



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17227.720385/2020-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-010.905 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de agosto de 2023
Recorrente OSX CONSTRUCAO NAVAL SA EM RECUPERACAO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2020

NÃO CONHECIMENTO. MATÉRIA NÃO ALEGADA NA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO. INOVAÇÃO RECURSAL.

Sendo a impugnação o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas as razões de defesa, não se admite a apresentação, em sede recursal, de novos fundamentos não debatidos na origem, devendo ser reconhecida a sua preclusão consumativa. Não se tratando de matéria de ordem pública ou hipótese de fato superveniente, a referida alegação não merece ser conhecida.

DECADÊNCIA.

A aplicação do prazo estabelecido pelo art. 150, § 4º, do CTN pressupõe pagamento prévio pelo sujeito passivo. Inexistindo pagamento, aplica-se a regra geral, constante do art. 173, I, do CTN.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2020

ISENÇÃO CONDICIONADA. REQUISITO LEGAL. DESCUMPRIMENTO.

A legislação tributária prevê o registro/pré-registro no REB como requisito específico para a fruição da isenção das receitas decorrentes da venda de embarcação. A não tributação de tais receitas ocorre em razão de isenção condicionada, que diferentemente da regra geral disposta no art. 179, do CTN, pode ser extinta sempre que se verificar o não cumprimento das condições estabelecidas em lei.

RECEITA DE VENDA DA EMBARCAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ADQUIRENTE.

Inexistindo previsão expressa para transferência da responsabilidade à adquirente da embarcação, não há que se falar em imputação da obrigação tributária por parte do fisco à terceiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos em *(i)* conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações relativas a *(i.1)* superação do requisito formal do pré-registro no REB para reconhecimento da isenção; *(i.2)* modificação de critério jurídico; e *(i.3)* impossibilidade de inclusão dos valores das subcontratações faturadas diretamente ao adquirente da embarcação, por não representarem receita da Recorrente. Na parte conhecida, *(ii)* reconhecer a decadência dos créditos tributários relativos aos meses de setembro e outubro de 2015; *(iii)* rejeitar as preliminares de prejudicialidade e de nulidade dos Autos de Infração; e *(iv)* no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marina Righi Rodrigues Lara - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Alexandre Freitas Costa, Jorge Luís Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Ricardo Piza di Giovanni (Suplente convocado), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1113/1175) interposto contra o Acórdão de nº 105-004.052 (fls. 1065/1104), proferido pela 7ª Turma da DRJ05, que julgou improcedente a Impugnação apresentada, para manter integralmente os Autos de Infração (fls. 922/935) lavrados para a cobrança de PIS/Pasep e Cofins, regime não-cumulativo, referentes ao ano-calendário de 2015.

Conforme consta do **Termo de Verificação Fiscal** (fls. 936/943), a contribuinte teria vendido uma embarcação para a sociedade Sapura Navegação Marítima S.A. (“Sapura”), tendo sido informado na nota fiscal que a operação, por se equiparar a operação de exportação (art. 11, § 9º da Lei nº 9.432/97), estaria isenta de PIS e Cofins (art. 5º, I, da Lei nº 10.637/2002 e art. 14, II, da MP 2158-35). No entanto, entendeu a fiscalização que o pré-registro ou registro da embarcação no Registro Especial Brasileiro – REB seria condição para que a contribuinte pudesse usufruir de tal isenção.

Na tentativa de comprovar que a embarcação estaria pré-registrada no REB, a contribuinte apresentou o certificado de pré-registro da embarcação nº 31143, com data de validade de 19/10/2015, emitido em nome da Sapura, na qualidade de proprietária/armadora da embarcação. No entanto, o referido pré-registro no REB teria sido anulado, com efeitos retroativos, pelo Tribunal Marítimo, nos autos dos Processos nºs 61229.006245/2014-74 e 61229.004745/2015-52, de modo que não havia, durante o ano de 2015, qualquer pré-registro ou registro no REB válidos.

Posteriormente, foi realizado um acordo nos autos do processo judicial de nº 0502604-09.2017.4.02.5101, tendo como partes a Sapura e a União Federal, por meio do qual, em sua cláusula 4ª, a Sapura renunciou, de forma irrevogável e irretratável, ao direito de questionar o pré-REB da embarcação “Sapura Esmeralda”. A União, por sua vez, no parágrafo único da referida cláusula, reconheceu e declarou, também em caráter irrevogável e irretratável, que se encontravam preservadas as situações plenamente constituídas e consumadas durante a vigência do pré-REB anteriormente à publicação do mencionado acórdão (DOU de 21/03/2017). Tal disposição ressaltou, contudo, os eventuais efeitos fiscais e tributários decorrentes da anulação do pré-REB.

Diante desse contexto, entendeu a fiscalização que a OSX não fazia jus à isenção das contribuições decorrentes das receitas oriundas da construção da embarcação e apuradas no ano de 2015, posto que a embarcação não se encontrava pré-registrada nem registrada no REB naquele período.

Assim, com o intuito de calcular o valor das contribuições devidas, a fiscalização verificou as receitas referentes aos meses do ano de 2015 que constavam em demonstrativos apresentados pela OSX (boletins de medição elaborados com base nos relatórios de andamento da obra), os quais coincidiam com os valores registrados em sua contabilidade.

No entender da fiscalização, como o boletim é o documento que comprova a execução gradativa do pactuado entre as partes e determina a parcela da receita total prevista no contrato que foi efetivamente auferida em cada mês, os valores ali consignados representariam a receita tributável auferida mensalmente pela OSX em decorrência da construção da embarcação.

No entanto, o montante apurado de R\$ 464.468.702,99, constante do boletim, não correspondia ao valor de receita bruta de R\$ 122.710.683,38 informado na ECD transmitida ao Sped, resultando em uma diferença de R\$ 341.758.019,62. Intimada para esclarecer tal questão, a Recorrente informou que divergência decorria de pagamentos realizados pela Sapura diretamente aos fornecedores da OSX.

Na visão da autoridade fiscal, independentemente da forma de recebimento das receitas e dos pagamentos feitos a seus fornecedores, a receita efetivamente auferida com a venda da embarcação seria aquela constante dos boletins de medição, que refletem a parcela do preço contratado correspondente à execução da obra. O faturamento direto feito pela Sapura para o fornecedor da OSX não modificaria a natureza de receita dos recursos envolvidos nessas operações e, portanto, deveriam compor a base de cálculo das contribuições.

Ademais, sustentou a fiscalização que nas EFD Contribuições transmitidas ao Sped não foram informados créditos que pudessem ser compensados das contribuições apuradas.

Por fim, destacou que, como não houve pagamento de PIS e de Cofins pelo regime não cumulativo envolvendo as receitas apuradas no período, incidiria no presente caso a regra do artigo 173, inciso I, do CTN.

Inconformada com a referida cobrança, a contribuinte apresentou **Impugnação** (fls. 956/1010), com os seguintes argumentos:

- (i) os lançamentos seriam nulos, por ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa, uma vez que a fiscalização teria negado à contribuinte o direito de (i) se manifestar a respeito do cancelamento do pré-registro no REB da embarcação Sapura Esmeralda e (ii) apresentar os créditos aplicáveis ao regime não cumulativo;
- (ii) os valores constantes do lançamento seriam ilíquidos, e, portanto, nulos, uma vez que dependeriam do resultado do processo administrativo n.º 15444-720.215/2020-51. É que, tratando-se de exigência de PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, os eventuais valores das contribuições-importação decorrentes do descumprimento do regime de Drawback, deveriam ser apropriados como créditos. Por outro lado, caso a contribuinte logre êxito no processo de processo administrativo n.º 15444-720.215/2020-51, nenhuma contribuição seria devida sobre a exportação da embarcação para a Sapura Navegação;
- (iii) os lançamentos estariam eivados de vício insanável, por terem sido lavrados contra sujeito passivo ilegítimo. Sustenta que não poderia ser imputado ao estaleiro o ônus de responder, solidariamente, pelo pagamento de tributo sem que ele tivesse o dever de manter controle e/ou acompanhamento sobre a manutenção do registro perante o REB de terceiros;
- (iv) no mérito, alega que teria obtido o Ato Concessório n.º 2013.002585-2, concedido no ano de 2013, para realizar as importações relacionadas à construção da embarcação. Este foi, contudo, cancelado em virtude da alteração do projeto decorrente do procedimento de recuperação judicial e da crise financeira enfrentada pela Recorrente. Assim, teria sido deferido novo Ato Concessório n.º 2015.001526-7, no ano de 2015, com outras condições, prazos e valores, adequados à necessidade de terceirização parcial do projeto, bem como quanto à montagem de uma parte do casco nu da embarcação, o que nada teria a ver com o cancelamento do pré-registro da Sapura no REB;
- (v) o casco da embarcação inacabada, suas partes e peças foram importados, e desembarçados, por meio da DI n.º 15/1495246-9, após ter sido parcialmente beneficiada no exterior;
- (vi) durante o processo de desembarço aduaneiro, teria sido realizado perícia visando à conferência física da relação entre o casco nu e o contêiner de acessórios embarcados, para identificar se todos aqueles insumos ali encontrados tinham relação e se seriam de fato destinados àquela embarcação, conforme o ato concessório que o amparava. Não tendo sido apurado nada de relevante contra a Impugnante naquele procedimento, não haveria de se falar em inadimplemento absoluto do regime especial aduaneiro de drawback referente ao ato concessório outorgado no ano de 2015;

- (vii) o drawback-suspensão constitui um regime aduaneiro especial voltado ao controle da não-incidência dos tributos aduaneiros, visando impedir o desvio de finalidade e assegurar a efetiva exportação do produto nacional. Apenas o inadimplemento absoluto das obrigações principais (o desvio de finalidade e a não exportação) autorizariam a cobrança do crédito tributário devido por ocasião do ingresso da mercadoria no território nacional. O não cumprimento de formalidades, que não gerem danos ou prejuízos concretos aos controles administrativos e ao erário, não poderiam motivar a perda integral do regime de drawback;
- (viii) apenas o total inadimplemento do regime de Drawback poderia afastar a equiparação da operação de construção da embarcação com as operações de exportação, e conseqüentemente, a isenção das receitas decorrentes de exportação de mercadorias para o exterior;
- (ix) a desoneração da operação de construção da embarcação decorreria do regime de drawback e não da aplicação de regras previstas no pré-REB, uma vez que a operação de fornecimento da embarcação amparada em regime especial aduaneiro seria, por si só, uma operação de exportação que independe da aplicação das regras previstas na Lei n.º 9.432/1997;
- (x) a Impugnante estaria sendo compelida pela Administração Pública ao pagamento das contribuições mediante a imputação de responsabilidade por atos de terceiros;
- (xi) a retroatividade dos efeitos da anulação de ato de terceiro não poderia provocar conseqüências em terceiros de boa fé.

Posteriormente, no dia 25/02/2021, a autuada apresentou nova petição (fls. 1015/1016), requerendo a juntada de planilha demonstrativa de créditos relativos aos insumos que deveriam ter sido considerados no cálculo das contribuições (arquivo não paginável - fl. 1064), bem como as notas fiscais dos bens e serviços discriminados (fls. 1017/1063).

Como já mencionado, a 7ª Turma da DRJ 05, por meio do **Acórdão nº 105-004.052** (fls. 1065/1104), julgou improcedente a referida impugnação, nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2015

PIS. ISENÇÃO. RECEITA AUFERIDA POR ESTALEIRO NAVAL. REGISTRO ESPECIAL BRASILEIRO - REB.

O incentivo previsto (equiparação à exportação) recai sobre operações de construção, conservação, modernização e reparo de embarcações pré registradas ou registradas no REB, executadas por estaleiros navais.

A receita auferida por estaleiro naval oriunda dessas atividades será isenta de PIS (Medida Provisória nº 2.158-35/1997). O contribuinte que não se enquadrar nos requisitos não fará jus à referida isenção.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2015

COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para a Cofins as mesmas razões de decidir aplicáveis ao Pis quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em síntese, a autoridade julgadora entendeu por julgar improcedente a Impugnação apresentada, com base nos seguintes argumentos:

- (i) de plano, não conheceu da petição complementar apresentada pela contribuinte, em razão da sua intempestividade;
- (ii) quanto à preliminar de nulidade dos lançamentos por cerceamento do direito de defesa, afirma que não há que se falar em contraditório antes do início da fase litigiosa, estando a fiscalização livre para intimar o fiscalizado para apresentação apenas das informações que julgar necessárias;
- (iii) no que tange à preliminar de ilegitimidade passiva, sustenta que os eventuais benefícios fiscais aplicáveis ao caso em apreço não se destinam ao armador da embarcação, mas sim à indústria da construção naval. Ademais, para fins de equiparação da operação de construção a uma operação de exportação, com vistas à obtenção da isenção dos tributos, a lei impõe apenas que a embarcação esteja registrada ou pré-registrada no REB. Assim, as convenções particulares porventura estabelecidas entre a contribuinte, construtora e vendedora da embarcação e a respectiva adquirente Sapura, quanto ao requerimento do pré-registro da embarcação e até mesmo quanto à sua validade, não poderiam ser opostas para afastar a responsabilidade principal ou acessória da contribuinte;
- (iv) rejeitou o requerimento de reunião com o processo nº 15444.720215/2020-51 para julgamento conjunto;
- (v) quanto à suposta iliquidez do débito, em razão da não consideração dos créditos incidentes sobre a aquisição dos insumos utilizados na construção da embarcação, afirma que era obrigação da contribuinte apurá-los e informá-los concomitantemente à apuração do débito das respectivas contribuições, computando o abatimento de tais valores por meio do demonstrativo próprio - EFD – Contribuições, integrante do SPED. Assim, apenas porque inexistia qualquer informação de créditos nos referidos

documentos, a fiscalização não os considerou no momento que procedeu com o lançamento em questão;

