



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19396.720064/2013-85
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-013.340 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 20 de setembro de 2022
Recorrente GULFMARK SERVICOS MARITIMOS DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. REVOLVIMENTO DE PROVAS. INEXISTÊNCIA DE DISSENSO INTERPRETATIVO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO.

Não há que se conhecer de recurso especial cuja análise implique o revolvimento de provas do processo, com vistas à determinação da natureza, extensão e realidade de transações e contratos firmados pelo sujeito passivo. Tal tarefa escapa aos limites cognitivos do recurso especial, não configurando controvérsia de interpretação da legislação tributária, mas mera valoração de fatos e provas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do recurso do Contribuinte, vencido o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que votou pelo conhecimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Vinícius Guimarães. Em função de substituir o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, não votou o Conselheiro Rosaldo Trevisan. Julgamento iniciado na reunião de março de 2022.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Redator designado *Ad Hoc* e Redator designado para o voto vencedor

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Vinícius Guimarães (redator ad hoc), Tatiana Midori Migiyama, Jorge

Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Liziane Angelotti Meira, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Nos termos da Portaria CARF nº 107, de 04/08/2016, tendo em conta que o relator original, Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, não mais compõe a CSRF, foi designado pelo Presidente de Turma de Julgamento como redator ad hoc para este julgamento o Cons. Vinícius Guimarães. Nos termos do art. 58, § 5º, do Anexo II do RICARF, o Cons. Rosaldo Trevisan não votou neste julgamento, por ter sido colhido o voto do Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos na sessão de março de 2022.

Como redator ad hoc, o Cons. Vinícius Guimarães serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3302-005.383**, de 17/04/2018 (fls. 7.243/7.269), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes/MF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Do Auto de Infração

O presente processo trata de Autos de Infração, sendo um de PIS de fls. 4/15 e outro de COFINS de fls. 16/27, ambos realizados em 07/11/2013 pela DRF de Macaé/RJ, com o escopo de constituir débitos relativos a fatos geradores ocorridos nos anos de 2008 e 2009. O crédito tributário exigido é composto de principal, multa de ofício de 150% e de juros de mora.

A Fiscalização lavrou um minucioso Relatório Fiscal (fls.28/52), em que, em breve resumo, expõe os seguintes fatos:

- a **Gulf Marine** Serviços Marítimos do Brasil Ltda., em conjunto com sua controladora estrangeira, Gulf Offshore Marine International S. de R. L., participou de licitação internacional promovida pela **PETROBRÁS** para afretamento e prestação de serviços em embarcação de apoio marítimo a plataformas de petróleo;

- concluído o processo licitatório, ambas firmaram contratos com a PETROBRÁS relativos ao afretamento e operação de 5 navios de propriedade da controladora. Esta firmou contratos de afretamento, comprometendo-se a entregar as embarcações sem tripulação. Já a Contribuinte firmou simultaneamente contratos de prestação de serviços de operação, vinculados aos primeiros, obrigando-se a cumprir com as obrigações legais, tripular, fornecer materiais e a realizar docagens, manutenção e gestão náutica das embarcações (serviços de operação);

- 5 (cinco) embarcações da empresa Gulf Offshore Marine International S. de R. L., foram afretadas pela PETROBRÁS, ficando os serviços de operação sob a responsabilidade de sua controlada, a Gulf Marine Serviços Marítimos do Brasil Ltda;

- a licitação previa que 75% do total a ser desembolsado pela PETROBRÁS seriam pagos diretamente à fretadora estrangeira; houve flagrante desequilíbrio entre o montante pago pelos afretamentos (75%) e a quantia paga pelos serviços de operação (25%), ficando evidente que parte das verbas destinadas à controladora como pagamento pelos afretamentos deveriam ser destinadas às contraprestações pelos serviços de operação;

- como consequência, os pagamentos feitos pela PETROBRÁS à contribuinte pela operação das embarcações foram **insuficientes** para cobrir os custos dos serviços, o que obrigava sua controladora a remeter-lhe frequentemente recursos financeiros, que lhe permitiam honrar os compromissos contratuais assumidos e manter-se regularmente em atividade;

- dos aportes recebidos de sua sócia estrangeira, parte foi remetida a título de empréstimo, **parte a título de reembolsos de despesas**, destinando-se estes últimos, segundo informou a própria contribuinte à fl. 42, a reembolsar despesas incorridas com a manutenção e operação das embarcações; os aportes da segunda espécie, cujos valores e datas se acham arrolados em quadro contido à fl. 41, não sendo reembolsos para custeamento de despesas próprias da controladora, **mas visando a cobrir custos referentes à operação das embarcações**, custos estes de responsabilidade da Contribuinte, foram por ela utilizados como verdadeiras subvenções de custeio com o objetivo de recuperar custos inerentes a sua atividade.

Desta forma, esses valores foram considerados receitas da contribuinte e compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, o que deu origem ao presente Auto de Infração.

Da Impugnação e Decisão de 1ª Instância

O Contribuinte foi cientificado dos Autos de Infração e apresentou Impugnação de fls. 5.589/5.607 (acompanhada de doc. de fls. 5.608/7.143), cujo teor resumo a seguir:

1. inicia por assinalar que os débitos relativos ao período de março a julho de 2008, foram atingidos pela decadência, nos termos do art. 150, §4º, do CTN;

2. reembolsos de despesas: afirma que o montante recebido a esse título se destinou a “reembolsar as despesas incorridas pela Impugnante com as embarcações de bandeira estrangeira de propriedade de armadoras estrangeiras (Gulf Offshore Marina International Inc.), que eram objeto de contratos de afretamento por tempo com clientes brasileiros”;

3. assevera que não se pode confundir receitas provenientes da prestação de serviços com mero reembolso de despesas, visto que neste “não há prestação de serviços, mas tão somente uma reconstituição do patrimônio da parte que requer o reembolso, em função de valores dispendidos em benefício exclusivo do contratante, não relacionados às atividades objeto da contratação da contratada; isto é, mera recuperação de valores”;

4. assenta que “nenhuma prestação se dá por parte da pessoa que recebe o reembolso, cuja intervenção neste caso limita-se à utilização de recursos financeiros próprios, no interesse de terceiro, razão pela qual as faturas de reembolso de despesas das embarcações não podem ser consideradas como receitas, de modo a ensejar a incidência do PIS e da COFINS;”

5. ressalta que, no contrato de operação de embarcações firmado entre ela e sua controladora (doc. 05), ficou estabelecido o dever de reembolso das despesas, como se verifica pelas cláusulas transcritas no item 27 da Impugnação;

6. que algumas das atribuições que lhe confere o contrato estão relacionadas às próprias embarcações, sendo nesses casos as despesas por ela incorridas intrínsecas a esses bens, de modo que, como não poderia ser diferente, estão sujeitas a reembolso pela proprietária;

7. cita julgados do CARF relativo à matéria, “tais valores representam mera recomposição patrimonial realizada por meio de reembolso previsto contratualmente”; trata-se de legítimo reembolso de despesas adiantadas pela impugnante;

8. penalidade pecuniária: insurge-se contra o percentual de 150% aplicado, afirmando que a Fiscalização “agravou a multa por suposta ocorrência de sonegação sob o

argumento de que os valores recebidos não tinham natureza de reembolso, sem, no entanto, comprovar o evidente intuito de fraude do sujeito passivo”.

A DRJ em São Paulo (SP), apreciou a Impugnação e, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º 16-63.502, de 25/11/2014 (fls. 7.167/7.176), decidiu por considerar **improcedente** e **manter integralmente** o crédito tributário exigido. Na decisão assentou que:

1. não compete ao julgador da esfera administrativa a análise de questões que versem sobre a constitucionalidade de norma;

2. decadência: a ausência de pagamento nos referidos meses é fato incontroverso e o critério de contagem do prazo quinquenal de decadência é o fixado no art. 173, I, do CTN. Nenhum dos débitos lançados encontrava-se extinto pela decadência.

3. que a insuficiência de recolhimento de PIS e da COFINS, torna indispensável o lançamento de ofício, a fim de constituir o crédito tributário devido;

4. que os valores correspondentes a contraprestação por serviços prestados não só constituem receitas como também compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS;

5. quanto a Multa Qualificada, decidiu que a prática de sonegação, fraude ou conluio, tal como o definem os arts. 71, 72 e 73 da lei n.º 4.502, de 1964, constitui infração apenável com multa qualificada, nos termos do art. 44, § 1º, da lei n.º 9.430, de 1996.

Recurso Voluntário

Cientificado da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 7.181/7.202, que basicamente reitera as razões de defesa apresentadas na peça Impugnatória, requerendo a improcedência do Auto de Infracção.

Decisão de 2ª Instância

Em apreciação do Recurso Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3302-005.383**, de 17/04/2018 (fls. 7.243/7.269), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes/MF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado. O Colegiado assentou que:

(i) afastamento de multa, em razão de efeito confiscatório: o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei (Súmula CARF n.º 2);

(ii) decadência: nos casos em que não houve pagamento antecipado de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo do direito de constituir o crédito tributário conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(iii) dos aportes financeiros sem contrapartida: o aporte financeiro realizado por empresa fretadora estrangeira com o evidente propósito de cobrir despesas/custos com serviços de operação de embarcação a prestados pela empresa brasileira de navegação a ela vinculada, tem natureza de receita de subvenção para custeio, sujeita à incidência da contribuição;

(iv) do contrato de afretamento e de operação de embarcação estrangeira: os percentuais fixados, inicialmente, no art. 106 da Lei 13.043, de 2014 e, posteriormente, no 2º da Lei 13.586, de 2017, que alteraram o art. 1º da Lei 9.481, de 1997, acrescentando-lhe os §§ 2º a 12, aplica-se apenas ao benefício fiscal de redução a 0% (zero por cento) da alíquota do IRRF, previsto para as receitas expressamente relacionadas no citado preceito legal, especialmente, para as receitas de afretamento de embarcações marítimas ou fluviais estrangeiras.

(v) multa de ofício qualificada – 150%: se o Contribuinte, de forma intencional e deliberada, omitiu circunstâncias materiais necessárias à apuração da base de cálculo dos tributos, resta caracterizado o evidente intuito de sonegar, a circunstância qualificadora necessária e suficiente para imposição da multa de ofício qualificada de 150% do valor do imposto devido.

Embargos de Declaração

Cientificado do Acórdão n.º 3302-005.383, de 17/04/2018, a Contribuinte opôs os Embargos de declaração contra o recorrido (fls. 7.280/7.288), no qual aduziu existir vício de contradições e omissões no julgado. Os Embargos foram analisados pelo Presidente da Turma, que concluiu por admitir, parcialmente, os embargos interpostos pelo contribuinte para sanar a contradição quanto à afirmação de que "*nas presentes autuações, não está em questão os percentuais atribuídos aos contratos de afretamento e prestação de serviços.*" (Despacho de fls. 7.291/7.296).

Então, os Embargos foram apreciados pela Turma e prolatado o **Acórdão (Embargos) n.º 3302-006.047**, de 24/10/2018 (fls. 7.297/7.308), que acolheu parcialmente os Embargos opostos, sem efeitos infringentes, para reconhecer a contradição alegada, para excluir do Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3302-005.383, o seguinte parágrafo:

"A duas, porque, nas presentes autuações, não está em questão os percentuais atribuídos aos contratos de afretamento e prestação de serviços, mas a natureza dos ingressos ou aportes financeiros feitos pela empresa fretadora estrangeira em benefício da recorrente no período objeto da autuação, o que já foi definido anteriormente como sendo receita de subvenção para custeio ou operação, sujeitas a incidência das referidas contribuições."

Recurso Especial da Contribuinte

Cientificada do Acórdão n.º 3302-005.383, de 17/04/2018, integrado pelo Acórdão (Embargos) n.º 3302-006.047, de 24/10/2018, o Contribuinte apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 7.321/7.338), apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado pelos julgadores, trazendo as seguintes matérias: **(i) inexistência de artificialismo na bipartição dos contratos de prospecção de petróleo, e (ii) impossibilidade jurídica de inflação da multa de ofício de 150%.**

O Contribuinte defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado, requer que seja admitido e, no mérito, dado provimento do Recurso Especial interposto.

Para comprovar a divergência indica como paradigmas os Acórdãos n.ºs 3401-005.807 e 3401-005.808, alegando quanto à **inexistência de artificialismo na bipartição dos contratos de prospecção de petróleo, que:**

- no **Acórdão recorrido**, integrado pelo Acórdão de Embargos de declaração, decidiu que houve artificialismo em segregar o contrato de prospecção em dois contratos distintos: o contrato de fretamento da embarcação e o contrato de operação da embarcação. Com base nessa constatação, foi construída a tese de que os valores recebidos a título de reembolso de despesas eram na verdade subvenções para custeio, que foram considerados como receitas tributáveis pelas contribuições.

- nos **Acórdãos paradigmas** (3401-005.807 e 3401-005.808), em situação fática semelhante à do caso concreto, o Colegiado, analisando a mesma estrutura negocial bipartida e decidiu a questão de forma diametralmente oposta à do Acórdão recorrido, conforme pode ser constatado pela mera leitura da ementa do paradigma n.º 3401-005.808.

No Exame de Admissibilidade do recurso, verificou-se que a divergência restou caracterizada, a similitude fática é manifesta, uma vez que os julgados confrontados se referem ao

mesmo modelo comercial que envolveu a PETROBRÁS e outras empresas contratadas mediante licitação para fazer serviços de prospecção de petróleo em alto mar.

Relativamente à matéria (ii) **da redução da multa de ofício** pela inexistência de circunstância qualificadora, verifica-se que o Contribuinte não arguiu no Recurso Especial divergência em relação a nenhum paradigma apresentado.

Posto isto, o Presidente da 3ª Seção de julgamento/CARF, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 7.436/7.440, deu seguimento parcial ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, somente quanto à matéria: (i) à **inexistência de artificialismo na bipartição dos contratos de prospecção de petróleo**.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Devidamente cientificada do Acórdão nº 3302-005.383, de 17/04/2018, integrado pelo Acórdão (Embargos) nº 3302-006.047, de 24/10/2018, do Recurso Especial do Contribuinte e do Despacho de sua análise de admissibilidade que lhe deu seguimento parcial, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões (fls. 7.448/7.458), requerendo que seja negado provimento ao Recurso Especial apresentado, mantendo-se o Acórdão recorrido, reproduzindo seus próprios fundamentos.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Vinícius Guimarães, Redator *ad hoc*.

Como redator *ad hoc*, sirvo-me das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF.

Assim, tanto a ementa quanto o relatório e o voto a seguir foram retirados da pasta “T” da 3ª Turma da CSRF (mês de março de 2022), sendo o voto proferido pelo Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos na sessão de 15/03/2022. Naquela ocasião, após o voto, houve pedido de vista pela Cons. Tatiana Midori Migiyama, que foi convertido em vista coletiva, conforme registrado em Ata:

Vista para a conselheira Tatiana Midori Migiyama, convertida em vista coletiva. O relator votou por conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por negar-lhe provimento. Nesse ponto houve o pedido de vista. Não houve manifestação quanto ao conhecimento ou mérito após o voto do relator. Não votaram os demais conselheiros. Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes. Presidiu a sessão a conselheira Adriana Gomes Rêgo. Fizeram sustentação oral o patrono do contribuinte, Dr. Thalles Alcides Silva da Silva OAB/RJ 173.962 e a representante da Fazenda Nacional, Drª Maria Concília de Aragão Bastos.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, passa-se a reproduzir, na íntegra, o voto do Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, relator original, a seguir:

Voto do Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, proferido em 15/03/2022:

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 7.436/7.440, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, desta forma, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães (voto do Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

Voto Vencedor

Conselheiro Vinícius Guimarães, Redator designado.

Embora o recurso seja tempestivo, seu conhecimento deve ser obstado em face da inexistência de dissenso jurisprudencial quanto à interpretação de legislação tributária, pressuposto essencial para o conhecimento de recursos especiais.

Compulsando os autos, depreende-se que a controvérsia posta em Recurso resume-se à valoração de provas do processo, com o fito de se aferir a natureza de reembolsos recebidos pelo sujeito passivo, no contexto de contratos diversos.

A questão controversa restringe-se à apuração da realidade e natureza das operações atinentes aos valores discriminados no demonstrativo de fl. 41, que foram recebidos a título de “reembolsos de despesas”. Nesse intento, toda a análise deve seguir pela via estreita de aferição dos contratos de afretamento e documentos a eles relacionados, a fim de se aferir a natureza dos referidos “reembolsos de despesas”: ou seja, todo o julgamento se volta às provas trazidas ao processo e à sua valoração, inexistindo controvérsia no plano de interpretação da legislação tributária.

Ao meu ver, antes que se possa falar em qualquer controvérsia no âmbito de interpretação da legislação tributária, o caso concreto impõe a necessidade de revolvimento das provas do processo, com vistas à determinação da natureza, extensão e realidade de transações e contratos firmados pela recorrente, tarefa que escapa aos limites cognitivos do recurso especial.

Diante dessas considerações, voto pelo não conhecimento do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães