



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.721118/2020-35
ACÓRDÃO	2202-010.941 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de agosto de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL E NORSKAN OFFSHORE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL E NORSKAN OFFSHORE LTDA

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

RECURSO DE OFÍCIO CONHECIDO. CPRB. AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO POR TEMPO. INCORREÇÃO E CONTRADIÇÕES NA MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO FISCAL. VÍCIO DE MOTIVO. PREMISSE JURÍDICA FALSA. ANULAÇÃO POR VÍCIO MATERIAL.

A atividade de afretamento de embarcação sob a modalidade Navegação de Apoio Marítimo está sujeita à 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 efetivamente seja prestada tal atividade em cada competência.

Equivocado é o motivo e contraditória é motivação na tentativa de justificar o lançamento fiscal, ao erroneamente interpretar que todos as modalidades de afretamento de embarcação, mais especificamente o Afretamento de Navegação de Apoio Marítimo, sejam obrigações de DAR, porquanto suas características intrínsecas e os conceitos utilizados na legislação da CPRB as consideram prestação de serviço.

Deve ser anulado o lançamento fiscal apoiado em conclusão infundada, por ser destituída de respaldo da legislação pertinente ao assunto, e por ferir o art. 142 do Código Tributário Nacional, vez que macula a determinação da matéria tributável, caracterizando vício no motivo do ato administrativo de lançamento, sendo imperiosa a anulação da lavratura por vício material.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, e em dar provimento ao recurso voluntário para considerar nulo o lançamento por vício material, mantendo a exoneração do tributo lançado.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ana Claudia Borges de Oliveira, Robison Francisco Pires, Lilian Claudia de Souza, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício interposto pelo Presidente da 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 01 (DRJ01), por ter exonerado crédito tributário em valor superior àquele previsto na Portaria MF nº 2, de 18/1/2023 (R\$ 60,1 milhões), uma vez ter aquele Colegiado julgado improcedente lançamento relativo a contribuições sociais previdenciárias apuradas em razão de entender a autoridade lançadora pela improcedência da opção feita pelo sujeito passivo, pela tributação substitutiva da folha de pagamento, qual seja a Contribuição Sobre a Receita Bruta (CPRB) – serviços; e de recurso voluntário. Conforme consta do Acórdão recorrido:

... o cerne do litígio se Original PROCESSO 16682.721118/2020-35 ACÓRDÃO 101-010.856 DRJ01 65 resume ao fato que, de plano, a fiscalização desconsiderou a opção do sujeito passivo pela CPRB em razão da sua interpretação acerca dos objetos oferecidos nos contratos de Afretamento Por Tempo na Navegação de Apoio Marítimo, firmados com a empresa Petróleo Brasileiro S.A. – Petrobrás.

Ao analisar, perante os parágrafos 80 a 85 do Refisc, dois contratos com a Petrobrás, dentre os anexados aos autos às fls. 64 a 431, a fiscalização intenta demonstrar que todos estes contratos de “Afretamento Por Período”, à bem da verdade, comportariam duas atividades de natureza distintas e imiscíveis, quais sejam, o afretamento de embarcação na obrigação de DAR e a prestação de serviço pela colocação de mão-de-obra na embarcação à disposição do afretador.

Em continuidade às suas análises por amostragem dos contratos com a Petrobrás, nos parágrafos 86 a 88 do Refisc, a fiscalização segregou o que considera Custos de Afretamento (Obrigação de Dar) dos Custos de Tripulação (Prestação de Serviços) e, diante da identificação dos respectivos custos relativos (80 % e 20%), e sem mencionar qual seria a legislação em que se embasou para validar este critério de adequação, chegou à conclusão de que os resultados apresentados

“ratificam o entendimento que o afretamento de embarcação não se configura como prestação de serviços”.

...

Em relação às análises e conclusões relatados nos parágrafos 100 a 105 do Refisc, os argumentos da fiscalização caem por terra, devendo ser desconsiderados pelo simples fato de que não é permitida a bipartição dos contratos de afretamento de embarcação para fins tributários. Entretanto, em razão daquelas análises terem sido realizadas pelo método de amostragem (dois contratos), há a possibilidade de existirem contratos que não contemplem atividades de prestação de serviços, tais como afretamento a casco nu e afretamento por espaço, dentre outras, que não seriam indevidamente particionados pela fiscalização. Não obstante, a falta de confirmação destas ocorrências não possibilita concluir que o sujeito passivo pode se submeter ao regime da CPRB na integralidade da sua receita, ou se deveria se submeter ao regime misto de recolhimento.

Concluiu o julgador de piso que, em que pese a bem elaborada análise apresentada pela fiscalização para demonstrar que os contratos firmados pelo sujeito passivo teriam natureza mista, e portanto estaria a empresa sujeita ao regime misto de tributação (CPRB e CPP), a autoridade fiscal teria partido de equivocado pressuposto de que toda e qualquer atividade de Afretamento de Embarcação possui natureza predominantemente locatícia, pois para demonstrar tal conclusão segregou as atividades objeto dos contratos e fundamentou o resultado desta segregação em legislação não aplicável à CPRB para concluir que os custos de aluguel seria de 80% e de prestação de serviço de 20%, de forma que o recorrente não faria jus ao recolhimento integral pela CPRB, estando sujeito ao regime misto.

Esclarece o julgador de piso que, com exceção do Afretamento de Casco Nu, os demais tipos de afretamento trazem em seu bojo a atividade de prestação de serviços, e **não podem** ser desmembrados para efeitos fiscais. Além de desmembrar os contratos, sem mencionar em qual legislação se baseou, nos parágrafos 86 a 88 do Refisc, após demonstrar que os “**custos**” relativos de Afretamento resultam em proporções acima de 80% dos custos totais, a fiscalização afirma que tais resultados confirmam o seu entendimento, de que a atividade de afretamento de embarcação não configura prestação de serviços [e portanto não estariam sujeitos à CPRB]; teria a fiscalização se apoiado em legislação que trata de outros tributos e não aplicável à CPRB, em relação à qual não há legislação nesse sentido (segregação de custos e apuração de percentuais de 80% e 20%).

O outro argumento para o lançamento seria contábil, porém concluiu o julgador de piso que a contribuinte “não desrespeitou nenhum dos seis princípios básicos da contabilidade e nem deixou de cumprir com alguma obrigação acessória no que tange a contabilidade, contida na legislação previdenciária”.

Dessa forma, julgou a impugnação apresentada pelo sujeito passivo procedente e anulou o lançamento por vício formal na motivação. Em razão da anulação, deixou de analisar as demais alegações trazidas em impugnação. A decisão restou assim ementada (fl. 2429):

CPRB. AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO POR TEMPO. INCORREÇÃO E CONTRADIÇÕES NA MOTIVAÇÃO DO LANÇAMENTO FISCAL. VÍCIO DE MOTIVO. PREMISSA JURÍDICA FALSA. ANULAÇÃO.

A atividade de afretamento de embarcação sob a modalidade Navegação de Apoio Marítimo está sujeita à 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 efetivamente seja prestada tal atividade em cada competência.

Equivocado é o motivo e contraditória é motivação na tentativa de justificar o lançamento fiscal, ao erroneamente interpretar que todos as modalidades de afretamento de embarcação, mais especificamente o Afretamento de Navegação de Apoio Marítimo, tratam-se de obrigações de DAR, porquanto suas características intrínsecas e os conceitos utilizados na legislação da CPRB as consideram prestação de serviço.

Deve ser anulado o lançamento fiscal apoiado em conclusão infundada, por ser destituída de respaldo da legislação pertinente ao assunto, e por ferir o art. 142 do Código Tributário Nacional, vez que macula a determinação da matéria tributável, caracterizando vício no motivo do ato administrativo de lançamento, sendo imperiosa a anulação da lavratura.

Em razão do valor exonerado, que é superior àquele previsto na Portaria MF nº 2, de 18/1/2023, vigente à época do julgamento de primeira instância, nos termos do art. 34, inciso I, do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, a autoridade julgadora de piso recorreu de ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do resultado do julgamento e 17/8/2021 (fl. 2516), a contribuinte, em 26/8/2021 apresentou a petição de fls. 2.520 e ss, por meio da qual, após tecer considerações sobre a motivação do lançamento, em síntese, alega que o Colegiado de piso, ao analisar a impugnação, reconheceu a improcedência da autuação, e inclusive ressaltou que a atividade de navegação de apoio está sujeita à CPRB e destacou a confusão incorrida pela fiscalização quanto ao tipo navegação (navegação de apoio marítimo) e a sua forma de contratação (por meio de contratos de afretamento), citando as ementas do Acórdão recorrido, que teria reconhecido a improcedência da autuação quanto ao mérito, mas que acabou por consignar o cancelamento do lançamento por nulidade formal, vício de motivo jurídico. Passa a tratar do vício, que entende ser material, pois está no motivo jurídico adotado pela fiscalização para fundamentar o lançamento, uma vez que a ocorrência do fato gerador (art. 142 do CTN) foi realizada de forma equivocada. Cita jurisprudência deste Conselho, inclusive no sentido de ser reconhecido vício material diante

da ausência de fundamentação correta no lançamento. Cita ainda a ementa da DRJ, que faz alusão a ter o lançamento ferido o art. 142 do CTN, pois maculou “a determinação da matéria tributável, caracterizando vício no motivo do ato administrativo de lançamento, sendo imperiosa a anulação da lavratura”, de forma que a afronta ao art. 142 do CTN, seja por improcedência do fundamento adotado, seja pelo defeito na descrição dos motivos do lançamento, enseja vício insanável na constituição do crédito tributário, devendo a nulidade reconhecida pela DRJ ser mantida, porem entendida como material.

A seguir, passa a tratar do mérito, reiterando as alegações apresentadas quando da impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Relatora.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Considerando o disposto na Portaria MF nº 2, de 18/1/2023, o recurso de ofício reúne os requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Conforme relatado, a DRJ reconheceu haver vício formal no lançamento, anulando-o, de forma que deixou de analisar os demais argumentos trazidos pelo impugnante. Transcrevo excertos do acórdão recorrido:

No presente caso, quanto ao enquadramento do sujeito passivo ao código CNAE, a sua atividade principal, cadastrada na Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e declarada em suas GFIP no período objeto do lançamento, é o CNAE 5030.1-01 (navegação de apoio marítimo), e a atividade secundária no CNAE 5030.1-02 (navegação de apoio portuário),...

... o cerne do litígio se resume ao fato que, de plano, a fiscalização desconsiderou a opção do sujeito passivo pela CPRB em razão da sua interpretação acerca dos objetos oferecidos nos contratos de Afretamento Por Tempo na Navegação de Apoio Marítimo, firmados com a empresa Petróleo Brasileiro S.A. – Petrobrás.

... nos parágrafos 86 a 88 do Refisc, a fiscalização segregou o que considera Custos de Afretamento (Obrigação de Dar) dos Custos de Tripulação (Prestação de Serviços) e, diante da identificação dos respectivos custos relativos (80 % e 20%), e sem mencionar qual seria a legislação em que se embasou para validar este critério de adequação, chegou à conclusão de que os resultados apresentados “ratificam o entendimento que o afretamento de embarcação não se configura como prestação de serviços”.

Diante da “ratificação” do seu ponto de vista inicial, ato contínuo, nos parágrafos 100 a 105 do Refisc, passa a fiscalização a se dedicar ao tabelamento das receitas do sujeito passivo, discriminando-as em Atividades Desoneradas e Atividades não Desoneradas, com o intuito de identificar as proporções mensais destas hipotéticas receitas à luz do art. 9º, §§ 4º a 6º da Lei nº 12.546/2011, cujo resultado demonstraria que, para todo o ano de 2016, a contribuinte estaria enquadrada no regime misto de recolhimento, vez que as atividades desoneradas não superariam a proporção de 95% das receitas totais, verbis:

...

Com isto, a fiscalização mostra-se convicta de que conseguiu comprovar que o conceito de Afretamento de Embarcação é distinta, mesmo que eventualmente continente, dos contratos de Afretamento por Tempo (Time Charter Party). Assim, concluiu que o procedimento correto seria particionar os contratos firmados com a Petrobrás em dois contratos para adequá-los às normas da CPRB, sendo um contrato de simples afretamento de embarcação - locação de objeto, e um contrato de prestação de serviços (cessão de mão-de-obra - tripulação).

... este julgamento entende que a autoridade fiscal partiu do seu equivocado pressuposto, de que toda e qualquer atividade de Afretamento de Embarcação possui natureza meramente locatícia, ...

... a fiscalização definiu incisivamente que a atividade de afretamento trata-se de mera obrigação de dar:

...

Nos irretocáveis e convincentes parágrafos 167 a 187 da sua impugnação, a impugnante refuta a classificação jurídica de Afretamento dada pela fiscalização, pois percebe-se nitidamente a confusão quanto a interpretação acerca das definições de afretamento de embarcação e de serviços de navegação, uma vez que, com exceção do Afretamento de Casco Nu, os demais tipos de afretamento trazem em seu bojo a atividade de prestação de serviços. Portando, não é concebível concordar que o “gênero” Afretamento de Embarcação seja considerado, simplesmente, locação de bem móvel.

Em decorrência disto, também se verifica que as definições de todas três modalidades de navegação, contempladas nos incisos XV a XVII do art. 2º da Resolução Normativa nº 18/2017 – ANTAQ, demandam atividades de prestação de serviço, oferecidas em Contratos de Afretamento, ...

Após apresentar justificativas equivocadas para desmembrar os contratos firmados pelo sujeito passivo com a Petrobrás, também no intuito de desconsiderar a opção do sujeito passivo pela CPRB, e assim constituir crédito previdenciário baseada na folha de pagamento, nos parágrafos 57 a 65 do Refisc, a fiscalização passa a explicar o porquê deve-se aplicar a regra da proporcionalidade das receitas auferidas para que fins de enquadramento da desoneração da folha de pagamento, se parcial ou integral.

... Entretanto, conforme acima já observado, sem mencionar em qual legislação se baseou, nos parágrafos 86 a 88 do Refisc, após demonstrar que os “custos” relativos de Afretamento resultam em proporções acima de 80% dos custos totais, a fiscalização afirma que tais resultados confirmam o seu entendimento, de que a atividade de afretamento de embarcação não configura prestação de serviços, verbis:

...

Em pese o já demonstrado entendimento jurisprudencial, de que não se deve desmembrar contratos de Afretamento de Embarcação para fins tributários que, per si, já seria motivo suficiente para inviabilizar a tentativa de adequação da situação fática às normas esmiuçadas no Refisc, informa-se que, com exceção do art. 1o , inciso I da Lei nº 9.481/97, que dispõe sobre a incidência de imposto de renda na fonte sobre rendimentos de beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, e em normas subjacentes a esta, abaixo reproduzidas, em nenhuma outra legislação, nem mesmo na que regulamenta a incidência e recolhimento de contribuições previdenciárias há a previsão de bipartição deste tipo de contrato:

..

Portanto, pelo que se conclui das alegações dos parágrafos 86 a 88 do Refisc, mesmo sem mencionar em qual legislação se baseou para aferir o custo da embarcação, limitando-o em 80% do custo total, nota-se claramente que a fiscalização se apoiou no inciso II do §2º da Lei nº 13.043/2014, acima reproduzido. Entretanto, não há nenhuma previsão legal quanto a aplicação deste critério para fins de adequação ao regime da CPRB.

Em relação às análises e conclusões relatados nos parágrafos 100 a 105 do Refisc, os argumentos da fiscalização caem por terra, devendo ser desconsiderados pelo simples fato de que não é permitida a bipartição dos contratos de afretamento de embarcação para fins tributários. Entretanto, em razão daquelas análises terem sido realizadas pelo método de amostragem (dois contratos), há a possibilidade de existirem contratos que não contemplem atividades de prestação de serviços, tais como afretamento a casco nu e afretamento por espaço, dentre outras, que não seriam indevidamente particionados pela fiscalização. Não obstante, a falta de confirmação destas ocorrências não possibilita concluir que o sujeito passivo pode se submeter ao regime da CPRB na integralidade da sua receita, ou se deveria se submeter ao regime misto de recolhimento.

A fiscalização também constatou que o sujeito passivo distribuiu os lançamentos na sua conta contábil Receita Operacional em três sub contas, denominadas Prestação de Serviço do exterior; Prestação de Serviço BR e Afretamento de Embarcações BR. Segundo o seu entendimento, tal prática seria mais um motivo para ratificar “claramente, que a própria empresa não considerou o Afretamento de Embarcações como componente integrante da conta Prestação de Serviços, onde foram inseridas as atividades relativas à Navegação de Apoio Marítimo e Navegação De Apoio Portuário”:

...

Em que pese a identificada prática contábil haver dado margem a interpretações alinhadas à tese da fiscalização, entende-se que tal situação não tem a capacidade de ratificar o fato de que até mesmo a empresa entende que receitas de afretamento de embarcações não se confundem com receitas de prestação de serviços.

...

A menos que houvesse provas em contrário, mas que não foram trazidas aos autos, nota-se que, diante da situação apresentada pela fiscalização, aparentemente, pelo que se verifica das sub contas da conta Receita Operacional, é de que a empresa não desrespeitou nenhum dos seis princípios básicos da contabilidade e nem deixou de cumprir com alguma obrigação acessória no que tange a contabilidade, contida na legislação previdenciária.

Nos casos em que a fiscalização verifique a ocorrência de alguma irregularidade na contabilidade do sujeito passivo, pelo descumprimento de qualquer obrigação acessória previdenciária, deve lavrar auto de infração, e assim consolidar a sua constatação. Porém, isto não ocorreu no presente caso, conforme consta do Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento Total do Procedimento - TEPF (fls. 677 e 678), o que fragiliza a sustentação do que foi concluído no parágrafo 99 do Refisc.

Quiçá, eventualmente o intuito do sujeito passivo fosse particionar seus contratos de afretamento de embarcações em dois contratos (locação e prestação de serviços), com o objetivo de reduzir irregularmente as bases de cálculos do IRRF e do Cofins, tal como ocorrem nos exemplos das jurisprudências acima reproduzidas. Porém, esta situação não foi sequer aventada e nem mesmo a cobrança destes tributos faz parte do presente processo administrativo fiscal - PAF.

Em suma, há que se concordar com o sujeito passivo, de que foram inadequados os procedimentos adotados na constituição, por arbitramento, dos créditos previdenciários patronais incidentes sobre a folha de pagamento, uma vez que se mostrou equivocado o motivo e confusa a motivação apresentadas pela fiscalização para desconsiderar a opção do sujeito passivo pelo regime de CPRB, que devem ser anulados, por serem destituídos de respaldo da legislação pertinente ao assunto, restando caracterizada a ocorrência de vício formal insanável.

O Direito Administrativo consolidou o instituto do ato administrativo, no qual a motivação é a declaração escrita do motivo que ensejou a prática do ato, e como regra geral, é obrigatória. Todo é qualquer ato tem motivo, e não comporta exceção, mas a declaração escrita desse motivo, ou seja, a motivação, pode não existir.

A falta de motivação nos atos administrativos em que a motivação é exigida, caracteriza vício relativo ao elemento forma, e no caso em que a lei exija a motivação para a validade do ato, a ausência da motivação determina um vício de forma passível de anulação

No caso específico do Direito Tributário, o motivo de fato se confunde com o próprio fato gerador da obrigação, cuja motivação se exterioriza no lançamento fiscal que deve cumprir o seu objetivo primordial que é transmitir, claramente, ao sujeito passivo a origem do débito apurado, permitir a ampla defesa e o contraditório, propiciar a adequada análise do crédito e ensejar o atributo de certeza e liquidez à futura execução fiscal, conforme disposto no CTN:

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

Admitida a obrigação da motivação e, no presente processo de crédito, constatada a falha parcial, resta perquirir acerca da possibilidade de saneamento, cuja possibilidade e limite foram estabelecidos inicialmente consoante o primado do interesse público, esculpidos na Lei nº 9.784/1999:

“Art. 55 - Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração”.

...

É de ressaltar que estas cautelas normativas não visam apenas resguardar o interesse do sujeito passivo mas privilegia também o interesse público, pois à evidência de que o lançamento está equivocado é imperativo que se obste o saneamento com base apenas em informações colhidas dos autos de maneira insuficiente e duvidosa.

No contexto da legislação previdenciária, a validade do lançamento também depende do preenchimento de formalidades legais, de acordo com os artigos 33 e 37, caput, da Lei nº 8.212/91 combinado com o artigo 243 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, in verbis:

...

Naturalmente, a “discriminação clara e precisa dos fatos geradores”, a que aludem a lei nº 8.212/91 e o RPS, retrocitadas, não significa apenas enunciar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, afirmando que o ato administrativo de lançamento possui um fundamento fático (motivo).

Exige-se, para a validade do ato, que as razões que ensejaram a sua prática sejam externadas com razoável nível de detalhamento (motivação), com o que se

viabiliza a compreensão quanto aos fundamentos que levaram à sua realização, possibilitando-se, ainda, o controle de sua legalidade e legitimidade pelos administrados, pela própria administração pública e pelo Poder Judiciário.

O vício no motivo (fático ou jurídico) do ato administrativo de lançamento fulmina a lavratura, vez que macula a identificação da matéria tributável (art. 142 do CTN), sendo pertinente realizarmos uma breve digressão sobre tal temática.

Em relação ao elemento motivo do ato administrativo, é certo que aquele (motivo) é a causa imediata deste (ato administrativo), ou seja, o motivo é a situação fática e jurídica que enseja a produção do ato...

...

Com relação ao vício de motivo, a Lei 4.717/65 descreve o mesmo da seguinte forma, em seu artigo 2º, § único, alínea d: “a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido”. Assim, além do motivo inexistente (ou fato inexistente) tem-se também o motivo ilegítimo (ou ainda, segundo Marcelo Alexandrino, juridicamente inadequado).

Uma questão importantíssima a se destacar é que não se pode confundir motivo com motivação. A motivação é parte integrante da forma, e nada mais é do que a declaração escrita dos motivos que ensejaram a prática do ato administrativo.

Importante é o esclarecimento feito por Maria Sylvia Zanella di Pietro, que define o motivo como pressuposto de fato e de direito que serve de fundamento ao ato administrativo. A autora aduz que “pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato”, enquanto que o pressuposto de fato, “como o próprio nome indica, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato.”

Ainda nesta seara, mostra-se bastante esclarecedora a explicação de Eurico Marcos Diniz de Santi que, considerando o lançamento como uma norma individual e concreta, divide os vícios que podem ocorrer na produção dessa norma (que seriam os vícios formais) e aqueles que ocorrem no produto da norma, ou seja, no resultado (vícios materiais). O autor explica:

“se o lançamento anterior objeto de invalidação apresentar vício em seu processo de produção, ato-fato, é caso de anulação; se o vício estiver instalado em seu produto, ato-norma, é caso de nulidade. Vinculamos anulação aos problemas na aplicação dos enunciados prescritivos que se referem ao processo de produção do lançamento (vícios formais) e nulidade aos problemas inerentes ao conteúdo do ato (vícios materiais), ou seja, à norma individual e concreta que estabelece o crédito e sua motivação.”

Adicionalmente ao tema relacionado à questão do vício formal e vício material, observa-se ainda, que tanto na doutrina quanto na jurisprudência, há grande confusão relativamente a alguns termos conexos utilizados em relação aos vícios

no lançamento, erro de fato e erro de direito. Não raramente correlaciona-se o erro de fato com vício formal e o erro de direito com mudança de critério jurídico, posição esta que não merece guarida, tendo em vista o exposto a seguir.

O vício formal, sendo um erro apenas nas formalidades do ato não deve ser confundido com o erro de fato, que é aquele erro na identificação ou percepção do fato, sendo, portanto, um vício no motivo do ato (pressuposto fático para a realização do ato), e não na forma. Já o erro de direito nada tem a ver com a mudança de critério jurídico; a própria denominação erro já sugere que a norma foi aplicada erroneamente, equivocadamente, ao caso concreto, sendo que, na mudança de critério jurídico, o que ocorre é a substituição de uma interpretação da norma por outra, sem que seja possível identificar qual delas seja correta.

Destaque-se que também ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade fiscal tem várias alternativas expressamente previstas em lei para a confecção do lançamento (ex.: escolher um dos critérios legalmente estabelecidos para arbitrar a base de cálculo do tributo) e intenta alterar, em relação aos mesmos fatos geradores, a escolha do critério adotado para a lavratura, tal como ocorreu no presente caso, ao decidir pela substituição da CPRB pela CPP incidente na folha de pagamento.

Assim, encerrando a digressão acerca do vício de motivo na constituição de créditos tributários, insta apontar que o vício de motivo abrange os erros de fato e de direito (quais sejam, os pressupostos de fato ou de direito do motivo). Se o erro de direito é a aplicação incorreta da norma, o erro de fato é aquele em que a situação fática é interpretada erroneamente para a aplicação da norma. Logo, ambos os erros devem ser enquadrados como vícios de motivo (vício formal) e fulminam a lavratura, sem prejuízo da revisão do lançamento (mediante a confecção de nova lavratura), desde que respeitado o prazo decadencial.

Portanto, em sendo anulável o lançamento fiscal que não demonstra, de forma clara e precisa, a motivação para desconsiderar a base de cálculo apresentada pelo sujeito passivo. A Administração tem o dever-poder de anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos.

Destarte, por todo o exposto, vota-se por anular a presente autuação, em decorrência da existência de vício no motivo jurídico da lavratura, exonerando, em decorrência, o crédito tributário exigido.

Em decorrência da anulação do auto de infração, restam prejudicados os demais argumentos da defesa, visto que, num juízo de delibação, não se pôde aproveitá-los em favor do sujeito passivo.

Assim, resta comprovado o equívoco na motivação do lançamento na tentativa de justificá-lo, ao erroneamente interpretar que todos as modalidades de afretamento de embarcação, mais especificamente o Afretamento de Navegação de Apoio Marítimo, são obrigações de DAR, e portanto não seriam prestação de serviços e consequentemente não sujeitas

à CPRB, além de utilizar-se de argumentação relativa à apuração de custos de afretamento em percentual superior a 80% para concluir que o afretamento de embarcação não se configura em prestação de serviço, sem mencionar em qual legislação se baseou para tal bipartir os contratos e chegar a tal conclusão, sendo que de fato, conforme demonstrado pela DRJ, não há nenhuma previsão legal quanto a aplicação deste critério (desmembramento dos contratos de Afretamento de Embarcação para fins tributários) para fins de adequação ao regime da CPRB.

Manifesto minha concordância com o julgador de piso, devendo ser anulado o lançamento fiscal apoiado em conclusão equivocada e destituída de respaldo da legislação pertinente ao assunto, e por ferir o art. 142 do Código Tributário Nacional, vez que macula a determinação da matéria tributável, caracterizando vício do ato administrativo de lançamento, sendo imperiosa a sua anulação.

Do Recurso Voluntário

Concluiu a DRJ haver vício formal no lançamento, de forma que o anulou. O recorrente, por sua, traz vasta argumentação de se tratar de vício material, uma vez que teria a DRJ reconhecido a improcedência da autuação quanto ao mérito, logo o vício estaria no motivo jurídico adotado pela fiscalização para fundamentar o lançamento; alega que a demonstração da ocorrência do fato gerador (art. 142 do CTN) foi realizada de forma equivocada, tendo inclusive a fiscalização fundamentado o lançamento em legislação incorreta. Entende que a DRJ, ao fazer alusão a ter o lançamento ferido o art. 142 do CTN, pois maculou a determinação da matéria tributável, isso por si só já caracterizaria vício no motivo do ato administrativo de lançamento, pois ao afrontar ao art. 142 do CTN, seja por improcedência do fundamento adotado, seja pelo defeito na descrição dos motivos do lançamento, enseja vício insanável na constituição do crédito tributário, devendo ser reconhecida a nulidade por vício material.

Posto isso, é de suma importância determinar a natureza do vício que ensejou a nulidade do lançamento, pois isso afetará diretamente o prazo decadencial para se efetuar novo lançamento, se for o caso.

Não há dúvidas que as incorreções e omissões relacionadas à formalidade do ato praticado caracterizam o vício de forma, sendo tais vícios caracterizados por não interferir no litígio propriamente dito, pois a sua existência não impede a compreensão dos fatos. Um eventual novo lançamento apenas o substituirá, corrigindo as incorreções e omissões detectadas, mas a matéria tributável em si, o fato gerador, o montante do tributo devido permanecerão inalterados.

De outra forma, conforme ampla jurisprudência deste Conselho, a inobservância dos elementos constantes do art. 142 do CTN, que prevê que o lançamento é “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”, caracteriza a existência de vício material. Um novo lançamento implicaria alterar esses elementos e não seria uma mera substituição do anterior.

Nesse mesmo sentido cito os Acórdãos precedentes 9202-002.731 e 2302-003.438.

A questão que se põe então é analisar se no caso concreto, a realização de outro lançamento seria apenas substitutiva ao presente, ou seja, com os mesmos elementos dos autos, se haveria coincidência entre o primeiro lançamento, tornado nulo, e o novo, de forma que se estaria de fato diante de vício formal.

Analizando os termos do Acórdão recorrido, de se destacar que a própria DRJ traz afirmações como:

... este julgamento entende que a autoridade fiscal partiu do seu equivocado pressuposto, de que toda e qualquer atividade de Afretamento de Embarcação possui natureza meramente locatícia, conforme será demonstrado a seguir.

Nos parágrafos 74 a 80 do Refisc, após reproduzir definições das modalidades de Afretamento e de Navegação no âmbito da legislação de transporte aquaviário, a fiscalização definiu incisivamente que a atividade de afretamento trata-se de mera obrigação de dar:

78. Conceitualmente, o AFRETAMENTO não se configura como prestação de serviço, mas como obrigação de DAR, qual seja afretar embarcação para que o afretador direcione e dirija sua destinação, que embora, presumidamente, deva constar em contrato, por óbvio, não configura, concomitantemente, prestação de serviço.

79. No ano-calendário de 2016, a quase totalidade dos contratos comerciais da empresa referentes a "AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO", foram firmados com a PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS e se caracterizam por ser Contratos de Afretamento por Tempo - conhecido no vernáculo inglês como "Time Charter Party.

80. O Contrato de Afretamento por Tempo (Time Charter Party) caracteriza-se pela utilização (arrendamento) do navio, por um tempo determinado, no qual o proprietário ou armador disponente coloca o navio completamente armado, equipado e em condição de navegabilidade, à disposição do afretador por tempo (time charterer), o qual assume a posse e o controle do mesmo (gestões náutica e comercial) mediante uma retribuição - hire - pagável em intervalos determinados durante o período do contrato. É um contrato de utilização dos serviços do navio.

Nos irretocáveis e convincentes parágrafos 167 a 187 da sua impugnação, a impugnante refuta a classificação jurídica de Afretamento dada pela fiscalização, pois percebe-se nitidamente a confusão quanto a interpretação acerca das definições de afretamento de embarcação e de serviços de navegação, uma vez que, com exceção do Afretamento de Casco Nu, os demais tipos de afretamento trazem em seu bojo a atividade de prestação de serviços. Portanto, não é concebível concordar que o “gênero” Afretamento de Embarcação seja considerado, simplesmente, locação de bem móvel.

...

Em continuidade às suas análises por amostragem dos contratos com a Petrobrás, nos parágrafos 86 a 88 do Refisc, a fiscalização segregou o que considera Custos de Afretamento (Obrigação de Dar) dos Custos de Tripulação (Prestação de Serviços) e, diante da identificação dos respectivos custos relativos (80 % e 20%), e sem mencionar qual seria a legislação em que se embasou para validar este critério de adequação, chegou à conclusão de que os resultados apresentados “ratificam o entendimento que o afretamento de embarcação não se configura como prestação de serviços”.

...

Após apresentar justificativas equivocadas para desmembrar os contratos firmados pelo sujeito passivo com a Petrobrás, também no intuito de desconsiderar a opção do sujeito passivo pela CPRB, ... a fiscalização passa a explicar o porquê deve-se aplicar a regra da proporcionalidade das receitas auferidas para fins de enquadramento da desoneração da folha de pagamento, se parcial ou integral.

... Entretanto, conforme acima já observado, sem mencionar em qual legislação se baseou, nos parágrafos 86 a 88 do Refisc, após demonstrar que os “custos” relativos de Afretamento resultam em proporções acima de 80% dos custos totais, a fiscalização afirma que tais resultados confirmam o seu entendimento, de que a atividade de afretamento de embarcação não configura prestação de serviços, verbis:

...

Em pese o já demonstrado entendimento jurisprudencial, de que não se deve desmembrar contratos de Afretamento de Embarcação para fins tributários que, per si, já seria motivo suficiente para inviabilizar a tentativa de adequação da situação fática às normas esmiuçadas no Refisc, informa-se que, com exceção do art. 1o , inciso I da Lei nº 9.481/97, que dispõe sobre a incidência de imposto de renda na fonte sobre rendimentos de beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, e em normas subjacentes a esta, abaixo reproduzidas, em nenhuma outra legislação, nem mesmo na que regulamenta a incidência e recolhimento de contribuições previdenciárias há a previsão de bipartição deste tipo de contrato:

...

... nota-se claramente que a fiscalização se apoiou no inciso II do §2º da Lei nº 13.043/2014, acima reproduzido. Entretanto, não há nenhuma previsão legal quanto a aplicação deste critério para fins de adequação ao regime da CPRB.

Em relação às análises e conclusões relatados nos parágrafos 100 a 105 do Refisc, os argumentos da fiscalização caem por terra, devendo ser desconsiderados pelo simples fato de que não é permitida a bipartição dos contratos de afretamento de embarcação para fins tributários. Entretanto, em razão daquelas análises terem sido realizadas pelo método de amostragem (dois contratos), há a possibilidade de existirem contratos que não contemplem atividades de prestação de serviços,

tais como afretamento a casco nu e afretamento por espaço, dentre outras, que não seriam indevidamente particionados pela fiscalização. Não obstante, a falta de confirmação destas ocorrências não possibilita concluir que o sujeito passivo pode se submeter ao regime da CPRB na integralidade da sua receita, ou se deveria se submeter ao regime misto de recolhimento.

A fiscalização também constatou que o sujeito passivo distribuiu os lançamentos na sua conta contábil Receita Operacional em três sub contas... Segundo o seu entendimento, tal prática seria mais um motivo para ratificar “claramente, que a própria empresa não considerou o Afretamento de Embarcações como componente integrante da conta Prestação de Serviços, onde foram inseridas as atividades relativas à Navegação de Apoio Marítimo e Navegação De Apoio Portuário”:

...

... entende-se que tal situação não tem a capacidade de ratificar o fato de que até mesmo a empresa entende que receitas de afretamento de embarcações não se confundem com receitas de prestação de serviços.

...

A menos que houvesse provas em contrário, mas que não foram trazidas aos autos, nota-se que, diante da situação apresentada pela fiscalização, ... é de que a empresa não desrespeitou nenhum dos seis princípios básicos da contabilidade e nem deixou de cumprir com alguma obrigação acessória no que tange a contabilidade, contida na legislação previdenciária.

...

Em suma, há que se concordar com o sujeito passivo, de que foram inadequados os procedimentos adotados na constituição, por arbitramento, dos créditos previdenciários patronais incidentes sobre a folha de pagamento, uma vez que se mostrou equivocado o motivo e confusa a motivação apresentadas pela fiscalização para desconsiderar a opção do sujeito passivo pelo regime de CPRB, que devem ser anulados, por serem destituídos de respaldo da legislação pertinente ao assunto, restando caracterizada a ocorrência de vício formal insanável.

...

Ora, diante das constatações acima descritas, não restam dúvidas que para que se proceda ao novo lançamento, necessário seria a alteração de toda a motivação do lançamento, eis que equivocada, pois:

1 - a fiscalização partiu de equivocado pressuposto de que toda e qualquer atividade de Afretamento de Embarcação possui natureza meramente locatícia, e não se configuraria em prestação de serviços: nos contratos de Afretamento por Tempo (Time Charter Party) analisados, verificou-se que as características 1; 3 e 4 são específicas a casos em que o

afretador disponibiliza mão-de-obra nas embarcações, ou seja, nos casos em que indubitavelmente há prestação de serviço;

2 – a fiscalização apresentou justificativas equivocadas para desmembrar os contratos firmados pelo sujeito passivo com a Petrobrás, no intuito de desconsiderar a opção do sujeito passivo pela CPRB: **não** é permitida a bipartição dos contratos de afretamento de embarcação para fins tributários;

3 – nos contratos de afretamento a casco nu e afretamento por espaço não são contempladas atividades de prestação de serviços; conforme apontou o julgador de piso, *“há a possibilidade de existirem contratos que não contemplem atividades de prestação de serviços, tais como afretamento a casco nu e afretamento por espaço, dentre outras, que não seriam indevidamente particionados pela fiscalização. Não obstante, a falta de confirmação destas ocorrências não possibilita concluir que o sujeito passivo pode se submeter ao regime da CPRB na integralidade da sua receita, ou se deveria se submeter ao regime misto de recolhimento.”* Entretanto, a partir da análise de dois contratos, a fiscalização concluiu que o recorrente não poderia se submeter ao regime da CPRB, de forma que, mesmo que num novo lançamento se analisasse a totalidade dos contratos e nesta análise se verificasse haver contratos de afretamento a casco nu, fato é que os dois analisados **não** são afretamento a casco nu e não poderiam ser objeto de lançamento por aplicação indevida do regime da CPRB; dessa forma, eventual novo lançamento - caso se detectasse haver algum contrato de afretamento a casco nu – resultaria em valor em muito diferente do ora em discussão;

4 - o relatório fiscal apresenta nítida confusão quanto a interpretação acerca das definições de afretamento de embarcação e de serviços de navegação, não sendo concebível concordar que o “gênero” Afretamento de Embarcação seja considerado, simplesmente, locação de bem móvel, conforme resoluções da ANTAQ, nas quais se verifica que as definições de todas as três modalidades de navegação demandam atividades de prestação de serviço, oferecidas em Contratos de Afretamento, e em cuja definição de Empresa Brasileira de Navegação – EBN se enquadra o sujeito passivo;

5 - ao demonstrar que os “custos” relativos de Afretamento resultam em proporções acima de 80% dos custos totais para concluir que a atividade de afretamento de embarcação não configura prestação de serviços, não mencionou em qual legislação se baseou para aplicar tal conclusão, sendo que não existe legislação no caso da CPRB que permita a bipartição dos contratos, mas tão somente quanto ao IRRF e Pis/Cofins;

6 - os argumentos contábeis trazidos pela fiscalização na tentativa de ratificar que até mesmo a empresa entende que receitas de afretamento de embarcações não se confundem com receitas de prestação de serviços, não prosperam, seja por falta de provas, que não foram trazidas aos autos, seja porque a empresa não desrespeitou nenhum dos seis princípios básicos da contabilidade e nem deixou de cumprir com alguma obrigação acessória no que tange a contabilidade, contida na legislação previdenciária;

7 - em suma foram inadequados os procedimentos adotados na constituição, por arbitramento, dos créditos previdenciários patronais incidentes sobre a folha de pagamento, uma vez que se mostrou equivocado o motivo e confusa a motivação apresentadas pela fiscalização para desconsiderar a opção do sujeito passivo pelo regime de CPRB.

Ora, diante de todos os vícios acima apontados, certo é que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado, de forma que se trata de vício material. Um novo lançamento demandaria uma nova motivação, além de novas comprovações, visto que aquelas trazidas aos autos (os dois contratos analisados) não demonstram a infração apontada; além disso, a demonstração de que os “custos” relativos de Afretamento resultam em proporções acima de 80% dos custos totais para concluir que a atividade de afretamento de embarcação não configura prestação de serviços, além de não encontrar amparo legal na legislação no caso da CPRB, também partiu de conceito equivocado quanto a interpretação acerca das definições de afretamento de embarcação e de serviços de navegação, além de não ser permitido o desmembramento dos contratos para fins fiscais; também não prosperam os argumentos contábeis, de forma que novo lançamento implicaria em nova motivação do ato, eis que os motivos antes declinados não prosperam, de forma que seria necessária nova motivação para que demonstrasse a ocorrência do fato gerador da obrigação, com alteração até mesmo do montante do tributo devido.

Diante dessas constatações, entendo pela nulidade do lançamento por vício material.

Posto isso, deixo de analisar as demais alegações trazidas em recurso voluntário, que restam prejudicadas.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício, e por dar provimento ao recurso voluntário para considerar nulo o lançamento por vício material, mantendo a exoneração do tributo lançado.

(documento assinado digitalmente)

Sara Maria de Almeida Carneiro Silva