



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16682.720352/2017-40
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-006.473 – 2ª Turma
Sessão de 30 de janeiro de 2018
Matéria 30.604.4167 - IRRF - ACRÉSCIMOS LEGAIS/JUROS DE MORA - JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO
Recorrente PETROLEO BRASILEIRO S.A. PETROBRAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2010

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, e sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes, que lhe deram provimento.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício). Ausente, justificadamente, a conselheira Adriana Gomes Rêgo.

Relatório

Introdução

Trata o presente processo de exigência de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF, acrescido de juros de mora e multa de ofício, decorrente de pagamentos em favor de empresas estrangeiras, a título de afretamento de plataformas, navios e sondas, destinados a serviços de perfuração e correlatos, conforme auto de infração de e-fls. 2635 a 2638, cientificado à contribuinte em 20/12/2013.

O procedimento fiscal com as razões da exigência dele decorrente está descrito no Termo de Verificação Fiscal – TVF, às e-fls. 2639 a 2759, sendo o montante do crédito tributário exigido de R\$ 2.347.089.453,43, calculado até 31/12/2013.

Em apertada síntese, a fiscalização:

- analisou contratos de afretamento de embarcações, firmados com empresas sediadas no exterior, e contratos de prestação de serviço, firmados com empresas sediadas no país,
- constatou tratar-se de contratos conexos e, assim, considerou que o afretamento seria parte integrante e inseparável do contrato de prestação de serviços;
- concluiu que a prestação de serviços técnicos ensejaria a exigência de IRRF e constituiu o crédito tributário de ofício.

O auto de infração foi objeto de impugnação pelo contribuinte, em 17/01/2014, anexada às e-fls. 2780 a 2847 dos autos. A impugnação foi apreciada na 5ª Turma da DRJ/RJ1, no acórdão nº 12-65.775, que, em 23/05/2014, julgou a impugnação improcedente, por unanimidade, para manter o crédito tributário lançado.

Recurso voluntário

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 26/06/2014, às e-fls. 3048 a 3170. Naquele recurso, reiterou a argumentação posta em sua impugnação além de rebater pontos do acórdão recorrido.

São, em apertadíssima síntese, as seguintes matérias arguidas no recurso voluntário:

- nulidade do acórdão de impugnação em razão de introdução de fundamento ausente no auto de infração;
- inocorrência do fato gerador do IRRF:
 - a coligação/união de contratos é figura aceita pela doutrina civilista;
 - existência de dois contratos distintos, de afretamento e de prestação de serviços de gestão comercial (sondagem, perfuração e exploração);
 - violação aos arts. 109 e 110 do CTN, pela fiscalização ao alterar o contorno e o perfil dos contratos privados em análise;
 - afretamento e exploração comercial são contratos autônomos, com características distintas e objetos diferentes;
 - há equívocos na decisão recorrida com relação à situação contratual e de fato nas operações;
- não são tributáveis os valores pagos a países signatários de tratados para evitar dupla tributação;

- seria inexigível o IRRF em relação às remessas efetuadas para afretadores localizados em países com tributação favorecida em razão de :
 - ofensa à segurança jurídica ao Estado de Direito e à Isonomia;
 - impossibilidade formal e material de o AD SRF nº 08/1999 ser revogado pela IN SRF nº 252/2002 alcançando apenas os atos posteriores à edição desta última;
- de acordo com diversas fontes normativas, administrativas e judiciais, plataformas marítimas móveis são embarcações, sendo equivocado o entendimento contrário da decisão impugnada; e
- não deve incidir juros de mora sobre a multa de ofício aplicada pela fiscalização, por falta de base legislativa para tanto.

A Fazenda Nacional, às e-fls. 3275 à 3316, apresentou contrarrazões ao recurso, em 17/08/2014, na qual rebate os argumentos da contribuinte.

Apreciando o recurso, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento veio a prolatar, em 09/12/2015, o acórdão nº 2202-003.063, às e-fls. 3317 a 3389, que teve as seguintes ementas:

PRELIMINAR DE NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA. ARGUMENTO SUBSIDIÁRIO INOVADO. ARGUMENTO PRINCIPAL SUFICIENTE.

Não é nula a decisão de primeira instância que se fundamenta também em um argumento subsidiário inovado, quando o argumento principal adotado na decisão é bastante, por si só, para se concluir pela manutenção do lançamento.

ARTIFICIALIDADE DA BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. REALIDADE MATERIAL. CONTRATO ÚNICO.

A bipartição dos serviços de exploração marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções.

O fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual se trata de um único contrato de prestação de serviços.

PAÍSES SIGNATÁRIOS DE TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. ARTIGO 12 DA CONVENÇÃO E PROTOCOLOS ADICIONAIS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EQUIPARADA A ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO NA FONTE.

As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o art. 685, inciso II, alínea "a", do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99).

TRATADO BRASIL-FRANÇA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. EXISTÊNCIA DE ESTABELECIMENTO PERMANENTE. TRIBUTAÇÃO NA FONTE.

São características do estabelecimento permanente a existência de uma instalação material, com caráter de permanência, que esteja à disposição da empresa, a qual deve exercer sua atividade nesta instalação ou por meio desta. Na existência de um estabelecimento permanente, seus lucros podem ser tributados na fonte.

PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA. INCIDÊNCIA DO IRRF À ALÍQUOTA DE 25%.

O artigo 8º da Lei nº 9.779/99 determina que a alíquota para o cálculo do imposto de renda retido na fonte é de 25% quando o beneficiário tiver sede em país com tributação favorecida.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

O acórdão teve a seguinte redação:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros MARTIN DA SILVA GESTO, JUNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO e JOSE ALFREDO DUARTE FILHO (Suplente convocado), que deram provimento integral ao recurso. Os Conselheiros MARTIN DA SILVA GESTO e JUNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO farão declaração de voto.

Embargos da contribuinte

Intimada (e-fl. 3390) do acórdão, em 19/02/2016 (fl. 3392), a contribuinte manejou embargos de declaração, às e-fls. 3394 a 3406, afirmando a existência de:

i) contradição, pois, embora o acórdão tivesse entendido que as empresas estrangeiras, no caso concreto, estariam exercendo sua atividade por meio de um estabelecimento permanente no Brasil, manteve o lançamento de IRRF não obstante naquela hipótese ser outro o regime de tributação dos rendimentos imputáveis ao estabelecimento permanente, como visto, não sendo cabível a exigência de retenção na fonte;

ii) omissão por entender que os pagamentos decorrentes de contratos de serviços técnicos e de assistência técnica, sem transferência de tecnologia, equiparam-se a *royalties*, devendo ser tributados na fonte para evitar dupla tributação, porém omitiu-se quanto ao fato de que há exceção nas regras do tratado Brasil-França para o caso em que o beneficiário dos *royalties*, residente de um Estado contratante, tiver no outro Estado Contratante de quem provém os *royalties* um estabelecimento permanente no qual estão ligados efetivamente o direito ou o bem que deu origem aos *royalties*.

Ao final, pleiteou a admissão dos embargos, para sanear a contradição e a omissão, inclusive com atribuição de efeitos infringentes.

Os embargos da contribuinte não foram acolhidos pelo Presidente da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara de Segunda Seção de Julgamento, pois no acórdão inexistia omissão ou contradição que justifiquem tais embargos, como explanado no despacho exarado em 13/05/2016, às fls. 3408 a 3413.

RE da contribuinte

Cientificada do resultado dos embargos (e-fl. 3414) em 23/05/2016 (fl. 3416), a contribuinte apresentou recurso especial de divergência, às fls. 3418 a 3466, em 06/06/2016.

No recurso especial foram alegadas divergências quanto a duas matérias:

a) incidência de Imposto sobre a Renda em razão da suposta bipartição artificial de contratos para a qual aponta como divergente o acórdão paradigma nº 1402-001.439; e

b) juros de mora sobre a multa de ofício, em divergência com o paradigma nº 3403-001.541.

No tocante a matéria "a)", a recorrente sustenta que o recorrido tem entendimento distinto ao do paradigma; este rechaçando a premissa da fiscalização de que uma suposta bipartição artificial de contratos teria por objetivo o uso indevido da regra prevista no artigo 1º da Lei nº 9.481/1997, aquele acolhendo a premissa da fiscalização de que a existência da bipartição artificial de contratos teria por objetivo o uso indevido da regra prevista no mesmo artigo.

Já no que tange aos juros sobre a multa de ofício, enquanto o acórdão recorrido conclui que "*Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic*", o acórdão paradigma consagra entendimento diametralmente oposto, de que não existe amparo legal para a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Em análise do recurso, a Presidente da 2ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento emitiu despacho, de fls. 3508 a 3521, em 15/06/2016, no qual deu seguimento parcial ao recurso especial apenas no tocante aos juros de mora sobre a multa de ofício. Negou-se seguimento à matéria "a)" em razão de o paradigma tratar de analisar se as despesas efetuadas pela contratada seriam dedutíveis ou não para a contratada, fim inconfundível com o visado no acórdão recorrido, que buscava interpretar a regra da redução da alíquota a zero, prevista na Lei 9.481, de 1997, e dirigida à contratante. Assim conclui a Presidente a análise dessa matéria:

*Consequentemente, a análise dos contratos foi guiada pelas legislações que foram interpretadas por cada um desses acórdãos e pelas características de cada lançamento. Assim, em virtude das nuances de cada legislação e de cada um dos lançamentos, a análise dos contratos efetuada no recorrido teve um enfoque - examinar se existia **contrato de prestação de serviço, que é único, tendo o afretamento como parte integrante e indissociável do serviço** (situação em que não se aplicaria a*

Lei 9.481, de 1997), ou se existiria afretamento autônomo (hipótese em que se aplicaria a redução de alíquota da Lei 9.481, de 1997) -, essa finalidade buscada no acórdão recorrido é inconfundível com o fim visado no paradigma - identificar o efeito tributário dos denominados reembolsos recebidos pela contratada, se as despesas eram dedutíveis ou não para a contratada e a legalidade da forma como o lançamento foi feito em relação às despesas tidas pela autoridade fiscal como indedutíveis.

Destarte, constata-se que os acórdãos confrontados ocupam-se de normas tributárias diversas, cada qual regida por legislação diferente, dando azo a lançamentos tributários com motivações e características próprias. De fato, não há sentido em se falar em "dar interpretação divergente à lei", quando estão envolvidas leis diferentes, com suas especificidades, de modo que não restou demonstrado o alegado dissídio interpretativo, o que impede o seguimento do recurso em relação à primeira matéria - incidência de Imposto sobre a Renda em razão da bipartição artificial de contratos.

(Grifos do original)

Agravo da contribuinte

Intimada (Intimação nº 896/2016, e-fl. 3522), em 24/06/2016 (e-fl. 3523), do despacho que deu seguimento parcial aos seu recurso especial de divergência, a contribuinte a ele interpôs agravo, às e-fls. 3524 a 3533, conforme previsão regimental do art. 71 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 343 de 09/06/2015, em 30/06/2016.

Argumenta que o despacho agravado efetuou exigência não prevista em regimento, de que a norma interpretada de forma divergente seja, necessariamente, fundamento do lançamento. Nada impediria que a divergência se dê quanto à norma que fundamenta o acórdão recorrido e, embora não seja fundamento do lançamento do acórdão paradigma, tenha sido por ele interpretado de forma diversa para solução do litígio. Afirma, com base no acórdão 9202-003.572, que o conhecimento da divergência presuppõe que o entendimento consagrado no acórdão paradigma seja suficiente para, se adotado na situação dos autos, resultar em reforma do acórdão recorrido.

Entende que o acórdão paradigma considerou impertinentes as considerações feitas no termo de verificação fiscal de que os contratos firmados prevendo 90% aos custos de afretamento e 10% para perfuração se prestam ao escoamento da maior parte dos recursos ao exterior, sem recolhimento do IRRF, tendo em vista previsão de alíquota zero no art. 1º, I, da Lei nº 9.481/1997. Assim, é evidente que se tal entendimento tivesse sido aplicado ao caso concreto aqui em litígio haveria de resultar em reforma do acórdão recorrido.

O Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF em despacho de e-fls. 3534 a 3542, datado de 17/02/2017, deu guarida às seguintes conclusões:

No paradigma, portanto, não foi rechaçada, pura e simplesmente, como faz parecer a Recorrente, a premissa da fiscalização de que houve a bipartição artificial de contratos; no caso, o entendimento foi assim exarado para efeito da análise da dedutibilidade das despesas, o que nenhuma relação tem com a

matéria tratada no recorrido, atinente ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte.

Destaque-se, por fim, que o dissídio interpretativo arguido refere-se a suposta divergência na valoração de fatos e provas - os contratos - e não à Lei nº 9.841, interpretada no recorrido -, haja vista que o voto condutor do paradigma nada aduz sobre a aplicação dessa norma, nem mesmo para fundamentar a decisão ali prolatada.

Por isso, rejeitou o agravo e confirmou o seguimento parcial do recurso especial de divergência.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Cientificada do acórdão nº 2202-003.063, do recurso especial de divergência da contribuinte e do despacho de admissibilidade em 21/03/2017, a Procuradoria da Fazenda Nacional manejou contrarrazões ao RE da contribuinte em 05/04/2017, conforme e-fls. 3556 a 3562.

A Procuradora argumenta que por meio de interpretação sistemática do CTN, os artigos 161 e 113, § 1º, e art. 139, todos do CTN, levam a concluir que Código autoriza a exigência de juros de mora sobre crédito não integralmente recolhido no vencimento, seja de tributos ou seja de penalidade pecuniária, tendo esta a mesma natureza da obrigação principal. Assim, requer que seja negado provimento ao recurso especial de divergência da contribuinte.

É o relatório

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade e, portanto, dele conheço.

Para fins de delimitação da lide, cabe esclarecer que encontra-se em litígio apenas a questão da incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício lançada.

Quanto ao art. 61, §3º da Lei nº 9.430, de 1996, utilizado pela autoridade lançadora para fins de caracterização da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, entendo assistir razão à Fazenda quanto à interpretação do mesmo abranger, à luz do caput do mesmo, não só o valor dos tributos em si, mas também a multa de ofício, visto que: (a) decorre, sim, a referida multa de ofício dos referidos tributos ou contribuições quando lançados pela autoridade tributária e, ainda, (b) a multa de ofício integra, ainda, a obrigação tributária principal, com fulcro no art. 113, § 1º do Código Tributário Nacional, bem como o conceito de crédito tributário, cabível assim a incidência de juros de mora sobre seu valor, com fulcro no art. 161 do CTN.

Acerca desta última consideração, entendo decorrer tal abrangência da multa de ofício no conceito de crédito tributário diretamente do disposto nos arts. 142 e 161 do CTN, na forma brilhantemente disposta no voto de relatoria do Conselheiro Marcelo Oliveira no âmbito do Acórdão 9.202002.600, o qual adoto aqui como razões de decidir, *in verbis*:

“(…)

Quanto ao mérito, em nosso entender o Código Tributário Nacional (CTN) define a questão.

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.

...

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em Lei tributária.

§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Pela leitura das determinações legais acima chegamos à conclusão que a multa de ofício – apesar de não possuir natureza tributária – integra o crédito tributário, pois este é composto pelo tributo somado aos acréscimos legais, incluindo o valor da multa, como fica claro no Art. 142 do CTN, que inclui, no término da sua redação, a aplicação da penalidade cabível. (g.n.)

Dessa forma, não há que se prover o recurso especial no tocante à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício objeto de lançamento.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial do contribuinte para, no mérito, negar-lhe provimento e manter o acórdão recorrido.

(Assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Processo nº 16682.720352/2017-40
Acórdão n.º **9202-006.473**

CSRF-T2
Fl. 3.568