- (vi) no mérito, afirma que os presentes autos não teriam como escopo auditar o Regime Aduaneiro Especial de Drawback, que foi apreciado no bojo do processo conexo de n.º 15444.720215/2020-51. Este não teria repercussão alguma sobre as contribuições ao PIS e à Cofins, incidentes sobre a receita obtida na venda da embarcação Sapura Esmeralda;
- (vii) a própria nota fiscal de venda da embarcação teria feito remissão ao § 9º, do art. 11 da lei n.º 9.432/1997, que menciona a necessidade do registro/pré registro da embarcação no REB para fins de concessão da isenção;
- (viii) em que pese o registro no REB não ser por si só obrigatório, este seria necessário para a fruição do benefício da isenção do PIS e da Cofins;
- (ix) no acordo homologado judicialmente entre a Sapura e a União estabeleceu-se que, para efeitos tributários e fiscais, continuaria prevalecendo a decisão administrativa final que anulou o pré-registro (acórdão prolatado nos embargos infringentes n.º 27/2016). Assim, com a sua anulação, com efeito retroativo, é certo que a contribuinte restou impedida de usufruir dos efeitos da equiparação à exportação da operação de construção e venda da embarcação;
- (x) quanto ao alegado ao desrespeito ao art. 5º, inciso XLV, da CF/88, segundo o qual nenhuma pena passará da pessoa do condenado, afirmou que a instância administrativa julgadora seria incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade, ilegalidade ou de violação aos princípios constitucionais, nos termos do 26-A do Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal;
- (xi) no que tange aos princípios interpretativos da boa-fé objetiva e da função social dos contratos, entendeu que não poderiam ser opostos para reivindicar a aplicação do benefício fiscal;
- (xii) por fim, quanto à multa de ofício de 75% e o juros de mora, tendo sido comprovada a não ocorrência de isenção do PIS e da Cofins sobre as receitas decorrentes da construção da embarcação no ano de 2015, foram cobrados corretamente por insuficiência de recolhimento.

Cientificada da referida decisão em 04/06/2021 (fl.1110), a contribuinte apresentou **Recurso Voluntário** (fls. 1113/1175), em 29/06/2021 (fl. 1111), sustentando:

- (i) a necessidade de julgamento conjunto com o processo administrativo n.º 1544.720215/2020-51, porque, além de tratarem dos mesmos fatos, haveria uma relação de prejudicialidade entre eles;

- (ii) a decadência da totalidade dos créditos tributários, nos termos do art. 150, §4º do CTN, diante da existência de autolançamento a ser homologado pela Autoridade Fiscal. Subsidiariamente, a aplicação do referido dispositivo para os períodos de Setembro, Outubro e Dezembro de 2015, diante da existência de recolhimentos a título de PIS e de Cofins;
- (iii) nulidade do lançamento, por vício de motivação, decorrente da ausência de fundamentação legal suficiente para sua sustentação, considerando que não foi empregado o menor esforço para justificar a responsabilização e cobrança dos tributos em face da Recorrente, havendo menção apenas ao descumprimento do requisito (inscrição da embarcação no Pré-REB) para aplicação das normas de desoneração tributária. Deveria a fiscalização ter demonstrado como a anulação do Pré-REB teria a capacidade de produzir efeitos retroativos na esfera tributária;
- (iv) nulidade do lançamento, por vício de motivação, decorrente da ausência de justificativa para que a cobrança dos tributos fosse direcionada à Recorrente, já que não se tratava de uma decorrência óbvia do seu status de contribuinte de direito;
- (v) nulidade do lançamento, por vício de apuração da exigência tributária, uma vez que a autoridade fiscal deixou de considerar a geração de créditos de PIS e de Cofins na sistemática não-cumulativa, aptos a neutralizar a exigência fiscal;
- (vi) no mérito, que a ausência do instrumento (pré-registro no REB) deveria ser superada, já que houve atendimento a todos os requisitos materiais para a sua concessão (efetiva atividade de construção em solo nacional, resultando em embarcação moderna, utilizada até hoje para geração de riquezas). Ao contrário do estabelecido pelo Tribunal Marítimo, em nenhum momento a legislação brasileira estabelece que, para fins de fruição do Pré-REB/REB, a embarcação deveria ser construída integralmente em estaleiro brasileiro, sendo necessário apenas que o contrato fosse firmado com estaleiro brasileiro;
- (vii) não seria legítimo o lançamento posterior para cobrança de tributos em razão da cassação de registro anteriormente deferido pelas Autoridades Públicas, por representar modificação do critério jurídico adotado pelo Tribunal Marítimo;
- (viii) o lançamento, ao responsabilizar a Recorrente pelos tributos devidos na operação, simplesmente por ser o contribuinte de direito, desconsiderou as regras de responsabilização aplicáveis e a proteção do administrado de boa-fé em relação a negócios jurídicos por ele praticados;
- (ix) deveria ser, ao menos, afastada a exigência de inclusão dos valores das subcontratações faturadas diretamente ao adquirente da embarcação na base de cálculo dos tributos exigidos, já que simplesmente não haveria que se falar que tais valores representam uma receita da Recorrente.

Às fls. 1262, a interessada (Fazenda Nacional) apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário, apresentando os seguintes argumentos:

- (i) o ato administrativo de renovação do pré-REB n.º 31.143 foi anulado retroativamente, em decisão transitada em julgado. O referido registro também foi discutido judicialmente, tendo sido homologado acordo constando que para efeitos tributários e fiscais, continua prevalecendo a decisão administrativa final que anulou o pré-registro de forma retroativa (acórdão prolatado nos embargos infringentes n.º 27/2016);
- (ii) o pré-registro no REB depende de requerimento formulado por empresa brasileira de navegação registrada no Tribunal Marítimo, ao qual deve ser anexado, dentre outros documentos, termo de compromisso de que embarcação será empregada sob bandeira brasileira;
- (iii) a ausência de pré-REB válido no período dos fatos geradores é questão que ficou acobertada pela coisa julgada formada sobre a decisão homologatória do acordo celebrado entre a União Federal e a Sapura Navegação, de modo que também atinge os terceiros juridicamente interessados, os quais não podem se escusar de cumpri-la;
- (iv) não compete ao CARF, no âmbito do processo administrativo-fiscal, rever decisão transitada em julgado, tampouco apreciar os argumentos da contribuinte, que procura, em verdade, frustrar a produção de seus efeitos na esfera tributária. Se a recorrente entende que teve direitos violados pelo acordo homologado judicialmente, resta-lhe propor ação rescisória, na posição, em tese, de terceiro juridicamente interessado (art. 967, II, do CPC);
- (v) não haveria que se falar em decadência, já que o afastamento do art. 173, I, do CTN, para aplicação do art. 150, §4º, do CTN, pressupõe que o sujeito passivo tenha apurado e recolhido antecipadamente o tributo por homologação.
- (vi) no que tange ao mês de setembro de 2015, não teria havido declaração de débito do PIS, mas apenas da Cofins (no valor de R\$ 18,86), que foi extinta por compensação, motivo pelo qual a contagem do prazo decadencial deve ser regida pelo art. 173, I, do CTN;
- (vii) quanto ao mês de dezembro de 2015, seria irrelevante discutir a existência de pagamento, uma vez que não foi ultrapassado o prazo quinquenal, mesmo se contado segundo o art. 150, §4º, do CTN;
- (viii) no que concerne ao suposto vício de apuração pela desconsideração de créditos do regime não cumulativo, a decisão de primeira instância seria irreparável, pois assentou que a Autoridade Fiscal foi diligente e verificou que *“nas EFD Contribuições transmitidas ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) pela empresa, não foram informados créditos que pudessem ser compensados com as contribuições acima apuradas”*;

- (ix) eventual falta de cômputo de créditos pela Autoridade Fiscal, no ato de lançamento, e seu posterior reconhecimento na fase litigiosa do processo, pelos órgãos julgadores, são questões externas às bases de cálculo das contribuições, não sendo motivo para sua nulidade;
- (x) a ausência de Pré-REB válido decorre justamente do reconhecimento de que não foram atendidos os pressupostos materiais para que a construção da embarcação pudesse usufruir de todos os incentivos legais e fiscais (comprovação de que a execução da construção do estaleiro estava ocorrendo na Holanda);
- (xi) a impossibilidade do cancelamento do Pré-REB, sob o fundamento de que isso modificaria o tratamento jurídico outorgado, em violação do art. 146 do CTN não teria sido deduzido pela Recorrente em sua impugnação, o que tornaria a matéria preclusa. Ainda assim, a exigência de Pré-REB válido para que se possa usufruir do benefício fiscal não seria um critério jurídico;
- (xii) o lançamento não teria “responsabilizado” a recorrente pelos tributos devidos, uma vez que ela mesma teria auferido as receitas, de modo que ocupa o polo passivo da obrigação tributária nascida do fato gerador. A boa-fé é irrelevante para efeito de manutenção da sujeição passiva do contribuinte. A autoridade fiscal apenas poderia aplicar a norma de responsabilidade tributária a terceiro que não praticou o fato gerador, em razão de disposição legal expressa;
- (xiii) a impossibilidade da inclusão, na base de cálculo das contribuições, de receitas correspondentes a pagamentos feitos pela adquirente da embarcação diretamente aos fornecedores da Recorrente, não teria sido abordada pela Recorrente em sua impugnação, o que tornaria essa matéria preclusa. Ainda assim, o pagamento direto feito pela Sapura para os fornecedores da Recorrente se reverteu em proveito desta, uma vez que a diminuição do seu passivo implica aumento patrimonial, não modificando a sua natureza de receita.

É o relatório.

Voto

Conselheira Marina Righi Rodrigues Lara, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e merece ser analisado.

1. Da prejudicialidade e da necessidade de julgamento em conjunto

Sustenta a Recorrente a existência de relação de prejudicialidade entres os presentes autos e o processo administrativo nº 15444.720215/2020-51. É que, eventual subsistência da cobrança objeto daquele processo teria como consequência o surgimento do direito ao crédito de PIS-Importação e Cofins-Importação, suficiente para absorver a totalidade dos débitos do PIS e da Cofins não-cumulativos, exigidos por meio do lançamento em discussão nestes autos.

Entendo, contudo, não assistir razão à Recorrente.

Nos termos do §1º do art. 15, da Lei n.º 10.865/2004, exige-se como condição para a tomada de créditos de PIS-Importação e Cofins-Importação, o efetivo pagamento de tais valores. É ver:

“Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Regulamento)

(...)

*§ 1º **O direito ao crédito** de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei **aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas** na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.”*

A questão foi abordada na Solução de Divergência COSIT n.º 21/2017, da qual destaco os trechos a seguir:

“18.1. É importante destacar que o creditamento deve se restringir aos valores efetivamente pagos a título dos tributos indicados no art. 15 e que devem ser observados os demais limites disposto na Lei nº 10.865, de 2004.

19. Por outro lado, o direito de desconto a crédito pode gerar um excedente com direito a ressarcimento de eventual diferença de saldo credor. Referido saldo é passível de ressarcimento ou de compensação com outros tributos, nas hipóteses em que a legislação das mencionadas contribuições permite essa utilização (exemplo, art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005), observada a legislação específica aplicável à matéria.

(...)

20. Assim, cumpre esclarecer que o §1º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, é aplicável às importâncias pagas em razão da importação de bens e serviços, ainda que o pagamento ocorra posteriormente ao momento do registro da declaração de importação.

21. O efetivo pagamento do PIS/Pasep-Importação ou da Cofins-Importação devidos em decorrência da operação de importação praticada é condição para que se possa descontar o crédito para fins de determinação do valor da Contribuição para o PIS/Pasep ou da Cofins, e não há na lei condicionante quanto ao momento em que deve ocorrer esse pagamento.”

Verifica-se, portanto, que eventual direito creditório decorrente da manutenção do lançamento objeto do processo administrativo nº 15444.720215/2020-51 dependerá do efetivo

pagamento das contribuições por parte do contribuinte. Em outras palavras, ao contrário do que alega a Recorrente, a simples decisão mantendo os créditos tributários exigidos naqueles autos não teria como consequência imediata o surgimento do direito ao crédito de PIS-Importação e Cofins-Importação.

Por essa razão, entendo que a decisão administrativa definitiva naqueles autos não tem o condão de prejudicar diretamente o resultado do julgamento deste processo. Eventual decisão mantendo a cobrança de PIS-Importação e Cofins-Importação não será determinante para o surgimento do direito creditório da Recorrente.

Ademais, entendo que não há que se falar em risco de decisões conflitantes. A questão a ser aqui analisada, apesar de fazer parte do mesmo contexto fático daquela objeto do processo administrativo nº 15444.720215/2020-51, possui contorno jurídicos totalmente independentes.

Nestes, discute-se o suposto descumprimento de uma das condições estabelecidas pelo legislador tributário para a não-incidência/isenção do PIS e da Cofins sobre receitas decorrentes de uma operação equiparada à exportação: o pré-registro no REB. Naqueles, o suposto descumprimento dos requisitos estabelecidos no Ato Concessório de Drawback modalidade suspensão, submodalidade embarcação, que assegura a suspensão dos tributos incidentes em operações de aquisição no mercado interno ou de importação de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado: o percentual mínimo de agregação.

Nos termos do art. 6º, §1º do RICARF, os processos vinculados por conexão, por decorrência ou reflexos poderão ser distribuídos e julgados em conjunto, justamente porque, nesses casos, existe o risco real de que sejam proferidas decisões conflitantes. A conexão, nos termos do inciso I, decorre de processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte **fundamentados em fato idêntico**. A decorrência, por sua vez, decorre de processos formalizados **em razão de procedimento fiscal anterior**. Por fim, processos reflexos são aqueles formalizados em um **mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova**, mas referentes a tributos distintos.

Dito isso, ainda que ambos os lançamentos analisados tratem exatamente do mesmo contexto fático, isso não constitui elemento suficiente para atrair a aplicação do dispositivo supramencionado. Seria necessário que os **fatos utilizados como fundamento** para as referidas autuações fossem absolutamente idênticos.

Sendo assim, não se verificando nenhuma das situações descritas acima, entendo que não há que se falar em prejudicialidade, nem sequer em risco de decisões conflitantes que pudesse gerar a necessidade de julgamento conjunto.

2. Da decadência

Como relatado anteriormente, sustenta a Recorrente a decadência dos créditos tributários objetos dos presentes autos. Afirma que, diante da existência de “autolanzamento” a ser homologado pela Autoridade Fiscal, aplicar-se-ia ao caso o art. 150, §4º, do CTN. Alega que as receitas foram devidamente registradas nas obrigações acessórias transmitidas ao fisco com o

tratamento jurídico de “isentas/alíquota zero”, e apenas por esse motivo não teria sido efetuado qualquer pagamento, o que afastaria, portanto, a aplicação do art. 173, I, do CTN.

Em que pese a questão não ter sido enfrentada pela Recorrente em sua Impugnação, trata-se de matéria de ordem pública, cognoscível inclusive de ofício pelo julgador, e, portanto, passível de afastar considerações a respeito da sua preclusão.

Como se sabe a questão da decadência dos créditos tributários já foi abordada pelo STJ, no Acórdão do REsp 973.733/SC, sob o rito dos recursos repetitivos, o qual restou assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.”

(REsp n. 973.733/SC, relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12/8/2009, DJe de 18/9/2009.)

Em síntese, restou decidido que a aplicação do prazo estabelecido pelo art. 150, § 4º, do CTN, pressupõe o pagamento prévio pelo sujeito passivo. Inexistindo pagamento, aplica-se a regra geral, constante do art. 173, I, do CTN. O critério adotado por aquele tribunal é objetivo, qual seja, a existência de pagamento, não cabendo, portanto, qualquer ponderação a respeito dos motivos pelos quais o pagamento não foi realizado pelo contribuinte.

Destaca-se que, nos termos do art. 62, §2º, da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, Regimento Interno do CARF (RICARF), o referido julgamento, por ter sido realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é de observância obrigatória e deverá ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste CARF.

Afastada, portanto, a alegação da Recorrente de aplicação do art. 150, §4º, do CTN também nos meses em que não ocorreram o efetivo pagamento, passa-se à análise do seu argumento subsidiário: aplicação do referido artigo, ao menos, nos meses de setembro, outubro e dezembro de 2015, em razão da existência de pagamento.

Dessa forma, não há dúvida de que, quanto aos meses de janeiro a agosto e novembro de 2015, aplica-se a regra geral, constante do art. 173, I, do CTN, de modo que tendo a notificação do lançamento ocorrido em 14/12/2020, não há que se falar em decurso do prazo decadencial de cinco anos, o qual se findaria em 01/12/2021.

No que tange ao mês de setembro de 2015, extrai-se das DCTFs apresentadas pela Recorrente a ocorrência a retenção do PIS e da Cofins na fonte (fls. 1215), bem como a compensação dos valores devidos a título de Cofins (fls. 1214), o que, no meu entender, é modalidade de extinção de crédito tributário que se equipara a pagamento para efeito de contagem do prazo decadencial previsto no artigo 150, §4º, do CTN. Quanto ao mês de outubro (fls. 1225/1230) e dezembro (fls. 1248/1251), também restou comprovada a existência de pagamentos relativos tanto ao PIS, quanto à Cofins.

Diante desse contexto, quanto ao referidos meses, aplica-se o prazo do art. 150, § 4º, do CTN, de modo que tendo a notificação do lançamento ocorrida em 14/12/2020, **estão abrangidos pela decadência os crédito tributários relativos os meses de setembro e outubro de 2015.** Em relação ao mês de dezembro, como destacado pela PGFN, a DCTF registra período de apuração diário, no qual o fato gerador das contribuições ocorreu no 18º dia do mês, e período de apuração mensal, no qual o fato gerador se verifica no dia 31 (fls. 1.248/1.251). Considerando que a notificação de lançamento ocorreu em 14/12/2020, ainda que se considerasse a ocorrência do fato gerador em 18/12/2015, não teria decorrido o prazo quinquenal, previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Diante de todo o exposto, entendo que devem ser reconhecidos como decaídos os créditos tributários relativos aos meses de setembro e outubro de 2015.

3. Preliminar de nulidade do auto de infração

Como relatado, a Recorrente requer, preliminarmente, a nulidade dos Autos de Infração objetos dos presentes autos por (i) vício de motivação e (ii) vício de apuração da exigência tributária.

Quanto ao primeiro ponto, sustenta a Recorrente a existência de vício de motivação, em razão da inobservância da obrigatoriedade de correta exposição dos fatos e embasamento legal suficiente para justificar a exigência do tributo.

Defende que não foi empregado o menor esforço para justificar a responsabilização e cobrança dos tributos, havendo menção apenas ao descumprimento do requisito (inscrição da embarcação no pré-REB) para aplicação das normas de desoneração tributária. Alega que deveria a fiscalização ter demonstrado como a anulação do pré-REB teria a capacidade de produzir efeitos retroativos na esfera tributária da Recorrente que não se encontrava em uma situação óbvia de contribuinte de direito, mas de responsável tributário.

Entendo, contudo, não assistir razão à Recorrente.

Uma breve análise do Termo de Verificação fiscal já demonstra inexistir qualquer deficiência na fundamentação que pudesse eventualmente gerar algum vício na sua motivação. Pelo contrário, observa-se uma indicação pormenorizada da legislação relacionada às questões de fato e de direito e, principalmente, o nexo entre elas.

Especificamente sobre o descumprimento do requisito para incidência da isenção decorrente dos arts. 5º, I, da Lei nº 10.637/2002 e 14, II, da MP 2158-35, ao contrário do alegado pela Recorrente, verifica-se que a questão foi abordada profundamente pela autoridade fiscal. Destaco alguns trechos:

“Entretanto, todos os dispositivos legais acima citados exigem o requisito de que a embarcação em construção ou construída esteja pré-registrada ou registrada no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei no 9.432, de 8 de janeiro de 1997.

Para comprovação de que a embarcação estava pré-registrada no REB, foi apresentado o certificado de pré-registro da embarcação em construção (casco “UCN 001”) nº 31143, com data de validade de 19/10/2015. Esse registro foi emitido em nome da empresa SAPURA NAVEGAÇÃO MARÍTIMA S/A, CNPJ 14.072.869/0001-56, na qualidade de proprietária/armadora da embarcação.

Mas acontece que, nos processos administrativos 61229.006245/2014-74 e 61229.004745/2015-52, formalizados perante o Tribunal Marítimo, nos quais a Sapura figurou como parte, o ato administrativo de renovação do pré-REB nº 31143 foi anulado retroativamente, após o julgamento dos recursos interpostos pelas partes. A decisão final administrativa de anulação do pré-registro já transitou em julgado, conforme comprovam o Ofício nº 031-16/TM-MB, os julgados e a certificação de trânsito em julgado anexas ao presente relatório. Desta forma, não havia pré-registro nem registro no REB válidos durante o ano de 2015.

*O ofício emitido pelo Tribunal Marítimo resume os julgados e informa: “Em síntese, a execução da construção da embarcação no estaleiro IHC, na Holanda e, por conseguinte, a **importação da embarcação foi realizada sem o amparo do Pré-REB**, que foi anulado retroativamente.” (grifos originais)*

Posteriormente, em acordo entre a Sapura e a União Federal homologado judicialmente nos autos da Apelação Cível/Reexame Necessário - Turma Espec. III - Administrativo e Cível n.º 0502604-09.2017.4.02.5101 (2017.51.01.502604-6), em anexo, a questão da validade do pré-REB da embarcação foi definitivamente solucionada como segue:

Cláusula 4ª: *Uma vez transitada em julgado a sentença que homologar este acordo, a SAPURA renúncia, de forma irrevogável e irretratável, ao direito de questionar o pré-REB da embarcação "Sapura Esmeralda", inclusive, mas não se limitando, as regras de direito processual e material porventura aplicadas no âmbito do Processo n.º 61229.004745/2015-12, em curso perante o Tribunal Marítimo e qualquer outro direito decorrente da questão tratada no referido feito.*

Parágrafo único: *Embora mantida a validade e a eficácia do Acórdão prolatado pelo Tribunal Marítimo nos Embargos Infringentes n.º 27/2016 (Processo n.º 30.365/2016), o qual anulou parcialmente o pré-REB da embarcação "Sapura Esmeralda", a UNIÃO, nos termos do art. 24 da LINDB c/c o art. 4º do Decreto n.º 9.830/2019, e em atenção ao imperativo de segurança jurídica, reconhece e declara, em caráter irrevogável e irretratável, que se encontram preservadas as situações plenamente constituídas e consumadas durante a vigência do pré-REB anteriormente à publicação do mencionado acórdão (DOU de 21/03/2017), ressalvados os eventuais efeitos fiscais e tributários decorrentes da anulação do pré-REB. (grifei)*

Desta forma, observa-se que o acordo homologado judicialmente ressaltou os eventuais efeitos tributários decorrentes da anulação do pré-REB. Portanto, para efeitos tributários e fiscais, continua prevalecendo a decisão administrativa final que anulou o pré registro de forma retroativa (acórdão prolatado nos embargos infringentes n.º 27/2016).

