escriturados na contabilidade da empresa durante os anos objeto da autuação.

O ponto inicial que merece atenção, portanto, é que, mais uma vez, o conceito de navegação de apoio marítimo acabou não sendo compreendido da forma mais adequada. Aliás, verifique-se que essa Turma julgadora entendeu pela conversão do julgamento em diligência visando unicamente verificar se as receitas auferidas com a prestação de serviços de navegação de apoio marítimo e de transporte marítimo na navegação de cabotagem realizadas nos anos de 2014 e 2015 correspondiam, de fato, aos demonstrativos que foram juntados posteriormente às fls. 3.102/3.103. E, aqui, o que vale destacar é que a autoridade fiscal afirmou categoricamente que *“os valores constantes nos demonstrativos de fls. 3.102 e 3.103 estão de acordo com os valores que foram contabilizados como receita de serviços prestados nos navios designados”*.

Decerto que a autoridade fiscal, no caso, extrapolou os limites que haviam sido fixados na Resolução nº 2201-000.390 e, assim, acabou realizando um novo juízo valorativo acerca das circunstâncias fáticas e dos elementos probatórios trazidos aos autos sob o pretexto de que a análise conclusiva dos documentos apresentados pela empresa recorrente deveria ser realizada pelos aspectos quantitativos e qualitativos. A propósito, é bem verdade que a autoridade tem o dever de buscar a verdade material em razão de estar vinculada à legalidade. É

pela verdade material que os fatos e provas são valorados. Aliás, sobre a verdade material Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martínez López⁸ dispõem o seguinte:

“Em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. O processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fato gerador e a constituição do crédito tributário, devendo o julgador pesquisar exaustivamente se, de fato, ocorreu a hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdade, independente do alegado e provado (...).

[...]

Contudo, mesmo no processo administrativo fiscal, não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos, valendo-se da discussão travada de forma dialética no processo. As partes trazem suas provas e o julgador as examina, podendo requerer outras se julgar necessário. As regras processuais vêm no sentido de auxiliar o julgador na condução do processo e na obtenção de um grau de certeza que lhe permita solucionar o litígio. São regras de fixação formal da prova. No processo administrativo, há uma maior liberdade na busca das provas necessárias a formação da convicção do julgador sobre os fatos alegados no processo. Essa busca, no entanto, não pode transformá-lo num inquisidor sob pena de prejudicar a imparcialidade (...).” (grifei).

Quer dizer, é pela “verdade material” que a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha a formar sua livre convicção sobre fatos praticados pelo contribuinte. Todavia, agir em nome da verdade material não equivale a agir em nome da verdade absoluta, porque, como visto, a verdade absoluta encontra-se no campo da utopia, do ideal. Aliás, pela verdade material não se pretende obter a verdade absoluta, quase sempre inatingível. Obtém-se, isso sim, apenas um juízo de verossimilhança ou probabilidade da ocorrência dos fatos.

O fato é que quando da conclusão da diligência o órgão fiscalizador acabou retomando a premissa de que os serviços prestados através dos contratos BIMCO tinham por objeto a *gestão de tripulação* e, além disso, acabou elegendo outra premissa no sentido de que a recorrente estava buscando ampliar o conceito da atividade de navegação de apoio marítimo para incluir ali a atividade de navegação de cabotagem a qual, aliás, à luz da Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, não se confundia e/ou não era equivalente à atividade de navegação de apoio marítimo.

Pois bem. No meu entendimento, as premissas eleitas pelo órgão fiscalizador quando da realização da diligência não se sustentam. Em primeiro lugar, note-se que se é certo que alguns dos contratos apresentam por objeto a *gestão de tripulação* e cujos valores recebidos são vinculados à remuneração de mão-de-obra disponibilizada, também é certo que tal circunstância em nada afeta a caracterização dos serviços de navegação de apoio marítimo, já que o próprio artigo 8º, § 5º da Lei nº 12.546/2011, com redação dada pela Lei nº 12.844/2013, dispunha pela possibilidade de que os serviços ali previstos pudessem ser realizados mediante cessão de mão-de-obra. Confira-se:

“Lei nº 12.546/2011

⁸ NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado (de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF). 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, Não paginado.

Art. 8º Contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de um por cento, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I. (...)

§3º O disposto no caput também se aplica às empresas: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012):

[...]

X - de navegação de apoio marítimo e de apoio portuário. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012);

§5º No caso de contratação de empresas para a execução dos serviços referidos no § 3º, mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a empresa contratante deverá reter 3,5% (três inteiros e cinco décimos por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013).” (grifei).

Dando continuidade ao raciocínio, também é importante destacar, em segundo lugar, que os serviços de navegação de apoio marítimo e de transporte marítimo na navegação de cabotagem de fato não se confundem. Tratam-se de duas atividades sabidamente distintas, sendo que, à época dos fatos aqui discutidos, a atividade de transporte marítimo na navegação de cabotagem também estava prevista na sistemática de tributação baseada na desoneração da folha de pagamentos, conforme se verifica do artigo 8º, § 3º, inciso IV da Lei nº 12.546/2011. Veja-se:

“Lei nº 12.546/2011

Art. 7º Contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (dois por cento): (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

Art. 7º Poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991: (Redação dada pela Lei nº 13.161, de 2015)

[...]

Art. 8º Contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I. (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

Art. 8º Poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I. (Redação dada pela Lei nº 13.161, de 2015)

[...]

§ 3º O disposto no caput também se aplica às empresas: (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

[...]

IV - de transporte marítimo de carga na navegação de cabotagem; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

[...]

X - de navegação de apoio marítimo e de apoio portuário. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012). (**grifei**).

Com base na documentação juntada aos autos, e levando-se em conta que órgão fiscalizador responsável pela diligência concluiu que “os valores constantes nos demonstrativos de fls. 3.102 e 3.103 estão de acordo com os valores que foram contabilizados como receita de serviços prestados nos navios designados”, decerto que a recorrente encontrava-se sujeita à tributação com base no regime misto previsto no artigo 9º, § 1º da Lei nº 12.546/2011, que dispõe o seguinte:

“Lei nº 12.546/2011

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

[...]

§ 1º No caso de empresas que se dedicam a outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º, o cálculo da contribuição obedecerá: (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

I - ao disposto no caput desses artigos quanto à parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas; e (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do caput do referido artigo ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que tratam o caput do art. 7º e o § 3º do art. 8º ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 8º e a receita bruta total. (Redação dada pela Lei nº 12.794, de 2013)

[...]

§ 5º O disposto no § 1º aplica-se às empresas que se dediquem a outras atividades, além das previstas nos arts. 7º e 8º, somente se a receita bruta decorrente de outras atividades for superior a 5% (cinco por cento) da receita bruta total. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 6º Não ultrapassado o limite previsto no § 5º, a contribuição a que se refere o caput dos arts. 7º e 8º será calculada sobre a receita bruta total auferida no mês. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)”. (**grifei**).

Considerando, pois, que as informações constantes dos demonstrativos constantes às fls. 3.102/3.103 a respeito das receitas das atividades de navegação de apoio marítimo e de transporte marítimo de carga na navegação de cabotagem estão em consonância com as informações lançadas na contabilidade da empresa durante os anos de 2014 e 2015 – essa informação foi inclusive confirmada pela própria autoridade fiscal responsável pela diligência –, entendo que assiste razão à empresa recorrente, restando-se concluir, pois, que as contribuições devem ser apuradas com base no regime misto previsto no artigo 9º, § 1º da Lei nº 12.546/2011, cujos cálculos devem ser realizados, proporcionalmente, mês a mês.

Portanto, tendo em vista que nos anos de 2014 e 2015 a empresa recorrente desenvolvera as atividades de navegação de apoio marítimo e de transporte marítimo de carga na navegação de cabotagem as quais, a propósito, estavam previstas nos artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, e outras atividades que não estavam previstas nos referidos dispositivos, as

contribuições previdenciárias devem ser apuradas à luz do artigo 9º, § 1º, incisos I e II e §§ 5º e 6º da Lei nº 12.546/2011, observando-se, para tanto, o percentual das receitas auferidas mês a mês com as respectivas atividades de navegação de apoio marítimo e de transporte marítimo de carga na navegação de cabotagem, abaixo discriminadas:

2014	Total das receitas no mês (R\$)	Total das receitas no mês com navegação de apoio marítimo e navegação de cabotagem (R\$)	Proporção mensal (receitas com navegação de apoio marítimo e navegação de cabotagem)
Janeiro	2.124.578,99	1.419.914,30	66,83%
Fevereiro	2.386.843,08	2.267.335,96	94,99%
Março	2.731.061,47	2.568.592,30	94,05%
Abril	3.187.524,88	2.923.311,09	91,71%
Maio	4.044.778,89	3.854.484,39	<u>95,30%</u>
Junho	3.300.301,92	3.043.853,24	92,23%
Julho	3.788.385,18	3.493.206,52	92,21%
Agosto	4.879.259,35	4.546.917,58	93,19%
Setembro	5.308.125,55	4.937.729,03	93,02%
Outubro	5.366.299,52	4.926.918,15	91,81%
Novembro	5.521.566,79	5.148.835,32	93,25%
Dezembro	6.411.121,80	5.730.764,69	89,39%

* Informações extraídas da planilha de fls. 3.102

2015	Total das receitas no mês (R\$)	Total das receitas no mês com navegação de apoio marítimo e navegação de cabotagem (R\$)	Proporção mensal (receitas com navegação de apoio marítimo e navegação de cabotagem)
Janeiro	6.697.338,56	6.037.090,33	90,14%
Fevereiro	5.923.559,09	5.648.428,25	<u>95,36%</u>
Março	5.547.419,69	5.391.599,82	<u>97,19%</u>
Abril	5.949.304,19	5.903.026,15	<u>99,22%</u>
Maio	5.810.941,88	5.757.004,95	<u>99,07%</u>
Junho	6.602.740,10	6.488.670,12	<u>98,27%</u>
Julho	5.972.013,20	5.875.843,82	<u>98,39%</u>
Agosto	5.216.513,77	5.055.163,86	<u>96,91%</u>
Setembro	6.539.474,65	6.372.539,61	<u>97,45%</u>
Outubro	5.873.439,49	5.687.687,28	<u>96,84%</u>
Novembro	5.316.028,15	5.013.041,86	94,30%
Dezembro	5.958.592,95	5.696.624,22	<u>95,60%</u>

* Informações extraídas da planilha de fls. 3.103

De acordo com o artigo 9, § 1º, incisos I e II da Lei nº 12.546/2011, o cálculo das contribuições deve obedecer (i) ao disposto no *caput* dos artigos 7º e 8º da referida Lei quanto à parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas e (ii) ao disposto no artigo 22 da Lei nº 8.212/91, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do *caput* do referido artigo 22 ao percentual resultante da razão entre a receita bruta de atividades não

relacionadas aos serviços de que tratam o *caput* do artigo 7º e o § 3º do artigo 8º e a receita bruta total.

A propósito, observe-se que, relativamente ao ano de 2014, o percentual da receita com as atividades de navegação de apoio marítimo e de transporte marítimo de carga na navegação de cabotagem na competência de 05/2014 foi superior a 95%, o que significa dizer que referido mês a receita bruta decorrente das atividades não previstas nos artigos 7º e 8º, § 3º da Lei nº 12.546/2011 foi inferior a 5%, de modo que a contribuição previdenciária, nessa parte, já foi devida e regularmente recolhida com base na receita bruta total, de acordo com o que prescreve o artigo 9º, § 6º da referida Lei, não havendo se cogitar, portanto, da incidência da contribuição previdenciária sobre a folha de salários prevista no artigo 22, incisos I e III da Lei nº 8.212/91.

Nas demais competências do ano de 2014 (janeiro, fevereiro, março, abril, junho, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro), as contribuições devem ser apuradas, proporcionalmente, com base no regime de tributação misto, calculando-se, mês a mês, as contribuições previdenciárias sobre a folha de salários e as contribuições previdenciárias sobre a receita bruta (CPRB).

Já no que tange ao ano de 2015, verifique-se que, ao contrário do que ocorrera no ano de 2014, o percentual das receitas auferidas com as atividades de navegação de apoio marítimo e de transporte marítimo de carga na navegação de cabotagem na competência foi inferior a 95% apenas nas competências de 01/2015 e 11/2015, de modo que a apuração das contribuições, nesse parte, deve ser realizado com base no regime de tributação misto previsto no § 1º do artigo 9º da Lei nº 12.546/2011.

Nas demais competências do ano de 2015 (fevereiro, março, abril, maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro e dezembro), as contribuições previdenciárias já foram devida e regularmente recolhidas com base na receita bruta (CPRB), à luz do que dispõe o artigo 9º, § 6º da Lei nº 12.546/2011, não se cogitando, nessa parte, da incidência da contribuição previdenciária sobre a folha de salários prevista no artigo 22, incisos I e III da Lei nº 8.212/91.

Em suma, conclui-se que a presente autuação fiscal deve ser cancelada em relação às competências de 05/2014, 02/2015, 03/2015, 04/2015, 05/2015, 06/2015, 07/2015, 08/2015, 09/2015, 10/2015 e 12/2015, já que em tais competências a empresa estava sujeita ao recolhimento apenas das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta, nos termos do artigo 8º, § 3º, incisos IV e X e artigo 9º, § 6º da Lei nº 8.212/91, de sorte que as exigências reflexas (multa agravada e juros de mora) também devem ser canceladas por consequência lógica.

Apenas a título de esclarecimentos, repita-se que nas demais competências de 01/2014, 02/2014, 03/2014, 04/2014, 06/2014, 07/2014, 08/2014, 09/2014, 10/2014, 11/2014, 12/2014, 01/2015 e 11/2015 a apuração das contribuições previdenciárias deve ser realizada mês a mês e proporcionalmente com base no regime de tributação misto prescrito no artigo 9º, § 1º, incisos I e II e § 5º da Lei nº 12.546/2011.

5. Do afastamento da multa de ofício agravada aplicada com fundamento no artigo 44, § 2º, I da Lei nº 9.430/96

No caso em análise, note-se que a autoridade lançadora entendeu pela aplicação da multa agravada com base no artigo 44, § 2º, inciso I da Lei nº 9.430/96, cuja redação transcrevo abaixo:

“Lei nº 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

[...]

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488, de 2007).” (grifei)

Pois bem. Ao eleger um comportamento humano como apto a refletir efeitos jurídicos o legislador o faz pela descrição de traços centrais que o caracterizam e o diferenciam de qualquer outra ocorrência. Este núcleo do acontecimento é delimitado pelo critério material, sendo necessário, portanto, delimitarmos o conteúdo e abrangência da expressão “*prestar esclarecimentos*” constante do dispositivo normativo em evidência.

Todo processo fiscalizatório inicia-se com a intimação para entrega de documentação fiscal. Em seguida, a autoridade, durante a auditoria, pode emitir uma série sucessiva de outras intimações ao contribuinte em busca de novos documentos ou esclarecimentos sobre o conteúdo da documentação entregue e em relação aos fatos a ela relacionados, sendo que a partir do encadeamento destes atos fiscalizatórios já podemos delimitar parte do alcance do termo *prestar esclarecimentos*.

O que enseja a aplicação da multa agravada é a ausência por completo de respostas às intimações, de modo que a multa não será cabível por ausência de motivo na hipótese em que o contribuinte consegue atender às intimações ainda que de forma parcial. Ora, a redação do dispositivo em evidência é clara ao estabelecer que a multa será *aplicada nos casos de não atendimento, pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para prestar esclarecimentos*. Se o contribuinte presta esclarecimentos a quaisquer das intimações fiscais que lhe são dirigidas, significa que a autoridade já dispõe de elementos fáticos-jurídicos suficientes para concretizar a autuação e, portanto, a multa agravada não será cabível.

Por outro lado, note-se que o critério material da multa agravada marcado pelo núcleo “prestar esclarecimentos” não abrange a hipótese de solicitação e respectiva entrega de documentos. Se a intenção do legislador fosse abranger a entrega de documentos, decerto que não teria utilizado apenas da descrição “prestar esclarecimentos”. Para corroborar essa linha de raciocínio basta verificar que as hipóteses constantes dos incisos II e III do § 2º tratam exclusivamente do agravamento da multa pela falta de entrega de documentos específicos.

Em estudo sobre a interpretação e aplicação das multas, João Carlos de Lima Junior⁹ é enfático ao dispor que a multa agravada constante do artigo 44, § 2º, I da Lei nº 9.430/96 não abrange a solicitação e entrega de documentos. É ver-se:

“Para finalizar o estudo em relação à abrangência do descrito no inciso I do § 2º do art. 44 da Lei 9.430/96, resta-nos investigar se a norma incide em relação ao não atendimento às intimações para a entrega de documentos.