Tendo em vista que o contrato de construção da embarcação foi com prazo de execução superior a um ano, as contribuições do PIS e da Cofins devem ser calculadas sobre as receitas apuradas de acordo com os critérios de reconhecimento adotados pela legislação do IRPJ, devendo ser computada na base de cálculo, em cada período de apuração, parte do preço total da empreitada determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da percentagem do contrato executada no período de apuração.

Desta forma, tem-se que, para as receitas apuradas no ano de 2015, a OSX não faz jus à isenção das contribuições decorrentes das receitas oriundas da construção da embarcação, posto que a embarcação não se encontrava pré-registrada nem registrada no REB nesse período. Pelo mesmo motivo, tais receitas não eram equiparadas a receitas de exportação de mercadorias para o exterior."

Ademais, ao contrário do que alega a Recorrente, não há qualquer dúvida a respeito da sua situação de contribuinte e não de responsável tributária. A legislação é expressa nesse sentido. A questão foi muito bem abordada pela decisão recorrida, de modo que reproduzo alguns trechos a seguir:

"Prima facie cumpre esclarecer que diferentemente do alegado pela autuada, os eventuais benefícios fiscais aplicáveis ao caso em apreço não se destinam ao armador da embarcação, mas sim à indústria da construção naval.

É consabido que cabe ao construtor da embarcação, o "estaleiro", e não ao armador, como alegado, usufruir diretamente dos benefícios inerentes à equiparação da operação de construção com uma operação de exportação, ainda que, indiretamente, venha a beneficiar também os armadores ou proprietários da embarcação. Com efeito,

são os construtores da embarcação que se beneficiarão da isenção ou não incidência dos tributos em comento.

Nesse compasso, apontou a Fiscalização no seu Relato Fiscal que o art. 14, VI, e § 1º da MP 2158-35 estabelece que em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS e do PIS as receitas auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

(...)

§1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.

(...)

Cumprir mencionar ainda que a Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, que dispõe sobre a ordenação do transporte aquaviário, instituiu, em seu art. 11, o Registro Especial Brasileiro – REB.

O REB, regulamentado pelo Decreto nº 2.256, de 17 de junho de 1997, propicia às embarcações brasileiras determinados benefícios comerciais, fiscais e de trabalho.

A referida Lei nº 9.432, de 1997, em seu art. 11, § 9º, faz referência a uma série de operações cujo objeto material é a embarcação, seja uma embarcação já existente como tal e, por isso, já registrada no REB e que sofre conservação, modernização ou reparo, seja uma embarcação ainda não terminada, ou seja, em construção e, por isso, apenas pré-registrada.

Sob o ponto de vista objetivo, portanto, a retrocitada lei protegeu as referidas operações, para que a elas fossem aplicadas as normas benéficas dirigidas às operações de exportação.

*Repise-se que as operações sujeitas ao benefício de que trata o § 9º do art. 11 da Lei nº 9.432, de 1997, quais sejam a construção, conservação, modernização e reparo das embarcações, tal como definidas no supracitado art. 3º do Decreto nº 2.256, de 1997, **são executadas pelos estaleiros.***

*Assim, o tratamento favorecido pela Lei atribuiu o referido benefício a essas empresas que realizam a operação de construção, conservação, modernização ou reparo das embarcações, ou seja, **os estaleiros.***

Na espécie é a OSX CONSTRUCAO NAVAL SA, quem realiza a operação de construção do navio e portanto é ela a pessoa jurídica detentora do tratamento favorecido de isenção de Pis/Cofins na operação de construção que é equiparada à exportação. Dessarte é a OSX CONSTRUCAO NAVAL SA o sujeito passivo da obrigação principal, na qualidade de contribuinte, já que tem relação pessoal e direta

com a situação que constitui o respectivo fato gerador (nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso I do CTN abaixo transcrito), a saber, a atividade de construção, conservação, modernização ou o reparo da embarcação que, por ficção legal (§ 9º do art. 11 da lei n.º 9.432, de 1997), se equipara a uma operação de exportação:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

(g.n.)

Lei n.º 9.432, de 1997 (...)Fls. 1082/1083

Art. 11. É instituído o Registro Especial Brasileiro - REB, no qual poderão ser registradas embarcações brasileiras, operadas por empresas brasileiras de navegação.

§ 9º A construção, a conservação, a modernização e o reparo de embarcações pré registradas ou registradas no REB serão, para todos os efeitos legais e fiscais, equiparadas à operação de exportação.

(g.n.)”

É inegável, portanto, que a autoridade fiscal realizou descrição clara e suficiente de todos os fatos que envolvem, e até mesmo tangenciam, a questão, promovendo o seu devido enquadramento legal. Eventuais discordâncias com a fundamentação adotada não levam a vício na motivação, devendo ser discutidas em momento oportuno, qual seja, no mérito da questão.

No que tange ao segundo ponto, sustenta a Recorrente a existência de vício de apuração da exigência tributária, uma vez que a autoridade fiscal teria deixado de considerar a geração de créditos de PIS e de Cofins na sistemática não-cumulativa, aptos a neutralizar a exigência fiscal.

Também quanto a este ponto, entendo não assistir razão à Recorrente.

Em primeiro lugar, porque a autoridade fiscal apenas deixou de considerar eventuais créditos existentes em decorrência de conduta da própria Recorrente. Como expressamente destacou no Termo de Verificação Fiscal “*nas EFD Contribuições transmitidas ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped), não foram informados créditos que pudessem ser compensados das contribuições acima apuradas*”.

Em segundo lugar, porque eventual existência de crédito não reconhecido pela Autoridade Fiscal jamais conduziria à nulidade da autuação. Não se trata de erro de elemento

relacionado ao critério jurídico de apuração da base de cálculo, de modo que eventual omissão quanto aos créditos porventura existentes não seria capaz de atingir a materialidade do ato, e, por consequência, não pode ser considerado como causa de sua nulidade.

Por fim, destaca-se que os lançamentos aqui discutidos preenchem todos os requisitos estabelecidos pelo art. 10 do Decreto nº 70.235/72, o qual colaciono a seguir:

“Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.”

Em outras palavras, para além das evidentes formalidades de (i) qualificação da sociedade autuada, (ii) local, data e hora da lavratura do auto de infração, (iii) determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la, no prazo de trinta dias, (iv) assinatura do autuante e indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula, a autoridade fiscal procedeu com extensa descrição (v) dos fatos, bem como (vi) dos motivos e da base legal que proporcionaram a lavratura do presente auto de infração.

Ademais, nos termos do art. 59, do Decreto nº 70.235/72, são nulos apenas (i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e (ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Tendo sido demonstrado que os atos, os termos, os despachos e as decisões foram todos realizados por pessoas competentes, e não existindo qualquer comprovação de existência de prejuízo à defesa da Recorrente nos presentes autos, não há que se falar em nulidade dos autos de infração objeto de análise.

4. Mérito

No mérito, a Recorrente levanta quatro pontos principais: (i) a superação do requisito formal do pré-registro no REB para reconhecimento da sua isenção; (ii) a cobrança baseada em tributos decorrente de cassação de registro anteriormente deferido pelas autoridades públicas representaria modificação de critério jurídico; (iii) impossibilidade de sua responsabilização pelos tributos cobrados; e (iv) impossibilidade de inclusão dos valores das subcontratações faturadas diretamente ao adquirente da embarcação, por não representarem receita da Recorrente.

Compulsando os autos, verifica-se que apenas o argumento de (iii) impossibilidade de sua responsabilização pelos tributos cobrados foi trazido pela Recorrente em

sua Impugnação. Os outros três pontos de mérito abordados em seu Recurso Voluntário não foram enfrentados anteriormente.

Nesse contexto, destaco os arts. 16 e 17 do Decreto n.º 70.235/1972:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”

Assim, sendo a impugnação o momento no qual o contribuinte deve aduzir todas as razões de defesa, não se admite a apresentação, em sede recursal, de novos fundamentos não debatidos na origem, devendo ser reconhecida a sua preclusão consumativa.

Diante do exposto, entendo que nestes pontos, houve nítida inovação recursal, de modo que, em não se tratando de matéria de ordem pública ou hipótese de fato superveniente, as referidas alegações não merecem ser conhecidas.

Ainda que se assim não fosse, não assistiria razão à Recorrente.

De forma bastante breve, a legislação tributária prevê o cumprimento de requisito específico para a fruição da isenção objeto de análise: o ato administrativo de concessão do registro/pré-registro no REB. O interessante no presente caso é que o legislador tributário fez referência a um ato administrativo de competência de autoridade pública diversa daquela tributária, qual seja, o Tribunal Marítimo (art. 11, §11 da Lei n.º 9.432/97, bem como do art. 4º, caput, §§ 1º e 2º do Decreto 2.256/92).

Nesses casos, o requisito formal de existência/validade do ato administrativo em si ocorre justamente por não terem as autoridades fiscais competência para verificar as condições para a sua concessão. Assim, uma vez editado o referido ato, a autoridade tributária está obrigada a reconhecer a isenção, ainda que no seu entender o ato não devesse ter sido concedido. Da mesma forma, em situações de nulidade ou cassação do referido ato, não cabe à autoridade fiscal averiguar se existem, no caso concreto, as condições substanciais para a sua concessão.

Ademais, quanto à alegação de modificação de critério jurídico, também não assistiria razão à Recorrente.

Sustenta, que estaria vedado pelo art. 146 do CTN a alteração de interpretação jurídica acerca de determinada situação (no caso, a existência do direito ao pré-registro no REB) que afetasse o autolançamento já realizado e representativo de um negócio jurídico já aperfeiçoado e concluído.

Ocorre, que o art. 146, do CTN, que veda a modificação nos critérios jurídicos, é direcionado apenas à autoridade fiscal e ao lançamento por ela realizado. Não abarcando, obviamente, situações de “autolançamento”, em que o enquadramento jurídico é realizado pelo próprio contribuinte.

Não havendo qualquer pronunciamento por parte da Fazenda Pública, e não tendo transcorrido o prazo de cinco anos para a sua homologação tácita, não se pode presumir que o enquadramento jurídico adotado pelo contribuinte foi reconhecido como sendo correto.

Para além disso, a anulação do pré-REB concedido anteriormente por outro órgão público (Tribunal Marítimo) nada tem a ver com a situação abarcada pelo referido artigo.

Ainda que a autoridade fiscal tivesse se manifestado anteriormente, reconhecendo expressamente o direito à fruição da isenção, a exigência de pré-REB válido para que se possa usufruir do benefício fiscal não constitui critério jurídico, mas requisito expressamente estabelecido pelo legislador tributário. Como já dito, trata-se de isenção condicionada, que pode ser revogada pelo fisco sempre que se apurar que o beneficiário não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições para a sua concessão.

Por fim, entendo que também não se sustentaria a alegação de impossibilidade de se considerar os valores das subcontratações pagos diretamente pela Sapura como receitas para fins de tributação do PIS e da Cofins.

Sustenta a Recorrente que o conceito de receita abrange apenas os ingressos financeiros, capazes de gerar um aumento no patrimônio.

Ocorre que, como muito bem abordado por Ricardo Mariz de Oliveira¹, “receita é qualquer ingresso ou **entrada de direito** que se incorpore positivamente ao patrimônio, e que represente remuneração ou contraprestação de atos, atividades ou operações da pessoa titular do mesmo, ou remuneração ou contraprestação do emprego de recursos materiais, imateriais ou humanos existentes no seu patrimônio ou por ele custeados.”

No caso dos autos, conforme alega a própria Recorrente, o valor pago aos subcontratados pela Sapura era considerado pelas partes a título de liquidação do contrato de construção de embarcação firmado entre as partes, reduzindo o valor contratual total ao qual faria jus a Recorrente pela contraprestação por ela realizada. A Cláusula 3.2.1 do Contrato de Construção da Embarcação é clara nesse sentido:

3.2.1 Em nome da CONSTRUTORA, o PROPRIETÁRIO concordou em pagar as faturas do SUBCONTRATADO DA CONSTRUTORA na forma prevista na Cláusula 3.5. Todos esses valores pagos pelo PROPRIETÁRIO serão considerados um pagamento “por conta” à CONSTRUTORA e serão creditados contra o VALOR DO CONTRATO em cumprimento das obrigações de pagamento do PROPRIETÁRIO, nos termos deste CONTRATO, desde que tais valores sejam formalmente pré-aprovados pela CONSTRUTORA antes do desembolso do PROPRIETÁRIO.

Dessa forma, independentemente da forma adotada pelas partes para quitar a relação obrigacional entre elas existente, não há dúvida de que o valor repassado diretamente aos subcontratados se reverte a favor da Recorrente, extinguindo parte da obrigação a ela devida em razão do exercício de suas atividades. Justamente por isso, sustentou corretamente a autoridade

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. COFINS: Conceitos de Receitas e Faturamento. GOMES, Marcus Lívio; VELLOSO, Andrei Pitten (Org.). **Sistema Constitucional Tributário: Dos Fundamentos teóricos aos hard cases tributários - Estudos em homenagem ao Ministro Luiz Fux**. 1ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 415

fiscal que “o faturamento direto feito pela Sapura para o fornecedor da OSX não modifica a natureza de receita dos recursos envolvidos nessas operações (...)”.

Em outras palavras, o pagamento realizado por terceiro (Sapura) diretamente aos subcontratados da Recorrente, para quitar um passivo por ela devido, representa inegavelmente a incorporação positiva de um direito ao patrimônio da Recorrente. Tal direito, por representar uma remuneração ou contraprestação decorrente do exercício das atividades ou operações da Recorrente (construção naval), deve ser considerado receita tributável, não havendo que se falar, portanto, na impossibilidade de sua inclusão na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Não obstante tais considerações sobre os referidos tópicos, estes, como já mencionados, não devem ser conhecidos.

Passa-se a analisar, portanto, apenas o item (iii) de modo mais aprofundado.

4.1. Da impossibilidade de responsabilização da Recorrente pelos tributos cobrados.

Subsidiariamente, sustenta a Recorrente que a cobrança não se justificaria, tanto em razão do descumprimento das regras de responsabilização tributária aplicáveis ao caso concreto, quanto pela impossibilidade de prejuízo ao vendedor de boa-fé que não praticou qualquer ato irregular.

Cumprе relembrar, novamente, que não há qualquer dúvida a respeito da sua situação de contribuinte e não de responsável tributário. Discute-se, nos presentes autos, a tributação da receita auferida pela Recorrente, enquanto estaleiro naval, decorrente da operação de venda da Embarcação Sapura.

A qualidade da Recorrente de contribuinte do PIS e da Cofins é inegável e decorre do simples fato de que a referida operação de venda faz surgir o fato gerador dos referidos tributos: auferir receitas, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

O legislador tributário, contudo, optou por isentar a incidência das referidas contribuições em algumas situações, dentre elas, aquela disposta no art. 5º, I, da Lei nº 10.637/2002, qual seja, as receitas decorrentes de operações de exportação de mercadorias para o exterior.

Tal situação é importante para os presentes autos, já que, como relatado anteriormente, e mencionado pela própria Recorrente no documento fiscal de nº 1.709 (fl. 1445), a operação de venda da embarcação Sapura Esmeralda seria “equiparada a exportação com base no § 9º art. 11 da Lei nº 9.432 de 08/01/1997.” Ocorre, que o referido parágrafo estabelece expressamente como condição para a tal equiparação o registro ou pré-registro das embarcações.

Para além disso, a questão também foi objeto do art. 14, II, VI, e §1º da MP 2158-35, nos seguintes termos:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

II- da exportação de mercadorias para o exterior;

(...)

VI - auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

(...)

§1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX da caput.

Diante desse contexto, tenta defender a Recorrente que, sendo o procedimento de registro/pré-registro no REB de responsabilidade exclusiva do adquirente da embarcação, e não tendo o estaleiro qualquer ingerência nessa empreitada, a responsabilidade tributária do contribuinte (estaleiro) deveria ser excluída e transferida ao responsável (adquirente da embarcação).

Sustenta que, com base no art. 128 do CTN, toda a legislação do PIS e da Cofins se baseia na ideia de que eventual desoneração condicionada ao cumprimento de determinada condição do destinatário ou dos bens pode deslocar a responsabilidade do contribuinte. Dito de outro modo, afirma que, em casos de eventual desatendimento aos requisitos legais para desoneração de operações de aquisição de bens e de serviços, a responsabilidade pelo recolhimento dos tributos é imputada ao adquirente e nunca ao prestador/vendedor. Cita como exemplo os arts. 22 da Lei nº 11.945/2009, 258 e 258-A, do Regulamento Aduaneiro e 19 e 20 da IN RFB nº 1.911/2019.

Como se sabe, o referido art. 128 do CTN prevê explicitamente que apenas **a lei** poderá atribuir, de **modo expresso**, a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte.

Assim, ainda que existam diversos dispositivos relativo ao PIS e a Cofins que atribuem ao adquirente e não ao vendedor a responsabilidade tributária pelo fato gerador praticado pelo contribuinte, nenhum deles aborda especificamente a hipótese dos autos.

Dessa forma, inexistindo previsão expressa para transferência da responsabilização à adquirente da embarcação, não há que se falar em imputação da obrigação tributária por parte do fisco à terceiro. Caso contrário, estar-se-ia diante de emprego de analogia para exigência de tributos sem previsão legal, o que, como é amplamente sabido, é vedado pelo art. 108 do CTN.

Pelo mesmo motivo, eventual posição de sujeito de boa-fé da Recorrente é irrelevante para fins de transferência da responsabilidade tributária. Cabe apenas à lei a imputação de tal responsabilidade.

Ademais, afirma a Recorrente que o acordo firmado pela adquirente da embarcação com a União corroboraria para que eventual responsabilidade devesse ser atribuída à adquirente, já que a Recorrente jamais foi parte na discussão administrativa ou judicial em que se

estabeleceu que o cancelamento do pré-registro no REB da embarcação poderia produzir efeitos retroativos na esfera tributária.

Destaca-se que tal questão encontra-se acobertada pela coisa julgada, devendo o estaleiro se submeter aos efeitos reflexos de tal decisão. Assim, por mais injusta que possa parecer a responsabilização tributária do contribuinte decorrente da referida situação, não cabe a este Conselho Administrativo afastar qualquer efeito tributário de decisão judicial transitada em julgado. Na qualidade de terceiro eventualmente prejudicado por aquela decisão, deve o contribuinte recorrer à remédio judicial próprio, estabelecido nas normas processuais.

Não se desconhece, porém, que do ponto de vista econômico o inconformismo da Recorrente faça sentido, já que toda a operação deve ter sido elaborada e o preço de venda determinado, considerando que as receitas decorrentes da venda não seriam tributadas. No entanto, ainda que se reconheça que a incidência tributária pode ter gerado repercussões econômicas relevantes à Recorrente, tal impacto deve ser apurado e resolvido no âmbito civil.

A não tributação de tais receitas decorria de isenção condicionada, que diferentemente da regra geral disposta no art. 179, do CTN, segundo a qual a isenção pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo (e exatamente por isso está sujeita ao princípio da anterioridade e irretroatividade), pode ser extinta sempre que se verificar o não cumprimento das condições estabelecidas em lei.

O requisito da existência de registro ou pré-registro no REB é expresso na legislação, de modo que a sua necessidade e manutenção sempre foi de conhecimento da Recorrente. Nesse contexto, conforme destacado pela PGFN, em suas contrarrrazões, a possibilidade de eventual perda da isenção por condição que seria de responsabilidade de terceiro na relação tributária deveria ter sido considerada pela Recorrente, cabendo a ela se resguardar, na relação contratual, de possíveis perdas e danos provocadas pela anulação do Pré-REB com todos os efeitos fiscais decorrentes.

Assim, como já dito, eventual desequilíbrio contratual decorrente do descumprimento por parte da adquirente deve ser resolvida na esfera civil, não podendo tal situação, nos termos do art. 123 do CTN, ser oposta à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes, sem que exista disposição legal expressa para tanto.

Por fim, apesar de sustentar a todo momento que a incidência tributária decorreria de infração cometida por terceiro, e que teria cumprido integralmente o seu dever de diligência, conferindo a higidez e validade do pré-registro no REB a ela apresentado, verifica-se que, na realidade, a sua anulação se deu justamente com fundamento em ato em que houve expressa participação da Recorrente: utilização de estaleiro localizado na Holanda na construção da embarcação.

Independentemente do acerto ou não da referida decisão, o que claramente não é de competência deste CARF, não há qualquer dúvida de que a perda retroativa do pré-registro anteriormente válido, no período dos fatos geradores ora analisados, decorreu da incapacidade da própria Recorrente de cumprir com suas obrigações inicialmente assumidas.

Diante de todo o exposto, entendo que também quanto a este ponto não assiste razão à Recorrente.

5. Dispositivo

Ante o exposto voto por *(i)* conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo das alegações relativas a *(i.1)* superação do requisito formal do pré-registro no REB para reconhecimento da isenção; *(i.2)* modificação de critério jurídico; e *(i.3)* impossibilidade de inclusão dos valores das subcontratações faturadas diretamente ao adquirente da embarcação, por não representarem receita da Recorrente. Na parte conhecida, *(ii)* reconhecer a decadência dos créditos tributários relativos aos meses de setembro e outubro de 2015; *(iii)* rejeitar as preliminares de prejudicialidade e de nulidade dos Autos de Infração; e *(iv)* no mérito, negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marina Righi Rodrigues Lara