Trago vários fundamentos para concluir que não, o inciso I, ao descrever o evento ‘prestar esclarecimentos’, não abrange a entrega de documentos.

Primeiro pela literalidade, em que pese ser a mais pobre e frágil dos métodos interpretativos, serve de início para o trabalho hermenêutico, e remete-nos à certeza de que, se a intenção da lei fosse abranger a entrega de documentos, não teria se utilizado somente da descrição ‘prestar esclarecimentos’.

A seguir, temos o fato de que os incisos II e III do § 2º tratam exclusivamente de agravamento da multa de ofício nos casos de falta de entrega de específicos documentos. Logo, entender que no inciso I também está abrangida a entrega de documentos é tirar completamente o sentido da existência dos dois últimos incisos, pois o que estes determinam já estaria previsto no primeiro.”

Na hipótese dos autos, percebe-se que a multa agravada foi aplicada em razão da inércia da OSM BRASIL GERENCIAMENTO DE OPERAÇÕES MARÍTIMAS LTDA em relação a um dos termos de intimação fiscal por meio do qual foi solicitado a apresentação de esclarecimentos sobre os serviços prestados (descrição), lista dos respectivos contratantes, receita mensal por contratantes etc. E, aí, segundo a autoridade, a inércia por parte da empresa teria representado mais dificuldade à fiscalização e teria ensejado, portanto, a aplicação da multa. Confira-se o que dispôs a autoridade fiscal no Relatório Fiscal da Infração (fls. 17):

“4.12 Para um melhor entendimento e em busca de suprir divergências entre os documentos apresentados foi solicitado através do Termo de Intimação nº 2 de 07/08/2017: esclarecimentos sobre os serviços prestados (descrição), com os respectivos contratantes (com sua nacionalidade); receita mensal por contratante e local de execução e motivos que fundamentaram o auto enquadramento no CNAE. Só que após o prazo dado e mesmo após a sua dilação o contribuinte permaneceu inerte, o que trouxe mais dificuldade à fiscalização e acarretou na hipótese de agravamento da multa de ofício prevista no § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/96.”

Essa linha de entendimento foi seguida pela decisão recorrida, conforme se pode observar dos trechos transcritos a seguir:

“16.3. Portanto, diante do não atendimento do Termo de Intimação nº, de 07/08/2017, mesmo após a sua dilação, como a Impugnante permaneceu inerte, cujo comportamento trouxe mais dificuldade à fiscalização, foi agravada a multa de ofício prevista no art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96, nos termos do seu § 2º, ou seja, a multa de 75% foi agravada em 50%, totalizando 112,5%.

16.4. Os anexos (DOCUMENTO 28, fls. 720-724) apenas demonstram que a Impugnante atendeu alguns esclarecimentos, inclusive apresentando documentos, mas como houve a lavratura de outro Termo de Intimação, sendo evidente que as

⁹ LIMA JUNIOR, João Carlos. Interpretação e aplicação das multas de ofício, de ofício qualificada, de ofício agravada e isolada. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 250.

informações prestadas anteriormente foram deficientes e havia a necessidade de mais esclarecimentos.

16.5. A alegada boa fé da Impugnante, demonstrada com a troca de e-mail (DOCUMENTO 29, fls. 725-727) e reunião com o Auditor-Fiscal, nada mais são que ocorrências normais no curso de uma ação fiscal. De qualquer modo, está expresso no próprio e-mail enviado pelo Auditor-Fiscal que “não foi atendido o Termo de Intimação nº 2 de 08/08/2017, nos seus itens 1, 2 e 3”, bem como esclarece que “o e-mail anterior foi apenas para ciência do fato, pois o prazo para cumprimento do mesmo já venceu até mesmo na sua prorrogação.”

16.6. O fato é que não houve atendimento do Termo de Intimação e, como visto, a norma é clara ao definir que basta o não atendimento da intimação para prestar esclarecimentos para atrair a incidência do agravamento da multa, ou seja, bastava que a Impugnante tivesse prestado os esclarecimentos para afastar a incidência, mas não o fez. Inclusive não o fez mesmo com a sua impugnação, sendo que tal comportamento da Impugnante impediu a busca da verdade material, conforme explicitado no decorrer do presente voto.

16.7. Portanto, o que se observa é que o não atendimento das intimações para prestar esclarecimentos no prazo concedido, mesmo após a sua dilação, redundou na aplicação direta do agravamento da multa em 50%, no estrito contorno do princípio da legalidade, como determina o inciso I do § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, em perfeita subsunção do fato à norma, inexistindo previsão para dispensa diante da motivação apresentada.

16.8. É desarrazoada qualquer manifestação no sentido de sua redução ou afastamento, como pretendido pela Impugnante, eis que se trata de ato vinculado, não cabendo à esfera administrativa pronunciar-se sobre os critérios que informaram o legislador, devendo ser mantida a multa aplicada de 112,50%.”

Entendo por discordar da linha de entendimento perfilhada pela decisão de 1ª instância. Como sinalizei no início deste tópico, o conteúdo e abrangência da expressão “*prestar esclarecimentos*” constante do artigo 44, § 2º, inciso I da Lei nº 9.430/96 tem por materialidade a ausência por parte do contribuinte em responder a quaisquer das intimações ou, com outras palavras, o que enseja a aplicação da multa agravada é a ausência por completo de respostas às intimações. Se o contribuinte presta esclarecimentos a quaisquer das intimações fiscais que lhe são dirigidas, significa que a autoridade já dispõe de elementos fáticos-jurídicos suficientes para concretizar a autuação e, aí, a multa agravada não será cabível.

É nesse sentido que vem se manifestando este Tribunal, conforme se pode verificar das ementas reproduzidas abaixo:

“MULTA AGRAVADA. NÃO PRESTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS. NÃO CABIMENTO. DESAGRAVAMENTO.

Deve-se desagravar a multa de ofício, pois o Fisco já detinha informações suficientes para concretizar a autuação. Assim, o não atendimento às intimações da fiscalização não obstou a lavratura do auto de infração, não criando qualquer prejuízo para o procedimento fiscal. Precedentes da Câmara Superior de Recursos Fiscais CSRF.

(Processo nº 10855.723634/201521. Acórdão nº 3201-004.000. Conselheiro Relator Leonardo Correia de Lima Macedo. Sessão de 21.06.2018. Publicado em 10.08.2018).

Essa é a hipótese dos autos tendo em vista que às fls. 12/13 do Relatório Fiscal da Infração consta que a autoridade procedeu com a análise dos seguintes documentos, que, aliás, foram apresentados pela empresa: Folhas de pagamentos dos exercícios de 2014 e 2015 (janeiro

a dezembro e 13º salário); (c) Contabilidade 2014 e 2015; (d) Contrato Social e alterações; (e) Contratos de Prestação de Serviços; e (f) Notas Fiscais de Prestação de Serviços.

Considerando, por um lado, que a inércia por parte da empresa em não responder ao Termo de Intimação Fiscal nº 2 de 07/08/2017 não representou quaisquer embaraços à fiscalização, que, a propósito, já dispunha de elementos fático-jurídicos suficientes para concretizar a autuação e, por outro, que a norma jurídica constante do artigo 44, § 2º, inciso I da Lei nº 9.430/96 não abrange a hipótese de solicitação e entrega de documentos, conforme foi requerido pela autoridade lançadora, entendo por afastar o agravamento da penalidade.

6. Do aproveitamento dos recolhimentos realizados a título de CPRB em relação aos valores aqui discutidos a título de contribuição previdenciária sobre a folha de salários e seus consectários legais

As alegações da recorrente também giram em torno da possibilidade de abatimento ou aproveitamento dos valores eventualmente recolhidos a título de contribuição sobre a folha de salários nos termos do que prescreve o artigo 22, incisos I e III da Lei nº 8.212/91 com os valores objeto da autuação fiscal.

Impende destacar que a recorrente não pleiteia a compensação de tais valores, porque, como cediço, a compensação é instituto que está submetido a toda uma sistemática própria e que, portanto, não pode ser alcançada em sede de recurso voluntário. É relevante fazer essa observação. Por isso mesmo que buscarei tecer alguns comentários sobre o instituto da compensação para, ao final, demonstrar que a recorrente não pleiteia a compensação dos valores efetivamente recolhidos com os valores aqui discutidos, mas apenas o abatimento ou aproveitamento do crédito discutido com os valores eventualmente recolhidos durante o período fiscalizado.

Pois bem. É cediço que as obrigações tributárias são obrigações legais por excelência. Decorrem diretamente da Lei sem que a vontade interfira no seu nascimento. A lei cria o tributo e descreve a hipótese em que ele é devido, bastando que essa hipótese aconteça e se torne concreta para que surja a obrigação tributária, sendo absolutamente irrelevante, aí, a vontade das pessoas envolvidas. Sendo assim, se não há obrigação tributária sem a descrição legal da hipótese de seu surgimento, apenas a descrição legal também não é suficiente. É preciso, pois, que ocorra o fato ali descrito. A previsão legal – hipótese de incidência – mais a sua concretização – fato jurídico tributário – fazem surgir a obrigação tributária¹⁰.

O nascimento da obrigação tributária, portanto, independe da manifestação de vontade do sujeito passivo dirigida à sua criação. Não se requer que o sujeito passivo queira obrigar-se. O vínculo obrigacional tributário abstrai a vontade e até o conhecimento do obrigado. E ainda que o devedor ignore o nascimento da obrigação tributária, decerto que ela o vinculará e o submeterá ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto. Por isso mesmo que a obrigação tributária diz-se *ex lege*¹¹.

Então, a partir do momento que a legislação pátria prescreve que tais ou quais segmentos empresariais não mais devem recolher a contribuição previdenciária sobre a folha de

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao código tributário nacional. vol. II. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008, P. 278-279.

¹¹ AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, Não paginado.

salários prescrita no artigo 22, incisos I e III da Lei nº 8.212/91, pelo que passarão a contribuir com base na receita bruta, que, aliás, é grandeza diversa, decerto que as empresas que se enquadrarem em tais hipóteses deverão fazê-lo. Porque, como visto, as obrigações tributárias decorrem de lei e, portanto, mesmo que os sujeitos passivos não o queiram ou desconheçam-nas elas serão instauradas caso as situações fáticas previstas nas hipóteses de incidência ocorram concretamente.

A autoridade lançadora verificou que a recorrente não havia recolhido a contribuição previdenciária sobre a folha de salários relativamente às competências aqui discutidas e, aí, procedeu à lavratura do Auto de Infração com base nos artigos 142 e 149, inciso V do CTN, constituindo-se, portanto, a relação creditória sancionatória, que, aliás, não se confunde com a relação de débito da Fazenda Pública. Uma coisa é a relação jurídica tributária sancionatória constituída através do lançamento de ofício e outra, completamente diversa, é relação de indébito para com a Fazenda, caracterizada, pois, pelo recolhimento indevido. Da junção da norma relativa à obrigação tributária e aquela atinente à relação de débito da Fazenda é que deve ser sacada uma terceira norma jurídica, que é a norma da compensação.

É nesse sentido que dispõe Paulo de Barros Carvalho¹²:

“A norma da compensação tributária pressupõe a obrigação do tributo e a relação de débito do fisco, devidamente introduzidos no ordenamento jurídico por meio de normas individuais e concretas. Exige a presença dessas duas normas para que, combinadas, ensejem a produção de uma terceira.

Sendo a norma jurídica, no sentido estrito da expressão, dotada de estrutura hipotético-condicional, a esse esquema lógico não refogem a norma de compensação nem aquelas outras duas regras com supedâneo nas quais vai ser composta:

(i) Na regra-matriz de incidência, o denominada ‘fato jurídico tributário’ é indicado conotativamente na hipótese normativa, enquanto, na posição do consequente, figura a ‘obrigação tributária’, podendo ser assim enunciada, simplificada: dado o fato jurídico tributário, deve ser a obrigação tributária.

(ii) Noutro específico campo, o da regra-matriz do pagamento indevido, é a conotação do denominado fato jurídico do pagamento indevido que assume a condição de suposto, ao passo que a consequência é interligada pela relação de débito do fisco, nos seguintes moldes: dado o fato jurídico do pagamento indevido, deve ser a relação de débito do fisco.

Postas tais realidades, cabe-nos juntá-las, combinando a norma relativa à relação de débito do fisco, sacando uma terceira estrutura normativa, que é (iii) a da compensação tributária, podendo ser assim enunciada: dado o fato jurídico do pagamento indevido de determinado tributo, conjugado ao fato da obrigação tributária, deve ser a relação jurídica de compensação tributária envolvendo os respectivos débito do fisco e crédito tributário. Tudo operando-se estritamente dentro do campo do cálculo das relações.”

Ora, não sendo o indébito tributário verdadeiro tributo, mas, apenas, mera aparência de tributo, posto que não respaldado em lei, e implicando, todavia, em prestação compulsória, há que se definir o pagamento tributário indevido como a prestação de fato, involuntária, decorrente da exigência ilegítima, por parte da Administração, de suposto tributo. Por essas razões, deve-se, a rigor, negar ao “indébito tributário” não apenas a qualidade de “tributo”, mas também a qualidade de “receita”, ante o fato de que, se assim qualificado, teria de

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e posituação no direito tributário. v. 2. São Paulo: Noeses, 2013, p. 139/140.

sê-lo necessariamente como receita pública, pois auferida pelo Poder Público. E a receita auferida pelo Poder Público, bem como qualquer ato dele emanado, deverá ser, sempre e necessariamente, legal.

E sendo o “indébito tributário” intrinsecamente ilegal – de outra forma não seria indébito – não pode sequer ser classificado como receita. Como mero ingresso de caixa e não verdadeira receita, não poderá se integrar ao patrimônio do Poder Público, o que implica no dever de ser restituído ao proprietário tão logo superado o motivo que ensejou o ingresso. Quer dizer, inexistindo, no indébito tributário, motivo legítimo para o ingresso, impõe-se a sua restituição ao contribuinte, verdadeiro proprietário da quanto indevidamente paga a título de tributo, encontrando-se a administração na qualidade de mera possuidora do indébito tributário.

Nesse contexto, a norma básica que trata do instituto da compensação no direito positivo brasileiro encontra lugar no artigo 170 do CTN, cuja redação transcrevo abaixo:

“Lei nº 5.172/66

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.”

Como se infere do texto legal, o CTN outorgou ao legislador ordinário de cada esfera (federal, estadual e municipal) a “faculdade” de permitir a compensação dos créditos tributários. Trata-se, pois, de dispositivo legal que, com força de norma complementar, é norma geral de direito tributário e atribui à lei ordinária a função de estabelecer em que condições dar-se-á a compensação. E no que se refere às contribuições previdenciárias, que, aliás, é o que nos interessa para o deslinde da discussão aqui travada, o instituto jurídico da compensação é regido pelo artigo 89 da Lei nº 8.212/91. É ver-se:

“Lei nº 8.212/91

Art. 89. As contribuições sociais previstas nas alíneas *a*, *b* e *c* do parágrafo único do art. 11 desta Lei, as contribuições instituídas a título de substituição e as contribuições devidas a terceiros somente poderão ser restituídas ou compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.” (grifei).

O artigo 89 da Lei nº 8.212/91 deixa claro que o instituto da compensação das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários e contribuições instituídas a título de substituição (CPRB) deve ser realizado nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. E, aí, valendo-se do artigo 100, I do CTN que dispõe que “*são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas*”, a Receita Federal acabou expedindo algumas Instruções Normativas regulando a compensação das referidas contribuições.

Levando-se em conta a época da ocorrência dos fatos geradores aqui discutidos e da lavratura do presente Auto de Infração, é de se notar que a Receita Federal havia expedido a IN/RFB nº 1300, de 20 de novembro de 2012 e IN/RFB nº 1.529, de 18 de dezembro de 2014 as quais dispuseram sobre os termos e condições relativos ao procedimento de compensação de contribuições previdenciárias. Confira-se:

“Instrução Normativa RFB nº 1300, de 20 de novembro de 2012

Art. 56. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a” a “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.

[...]

§ 7º A compensação deve ser informada em GFIP na competência de sua efetivação.

Art. 57. No caso de compensação indevida, o sujeito passivo deverá recolher o valor indevidamente compensado, acrescido de juros e multa de mora devidos.

Parágrafo único. Caso a compensação indevida decorra de informação incorreta em GFIP, deverá ser apresentada declaração retificadora.

Instrução Normativa RFB nº 1529, de 18 de dezembro de 2014

Art. 56. O sujeito passivo que apurar crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas “a” a “d” do inciso I do parágrafo único do art. 1º, passível de restituição ou de reembolso, inclusive o crédito relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes.

[...]

§ 7º A compensação deve ser informada em GFIP na competência de sua efetivação, observado o disposto no § 8º.

§ 8º A compensação de débitos da CPRB com os créditos de que trata o caput será efetuada, a partir de 1º de janeiro de 2015, por meio do formulário eletrônico Compensação de Débitos de CPRB, disponível no sítio da RFB na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>, e observará o disposto no parágrafo único do art. 26 da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.”

Como se pode notar, para que a compensação de valores indevidamente recolhidos à Previdência seja realizada é necessário que o contribuinte atente-se para as normas complementares expedidas pela Receita Federal, que, a propósito, dispunham, num primeiro momento, que a compensação deveria ser informada em GFIP e, num segundo, estabelece que a compensação deve-se efetivar por meio do formulário eletrônico Compensação de Débitos de CPRB, disponível no sítio da RFB na Internet ou por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Declaração de Compensação

Quer dizer, o instituto jurídico da compensação e, em especial, a compensação de contribuições previdenciárias sobre a folha de salários e contribuições instituídas a título de substituição (CPRB) sempre foi regulada por regras expedidas pela RFB, que, aliás, assim sempre o fez por expressa autorização dos artigos 100, I e 170 do CTN. Tratam-se, pois, das “regras do jogo”, as quais, é certo, devem ser observadas, sendo que, no caso em apreço, caberá ao contribuinte enquanto sujeito competente emitir a nota individual e concreta da compensação, porque é essa norma que, pressupondo a norma de obrigação do tributo e a norma de débito do Fisco, conferirá liquidez e certeza à própria compensação.

Nesse contexto, cabe transcrever, uma vez mais, os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho¹³:

“Além das duas relações contrapostas (crédito tributário e débito da Fazenda Pública), para que a compensação se aperfeiçoe exige o art. 170 do Código Tributário Nacional que as relações tenham objetos líquidos e certos. São requisitos a ‘certeza da existência’ e a ‘determinação da quantia’ dos créditos e débitos que se pretende compensar.

Não há dúvidas, portanto, de que para o implemento da compensação é imprescindível a emissão de norma individual e concreta pelo sujeito competente, pois é esse o veículo apto para constituir fatos e relações jurídicas, objetivando, dentre outros, o objeto da prestação (*quantum* devido). Do mesmo modo que crédito tributário líquido e certo é aquele formalizado pelo ato do lançamento ou do contribuinte, débito da Fazenda Pública líquido e certo é o que foi objeto de decisão administrativa ou judicial, ou, ainda, reconhecido pelo contribuinte com fundamento em expressa autorização legal. Tais atos, formalizando o fato do pagamento indevido, introduzem-no no sistema. Tanto o crédito tributário como o débito do fisco são líquidos e certos quando estão identificados (i) credor e devedor, (ii) o montante do objeto da prestação e (iii) o motivo do surgimento do vínculo relacional.

Liquidez e certeza referem-se à existência e determinação da dívida, tanto do fisco como do contribuinte. A constituição do crédito tributário dá-se por meio de lançamento ou mediante norma individual e concreta expedida pelo contribuinte. Quanto ao débito do fisco, será constituído por norma individual e concreta decorrente de ato administrativo de invalidação do lançamento, de decisão administrativa, de decisão judicial ou, quando autorizado em lei, por ato do próprio administrado. Em todas essas hipóteses, está presente, sempre, a linguagem reconhecida pelo ordenamento como apropriada.” (grifei).

O direito impõe suas próprias regras. E no processo de positivação das normas jurídicas – a partir das normas gerais e abstratas os sujeitos competentes têm o dever de sacar normas individualizadas e concretas – cada sujeito desempenha sua competência nos exatos limites previstos na Constituição ou na lei.

É aí que o contribuinte que visa proceder à compensação deverá informá-la em GFIP ou através do formulário eletrônico *Compensação de Débitos de CPRB* ou, ainda, por meio do programa *PER/DCOMP* ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário *Declaração de Compensação*. De todo modo, uma coisa é certa: o débito tributário da fazenda deve ser formalizado em norma individual e concreta pelo próprio contribuinte, nos termos do artigo 89 da Lei nº 8.212/91, obedecendo-se as normas infralegais dispostas nas Instruções Normativas anteriormente elencadas.

Porque uma coisa é a relação jurídica aqui discutida, constituída mediante lançamento de ofício expedido nos termos dos artigos 142 e 149, inciso V do CTN. Outra coisa, completamente diversa, é o suposto débito da fazenda para com a recorrente, o qual, aí, sim, poderá embasar a relação jurídica compensatória, de modo que o procedimento para se efetivar a norma individual e concreta da compensação, tornando a existência do débito do fisco líquida e certa, apresenta suas próprias regras, as quais não se confundem com as regras relativas ao oferecimento e análise da impugnação.

É nesse sentido que há muito vem decidindo este Tribunal:

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e positivação no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2013, p. 141.

“IMPUGNAÇÃO - PEDIDO DE COMPENSAÇÃO – A apresentação de petição que não contém qualquer discordância com a exigência contida no lançamento, mas, ao contrário, manifesta expressamente a intenção de que o débito seja compensado com valores de créditos decorrentes de indébito tributário, não se caracteriza como impugnação, mas proposta de liquidação do valor devido.

Recurso negado.

(Processo nº 13608.000111/94-91. Acórdão nº 203-07.512, Conselheiro Relator Renato Scalco Isquierdo. Sessão de 12.07.2001. Publicado em 12.07.2001).

NORMAS PROCESSUAIS. FALTA DE IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. DEFINITIVIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. A falta de impugnação específica, no Recurso Voluntário, contra os fundamentos do acórdão recorrido, toma definitiva a decisão do colegiado "a quo".

APRESENTAÇÃO DE PROVAS. MOMENTO. A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e que comprovem as alegações de defesa.

IMPUGNAÇÃO DE LANÇAMENTO. SOLICITAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INOPORTUNIDADE. Em sede de impugnação de lançamento de ofício, o pedido de compensação de débitos é descabido, porquanto, além de não expressar contestação, denota a anuência com o crédito tributário constituído e a simples oferta de meios para sua satisfação.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. APRECIÇÃO. COMPETÊNCIA. A delegacia de julgamento não possui competência para apreciar pedidos de compensação em sede de impugnação de lançamento.

Recurso negado.

(Processo nº 13922.000023/2001-53. Acórdão nº 203-11.235, Conselheiro Relator Eric Moraes de Castro e Silva. Sessão de 23.08.2006. Publicado em 23.08.2006).” (grifei).

Todas essas razões bem evidenciam que não caberia, aqui, analisar pedido de compensação, porque, nos termos da legislação de regência, regulamentada pelas Instruções Normativas da Receita Federal expostas anteriormente, tais pedidos estão submetidos a toda uma sistemática própria cujas regras não se confundem com aquelas relativas à apresentação e análise de recurso voluntário. Mas não é essa a hipótese dos autos.

Conforme afirmei nas linhas iniciais do voto, a recorrente não visa proceder com a compensação de valores, mas pleiteia o mero abatimento ou aproveitamento dos valores eventualmente recolhidos a título de contribuição sobre a receita bruta com os valores objeto da presente autuação. Essa situação é análoga àquela em que o contribuinte é excluído do simples e tem contra si lavrado auto de infração com exigências para cada tributo, sendo que aí os valores eventualmente recolhidos são deduzidos das exigências de mesma natureza. Esse entendimento é inclusive objeto da Súmula CARF nº 76, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Súmula CARF nº 76

Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).”

Verificando-se tratar de situação análoga, entendo que os valores já recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) devem ser aproveitados em relação aos valores aqui discutidos a título de contribuição previdenciária sobre a folha de pagamentos e seus consectários legais.

A propósito, destaque-se que essa Turma julgadora já se debruçou sobre casos análogos em que as respectivas empresas recorrentes haviam recolhido contribuições previdenciárias sobre a folha de salários e estavam sendo autuadas pela falta de recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta (CPRB) – observe-se que o caso aqui discutido é idêntico sob a perspectiva do aproveitamento dos valores já recolhidos – e, oportunamente, a Turma acabou entendendo pela possibilidade do aproveitamento dos valores já recolhidos, haja vista que tal aproveitamento não se confundia com o instituto da compensação tributária. Confira-se:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2013 a 30/11/2015

APROVEITAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
EVENTUALMENTE RECOLHIDA NO PERÍODO FISCALIZADO.
POSSIBILIDADE QUE NÃO SE CONFUNDE COM O INSTITUTO DA
COMPENSAÇÃO.

O mero aproveitamento da contribuição previdenciária patronal incidente sobre valores pagos a segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais eventualmente recolhidos durante o período fiscalizado não se confunde com o instituto da compensação, que, como sabido, submete-se a toda uma sistemática própria prescrita nos termos e condições da legislação tributária de regência.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.

(Processo nº 11080.730525/2017-01. Acórdão nº 2201-005.417. Conselheiro Relator Sávio Salomão de Almeida Nóbrega. Sessão de 10/09/2019. Acórdão publicado em 30/10/2019).”

Considerando, pois, que a presente autuação remanesce tão-somente em relação competências de 01/2014, 02/2014, 03/2014, 04/2014, 06/2014, 07/2014, 08/2014, 09/2014, 10/2014, 11/2014, 12/2014, 01/2015 e 11/2015 – a apuração das contribuições previdenciárias aí deve ser realizada mês a mês e proporcionalmente com base no regime de tributação misto prescrito no artigo 9º, § 1º, incisos I e II e § 5º da Lei nº 12.546/2011 –, decerto que os valores já recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a receita bruta e nas mesmas competências tais quais mencionadas devem ser abatidos e aproveitados em relação aos valores que serão proporcionalmente apurados a título de contribuições previdenciárias sobre a folha de salários prevista no artigo 22, incisos I e III da Lei nº 8.212/91.

Com efeito, os valores recolhidos a título de contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) nas competências de 01/2014, 02/2014, 03/2014, 04/2014, 06/2014, 07/2014, 08/2014, 09/2014, 10/2014, 11/2014, 12/2014, 01/2015 e 11/2015 devem ser aproveitados em relação aos valores que serão proporcionalmente apurados a título de contribuições previdenciárias sobre a folha de salários.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do recurso e entendo por dar-lhe parcial provimento para reconhecer a aplicação da sistemática de tributação mista prevista no artigo 9º, parágrafos 1º e 5º da Lei nº 12.546/2011, de modo que as contribuições devem ser apuradas proporcionalmente com base no faturamento obtido mês a mês, bem assim para afastar a aplicação da multa agravada e, por fim, determinar o aproveitamento dos valores recolhidos a título de CPRB em relação aos valores aqui discutidos a título de contribuição previdenciária sobre a folha de salários, prevista no artigo 22, incisos I e III da Lei nº 8.212/91.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega