



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16682.720836/2014-46
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-006.478 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de julho de 2019
Matéria Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CONTRATO IMPROPRIAMENTE DENOMINADO DE AFRETAMENTO DE PLATAFORMA. REAL NATUREZA JURÍDICA DO CONTRATO. SERVIÇOS TÉCNICOS DE PROSPECÇÃO / PERFURAÇÃO / SONDAGEM / EXPLORAÇÃO / PRODUÇÃO DE PETRÓLEO. REMESSA AO EXTERIOR COMO REMUNERAÇÃO PELOS SERVIÇOS PRESTADOS, CIDE. POSSIBILIDADE.

Para fins tributários, prevalece a essência do negócio contratado e não a forma do contrato impropriamente denominado de afretamento. Segundo os fatos comprova-se que o foi contratado pela recorrente na essência foi a prospecção/perfuração/sondagem/exploração/produção de petróleo, sendo a plataforma parte integrante e indissociável do contrato de prestação de serviços, necessária para a execução do serviço contratado.

O fornecimento da plataforma, como unidade de operação, é parte integrante e indissociável dos serviços técnicos de prospecção / perfuração / sondagem / exploração e produção de petróleo, sendo indispensável para a prestação do serviço.

Os valores mensais integrais remetidos a empresa estrangeira prestadora do serviço contratado sujeitam-se a incidência da CIDE.

CONTRATOS COLIGADOS EM SENTIDO ESTRITO. BIPARTIÇÃO DE CONTRATO EM CONTRATO DE AFRETAMENTO E CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. AUTORIZAÇÃO LEGAL. POSSIBILIDADE.

É legítima a celebração de contratos bipartidos ou coligados, como no caso, contrato de afretamento e prestação de serviços, relacionados á prospecção/perfuração/sondagem/exploração/produção de petróleo, diante de autorização legal, consubstanciada na Lei nº 13.043/2014, que alterou introduziu o § 2º ao artigo 1º da Lei nº 9.481/1997.

LIVRE INICIATIVA. GARANTIA CONSTITUCIONAL. FORMA DE REDAÇÃO DOS CONTRATOS. ATRIBUTOS DO ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA.

O planejamento tributário nasce de uma necessidade do empresário e/ou contribuinte de se proteger das incertezas e inseguranças jurídicas e principalmente reduzir ou retardar a ocorrência do fato gerador de tributos, visando sempre a economia tributária, sempre dentro da forma e limites da lei. Assim, de acordo com tais definições, no planejamento tributário tem-se a ênfase na liberdade do contribuinte, de forma legítima e amparado pelo direito, em realizar atos que evitem, retardem ou reduzam a incidência de tributos em suas operações.

A legislação brasileira não possui nenhum instituto que aponte diretamente o conceito de planejamento tributário, ou como o empresário e/ou contribuinte deva ou não se organizar na expectativa de obter uma economia tributária.

A DOCTRINA DA PREVALÊNCIA DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA E A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL.

Independente da denominação que se dê ao instrumento que dá forma ao negócio, há que se prescrutar a verdadeira essência do negócio, analisando-o como um todo, envolvendo não só o instrumento contratual, mas também o ambiente onde se insere todo o complexo negocial, sendo o contrato apenas um elemento de tal complexo. O que há de se ter em foco é o objeto final do negócio onde se insere o contrato, sendo que este é apenas a forma dentro da qual se amolda a verdadeira essência do negócio.

CONTRATO DE AFRETAMENTO DE PLATAFORMAS DE PETRÓLEO. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PROSPECÇÃO / PERFURAÇÃO/ SONDAGEM / EXPLORAÇÃO/PRODUÇÃO DE PETRÓLEO. NATUREZA DOS PAGAMENTOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS.

A separação dos serviços de prospecção/perfuração/sondagem/exploração marítima de petróleo, em contratos de afretamento de unidades de operação (navios-sonda, plataformas de perfuração e produção, navios de estimulação de poços (*well stimulation vessel*), unidades flutuantes de perfuração, produção, armazenamento e transferência (*FPSO*)), e contratos de prestação de serviços de prospecção/perfuração/sondagem/exploração/produção de petróleo, não reflete a realidade fática de sua execução, ou sua essência, já que o fornecimento das unidades de operação é parte integrante e indissociável dos serviços contratados, razão pela qual os pagamentos de valores relativos aos contratos de afretamento, sujeitam-se à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, por serem, em essência, remessas ao exterior de valores relativos aos contratos de prestação de serviços.

CONTRATO DENOMINADO DE AFRETAMENTO DE UNIDADE DE OPERAÇÃO, NO CASO, PLATAFORMA DE PETRÓLEO. ESSÊNCIA DO NEGÓCIO JURÍDICO CONTRATADO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS DE PROSPECÇÃO/PERFURAÇÃO/SONDAGEM/EXPLORAÇÃO/PRODUÇÃO MARÍTIMA DE PETRÓLEO.

Para efeitos tributários, prevalece a essência do negócio, independente de sua roupagem formal contida nos instrumentos contratuais denominado de

afretamento de plataforma, que apenas amolda o negócio aos requisitos formais da legislação. Conforme comprovação nos autos, a essência do negócio jurídico contratado foi a prestação de serviços técnicos de prospecção/perfuração/sondagem/exploração e produção de petróleo, e não o afretamento da plataforma.

O fornecimento da plataforma, como unidade de operação, consubstancia-se em parte integrante e indissociável do real contrato de prestação de serviços técnicos, pois que absolutamente necessários ao desenvolvimento dos serviços contratados.

REMESSA AO EXTERIOR DE VALORES REFERENTES À REMUNERAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS ESPECIALIZADOS. INCIDÊNCIA DA CIDE-REMESSAS. POSSIBILIDADE.

O fornecimento da plataforma é absolutamente necessário ao desenvolvimento dos serviços contratados, quais sejam o de prospecção/perfuração/sondagem/exploração e produção marítima de petróleo, motivo pelo qual os valores totais mensais remetidos ao exterior a título de remuneração, à empresa domiciliada no exterior, real prestadora dos serviços, estão sujeitos a incidência da CIDE-REMESSAS.

CIDE-REMESSAS. INCIDÊNCIA. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. IRRELEVÂNCIA.

Há incidência da CIDE-REMESSAS sobre os valores de remuneração, mensalmente pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, pela prestação de serviços técnicos estabelecidos em contrato, sendo irrelevante, para a incidência da contribuição, qualquer vinculação com transferência de tecnologia.

Aplicação da Súmula CARF nº 127 - “A incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia.”

FNDCT X CIDE. BIS IN IDEM. NÃO OCORRÊNCIA

O Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico tem como uma das receitas que compõem sua arrecadação parcela dos royalties remetidos, que tem natureza compensatória e a CIDE tem natureza tributária, portanto, a simultaneidade da ocorrência das duas fontes de recursos não caracteriza o *bis in idem*, que tem por escopo a cobrança de dois tributos sobre a mesma base de cálculo pelo mesmo ente tributante.

CIDE. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

A base de cálculo da CIDE, é o valor da remuneração do fornecedor dos serviços técnicos especializados determinada em contrato, acordado entre livremente entre as partes contratantes, não havendo fundamento legal

para a adição ou exclusão de sua base de cálculo do valor do Imposto de Renda retido na fonte.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE .
APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 4.**

O crédito tributário é composto por principal e multa de ofício, sendo que, sobre este valor incidem os juros moratórios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário para considerar o valor do afretamento como prestação de serviços. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Junior, Semírames de Oliveira Duro e Valcir Gassen, que votaram por dar provimento ao recurso, por entender não existir nos autos provas suficientes para desqualificar o contrato de afretamento. Por unanimidade de votos, negar provimento quanto à exclusão do IRRF sobre a base de cálculo da CIDE.

Assinado digitalmente

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

Assinado digitalmente

Ari Vendramini- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Ari Vendramini (Relator)

Relatório

1. Trata-se de auto de infração lavrado contra a recorrente, sendo a acusação fiscal a insuficiência de recolhimento da CIDE – REMESSAS. Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório que compõe o Acórdão nº 04-40.189, exarado pela 2ª Turma da DRJ/CAMPO GRANDE :

Trata-se de impugnação apresentada contra lançamento que, apurando falta de recolhimento da contribuição de intervenção no domínio econômico instituída pela Lei nº 10.168/2000, incidente sobre remessas de valores para o exterior a título de pagamento de serviços, formalizou a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 1.983.281.984,12, compreendendo o tributo, a multa e os juros, tendo por fundamento legal o art. 2º da Lei nº 10.168/2000 e demais dispositivos indicados no auto de infração de fls. 30.316 a 30.320.

As razões da autuação se encontram no Termo de Verificação Fiscal de fls.30.322 a 30.453, no qual, em síntese, a autoridade fiscal faz as seguintes considerações:

O procedimento de fiscalização apurou infração às normas do Imposto de Renda na fonte; da Cofins e do PIS incidentes sobre importação de serviços; bem como da legislação que rege a contribuição de intervenção no domínio econômico – Cide, instituída pela Lei nº 10.168/2000.

A infração se consumou quando dos pagamentos a empresas estrangeiras pelo afretamento de plataformas, navios e sondas, destinados a serviços de pesquisa e exploração de petróleo e gás, e a outros serviços correlatos.

Disse a Fiscalização que a impugnante, necessitando contratar serviços de prospecção, perfuração, avaliação, completação e “workover”, firmou dois contratos: - um de prestação de serviços, com empresa nacional; - o outro de afretamento, com empresa estrangeira controladora da primeira. Portanto, empresas integrantes do mesmo grupo econômico.

De acordo com esse modelo de contratação, atribuíram-se valores bastante expressivos aos contratos de afretamento (90% da soma dos dois contratos), cujos pagamentos foram destinados ao exterior. E, por conseguinte, atribuiu-se valor bem menor (10% daquele montante) à prestação de serviços pelas empresas estabelecidas no País.

Procedimentos fiscais levados a efeito nas empresas prestadoras de serviço, sediadas no Brasil, apuraram que as receitas recebidas não eram suficientes sequer para fazer frente aos custos dos serviços, razão pela qual parte dos valores pagos às controladoras estrangeiras retornava, na forma de aportes em favor da controlada nacional. Naqueles procedimentos fiscais, os valores transferidos pelas controladoras estrangeiras foram tidos como receitas tributáveis.

O procedimento fiscal ora em exame, que não se confunde com a fiscalização feita sobre as prestadoras de serviço, recai sobre a impugnante, que formalmente teria contratado o afretamento (com empresa no exterior) e a prestação de serviços (com empresa no País).

Porém, o exame do quadro fático acima descrito levou a autoridade fiscal a inferir a existência de “artifício de triangulação”, feito com o intuito de mascarar uma única contratação, cujo objeto seria a prestação de serviços, do qual o fornecimento de embarcações, plataformas e demais equipamentos seria apenas um elemento acessório ou instrumental a viabilizar a execução do contrato, que consistiria de forma preponderante e essencial na prestação de serviços.

Os serviços de prospecção, perfuração e outros (atividade-fim) absorveriam o afretamento (atividade-meio). Em outras palavras, os serviços prestados incluiriam o afretamento das plataformas, de modo que os valores remetidos ao exterior tinham como causa não apenas o afretamento, mas a prestação de serviços como um todo. Ressaltou a autoridade lançadora que, além de vinculadas, a

empresa estrangeira e a empresa nacional atuavam sempre de forma conjunta, interdependente e com responsabilidade solidária.

Nesse modelo de contratação, os valores remetidos ao exterior, os quais formalmente se destinavam a pagar o afretamento, não integraram a base de cálculo do Imposto de Renda na fonte, da Cide, do PIS e da Cofins sobre a importação.

Afirmou a autoridade lançadora, a partir dos fatos apurados, que a prestação de serviços de sondagem, perfuração e exploração de poços, e outros serviços técnicos ligados ao setor de petróleo, foram artificialmente desdobrados em dois contratos. Um deles de afretamento e o outro de serviços, tendo de um lado a impugnante e, de outro, empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, atuando em conjunto e de forma interdependente.

Assim se expressou a autoridade fiscal:

Os serviços são prestados no Brasil, mediante a utilização de plataforma ou de embarcação (unidade) fornecida pelo grupo próprio (sic) econômico que presta os ditos serviços.

A maior parte do preço pago pela PETROBRAS é atribuída ao afretamento da unidade e destinada ao exterior, sem retenção do imposto de renda na fonte, sem o recolhimento da CIDE e sem o PIS/COFINS Importação, enquanto parcela muito inferior é atribuída aos serviços, paga no Brasil, e tributada na fonte.

É de se notar que, no contexto concreto destas contratações, em que pese a repartição formal em dois contratos, não há que se falar em afretamento autônomo.

Nos casos examinados, o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados.

Entender o contrário seria admitir, por exemplo, que uma empresa contratada para a retirada de entulho de uma obra cobrasse um valor pela retirada e outro pelo uso do seu caminhão de entulho. Pois não se pode perder de vista que, nos casos descritos a seguir, a unidade de perfuração/sondagem/exploração e outros serviços técnicos “pertence” à própria empresa contratada para prestar os serviços de perfuração/sondagem/exploração, ou à sua controladora estrangeira – seja a título de propriedade, seja por detenção do direito de exploração comercial da unidade.

As Contratadas são empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, que assumem direitos e obrigações recíprocos, com responsabilidade solidária, dividindo receitas e custos segundo a sua conveniência, ou segundo a conveniência da contratante, não importa, pois o que de fato importa é que a contratante PETROBRAS está perfeitamente ciente da vinculação entre as contratadas e de sua atuação conjunta no desempenho dos contratos, pois a intenção da primeira e das segundas é a mesma: firmar contrato de prestação de serviços com o menor impacto tributário. (fl. 30.813)

Concluiu a autoridade lançadora, reiterando a tese de que os valores pagos a empresas estrangeiras, a título de afretamento, correspondiam na verdade à remuneração pela prestação de serviços. Aduziu que, em alguns casos, ainda que os pagamentos se referissem a simples afretamento, o Imposto de Renda seria devido à alíquota de 25%, tendo em vista o fato de a beneficiária ser empresa estrangeira sediada em “paraíso fiscal” ou em País de tributação favorecida.

Posto isso, passou a autoridade lançadora a discorrer sobre a incidência específica de cada um dos tributos.

Em relação ao Imposto de Renda, disse que o tributo incide sobre valores pagos, creditados, entregues ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sendo que a alíquota aplicável, no caso de prestação de serviços em geral, é de 25%. Todavia, tratando-se de serviços técnicos, de assistência técnica, royalties de qualquer natureza, bem como de assistência administrativa e semelhantes, a alíquota foi reduzida para 15%. Essa redução foi compensada pela cobrança da Cide, instituída pela Lei nº 10.168/2000, calculada a alíquota de 10%.

A Fiscalização buscou no art. 17 da Instrução Normativa SRF nº 252/2002 o conceito de serviço técnico.

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de quinze por cento.

§1º Para fins do disposto no caput:

(...)

II - considera-se:

a) **serviço técnico** o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios;

b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.

Os serviços contratados pela Petrobrás com as empresas estrangeiras correspondem à definição de “serviços técnicos”, e, por essa razão, os respectivos pagamentos sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda na fonte à alíquota de 15% e da Cide à alíquota de 10%, com exceção apenas dos pagamentos a beneficiários sediados em países com tributação favorecida, que ficam sujeitos ao Imposto de Renda à alíquota de 25%.

Quanto ao PIS e à Cofins, incidentes ambos na importação, a Lei nº 10.865/2004 dispõe que os serviços sujeitos a esses tributos são aqueles provenientes do exterior, prestados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior em duas situações:

a) quando executados no Brasil, ou

b) quando executados no exterior, mas cujos resultados se verifiquem no País.

O fato gerador é o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, como contraprestação do serviço prestado.

A base de cálculo é o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do Imposto de Renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza – ISS, e do valor das próprias contribuições.

Não resignada, a impugnante alegou contra o lançamento os seguintes pontos:

a) nulidade dos autos de infração por cerceamento de defesa, tendo em vista a ausência de fundamentação legal a respaldar a desconsideração do contrato de afretamento e a reclassificação como contrato de prestação de serviço, já que não houve acusação de dolo, fraude ou simulação;

b) a Receita Federal tinha conhecimento da modelagem contratual adotada pela impugnante, que foi validada pelo próprio Fisco quando autorizou incluir os bens afretados no Repetro;

c) a legislação do Repetro respalda a prática da bipartição de contratos de serviço e de afretamento, sendo essa inclusive a modelagem necessária para adesão àquele regime;

d) o art. 106 da Lei nº 13.043/2014, que introduziu os §§ 2º a 8º no art. 1º da Lei nº 9.481/1997, reconheceu a prática de mercado atinente à bipartição dos contratos de serviços e de afretamento, demonstrando ser correta a conduta da impugnante;

e) violação do disposto nos artigos. 109 e 110 do Código Tributário Nacional – CTN;

f) não incidência da CIDE em razão de não existir transferência de tecnologia;

g) ilegitimidade da cobrança em duplicidade de contribuições para financiar a mesma atividade, tendo em vista a contribuição para o FNDCT incidente sobre parcela dos royalties;

h) ilegalidade da inclusão do Imposto de Renda na fonte na base de cálculo da CIDE;

i) impossibilidade de tributar valores pagos a países signatários de tratados internacionais para evitar a dupla tributação;

j) não cabimento da cobrança de juros de mora sobre a multa.

Preliminarmente arguiu nulidade dos lançamentos, por cerceamento do direito de defesa. A Fiscalização desconsiderou a bipartição contratual, por reputá-la artificial, reduzindo todas as operações e contratações a mera importação de serviços. Porém não se pautou na comprovação de que a impugnante agiu com dolo, fraude ou simulação, pois só essas causas autorizariam a desconsideração do negócio jurídico.

A bipartição contratual sempre foi do conhecimento da Receita Federal, já que todos os bens Afretados e envolvidos na presente autuação são objeto do Repetro.

A Fiscalização, para descaracterizar a bipartição de contratos, precisaria demonstrar que a adesão ao Repetro foi irregular ou que não foram preenchidos os requisitos para tal; ou que não há substância nas contratações efetuadas; ou que o bem não é da empresa estrangeira; ou que os serviços não são prestados pelas empresas brasileiras.

Nenhuma dessas hipóteses, entretanto, foi verificada no caso concreto, tanto que a Fiscalização não conclui por nenhuma prática ilícita.

Além disso, a bipartição contratual é respaldada pela legislação do Repetro, pois expressamente admitida pelo art. 106 da Lei nº 13.043/2014, que não só reconhece a bipartição, como deixa claro que ela não é suficiente para descaracterizar o afretamento. A impugnante também questiona a base legal usada para descaracterizar a modelagem contratual, afirmando que o parágrafo único do art. 116 do CTN não pode servir de fundamento para semelhante medida, pois carece de regulamentação.

Por outro lado, apontou contradição no entendimento da autoridade fiscal que, ao autuar as empresas prestadoras de serviço, considerou que todo o serviço fora prestado no País e, de forma contraditória, autuou a impugnante afirmando que os valores remetidos a empresas sediadas no exterior se destinavam ao pagamento da prestação de serviços.

No mérito, refutou a tese de que tenha havido “bipartição artificial” dos contratos. Disse que a vinculação de contratos sem perda da individualidade de cada um é prática reconhecida e regulada pela própria Receita Federal. A prova disso está nas disposições da revogada Instrução Normativa RFB nº 844/2008 (em especial o art. 5º, §3º), alterada pela Instrução Normativa RFB nº 941/2009.

O aludido ato normativo regulava o regime aduaneiro especial de exportação e importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural, conhecido como Repetro.

O ingresso no regime especial dependia de prévia habilitação da empresa, e de análise pela RFB do pedido de inclusão, momento em que eram analisadas as minutas dos contratos de afretamento e de prestação de serviços.

Assim, além de a legislação determinar que os contratos tenham execução simultânea, a própria Receita Federal, ao consentir o ingresso no Repetro, admitiu a validade desse modelo de contratação. Portanto, o órgão fiscalizador não poderia, posteriormente, alegar fraude, dolo ou simulação, para desconsiderar a bipartição contratual e requalificar os contratos de afretamento e de prestação de serviços, sem alterar critérios jurídicos já utilizados pelo mesmo órgão, o que viola o disposto no art. 146 do CTN, gerando insegurança jurídica.

A tese da RFB é incongruente com os posicionamentos adotados à época da habilitação e concessão do regime aduaneiro especial. Não há base legal, por outro lado, para negar a natureza jurídica dos contratos de afretamento, qualificando-os como prestação de serviço.

A impugnante insiste na inexistência de artificialidade na vinculação dos contratos, afirmando que agiu de boa fé. Ressalta que se a prestação de serviços e o afretamento tivessem sido formalizados em um único instrumento e apenas com a empresa sediada no exterior, ainda assim haveria dois contratos distintos ou, como denomina a doutrina, contratos coligados, porém cada qual mantendo a sua individualidade e se sujeitando às regras tributárias que lhes são próprias.

Assim sendo, o fato de as empresas que contrataram com a impugnante pertencerem ao mesmo grupo em nada interfere na autonomia e individualização dos contratos de afretamento e de prestação de serviços; isso, entretanto, não impede que os contratos estejam vinculados entre si por dependência recíproca, de modo que um não exista sem o outro. Citando Orlando Gomes, afirmou que a união de contratos nada tem de ilegal.

No caso específico dos contratos de afretamento firmados pela impugnante, as embarcações, dada a sua complexidade técnica, são bens de vultoso valor e absolutamente necessários ao desenvolvimento da atividade a que se destinam, representando, pois, o seu afretamento a maior parcela do valor total da contratação. Nesse contexto, se fosse o caso de se reconhecer apenas um único contrato, seria muito mais lógico e coerente que o afretamento abarcasse a prestação de serviços, do que o contrário, como quer a Fiscalização.

O máximo que se poderia admitir, caso a Fiscalização tivesse comprovado a atribuição irreal de preços aos contratos, seria a eventual glosa de excesso de custo do afretamento ou a tributação de parte do preço como serviço, nada justificando a desqualificação do contrato de afretamento, atribuindo-lhe a natureza de prestação de serviços, para assim tributá-lo integralmente, como fez a Fiscalização no caso concreto. Até porque, nem sequer respaldou a desconsideração do contrato em alguma norma legal.

Frisou, ademais, que não há dúvida de que houve afretamento, até porque a embarcação está no Brasil a esse título, admitido seu ingresso, pela própria Receita Federal, sob o regime do Repetro. Disse que a recente alteração promovida pela Lei nº 13.043/2014, apesar de posterior ao fato objeto de autuação, veio expressar de forma inequívoca, positivada no ordenamento jurídico, a total legalidade da vinculação dos contratos de afretamento e prestação de serviços, com execução simultânea. A esse propósito afirmou a impugnante:

Ora, não se trata aqui de aplicação retroativa da norma, mas sim do reconhecimento legal da própria essência dos negócios jurídicos realizados pela Impugnante, antes praxe costumeira (art. 100, parágrafo único CTN). Isto porque, o que a fiscalização pretende por meio da presente autuação é desqualificar a contratação realizada pela Impugnante sob o argumento de que são contratos com execução simultânea firmados com empresas vinculadas entre si.

E o que essa nova lei veio a demonstrar é que essa premissa adotada pela fiscalização está equivocada, pois é válida a bipartição de contratos, mantendo-se a autonomia do

contrato de afretamento e não gerando a sua desnaturação, ou a desnaturação dos pagamentos dele decorrentes, para passar a ser reputado parte de um contrato de prestação de serviços.

Com efeito, a Lei 13.043/2014 não "criou" a hipótese de contratação de afretamento e prestação de serviços com execução simultânea firmada com empresas vinculadas entre si. O que ela fez, na verdade, foi apenas estabelecer parâmetros de aplicação da alíquota zero de IRRF nestas situações, reconhecendo a prática do mercado.

Ou seja, diante do reconhecimento da forma de contratação segregada (afretamento e prestação de serviços) praticada pelas empresas do setor de óleo e gás, a Lei nº 13.043/2014 tão-somente fixou os percentuais máximos para a fruição da alíquota zero do IRRF.

(...)

Dessa forma, a contratação de afretamento e prestação de serviços com execução simultânea firmada com empresas vinculadas entre si é - e sempre foi - plenamente válida, sendo certo que até 31.12.2014 todas as remessas relativas à parcela de afretamento estão desoneradas pela alíquota zero do IRRF e, após 01.01.2015, deverão ser observados os percentuais fixados no art. 106 da Lei 13.043/2014 para se determinar corretamente a tributação incidente, caso existente. (fls. 30.974 a 30.976)

A impugnante sustenta que a Lei nº 13.043/2014 veio apenas consagrar uma prática reiterada, de tal forma que a existência de norma costumeira atrai a aplicação do parágrafo único do art. 100 do CTN.

*Discorreu sobre os contratos de afretamento e suas modalidades, e afirmou que, no caso em exame, os contratos foram na modalidade afretamento por tempo, em que o **afretador** recebe do **fretador** a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado.*

A utilização (posse, uso e controle) de embarcações envolve gestão náutica e gestão comercial. A primeira consiste na manutenção da embarcação em condições de ser operada e utilizada nos fins aos quais se destina, vale dizer, armada e tripulada, com plena capacidade de navegação, em benefício do dono ou do afretador. Já a gestão comercial consiste no emprego efetivo da embarcação nos fins a que se destina, vale dizer, na exploração comercial.

*De acordo com esses conceitos, o que diferencia os contratos de **afretamento a casco nu** dos contratos de **afretamento por tempo** é a forma como as atribuições de gestão da embarcação são distribuídas entre **fretador** e **afretador**.*

No afretamento a casco nu, ficam a cargo do afretador tanto a gestão náutica, quanto a gestão comercial da embarcação. Nessa hipótese o contrato tem natureza de locação de bem móvel. No afretamento por tempo, há uma separação entre a gestão náutica e a gestão comercial, permanecendo a primeira sob responsabilidade do fretador, transferindo-se a segunda ao afretador.

Nessa modalidade de contratação estão presentes as seguintes características:

- a) colocação de uma embarcação armada e tripulada à disposição do afretador;
- b) realização pelo fretador das viagens, manobras, posicionamentos e outras operações envolvendo a embarcação, conforme determinação do afretador, nos termos do contrato; e
- c) direito do afretador de utilizar-se comercialmente da embarcação durante a vigência do contrato.

Essa espécie de afretamento é um contrato complexo, envolvendo a colocação da embarcação a serviço do afretador e também a prestação de serviços náuticos.

Nesse sentido, o contrato de afretamento pode ou não envolver prestação de serviços, a gestão náutica. Mas isso não o transforma em contrato de prestação de serviço. Sua natureza permanece sendo contrato de afretamento.

A Fiscalização teria cometido um erro ao supor que os contratos de afretamento não seriam autônomos, mas parte integrante de outro contrato de prestação de serviços.

Os dois contratos, afretamento e prestação de serviços, coexistem de forma independente e com objetos absolutamente diversos, não obstante sejam conexos.

Disse ainda a impugnante que o lançamento alterou a forma e a substância de contratos típicos de direito privado, violando os artigos 109 e 110 do CTN.

Assim, o Fisco poderia atribuir ao contrato de afretamento os efeitos tributários que a lei prevê, porém jamais transformar o contrato de afretamento em contrato de prestação de serviços técnicos, para fazer incidir Imposto de Renda, Cide, PIS e Cofins.

O entendimento da Fiscalização, além de desconsiderar a vontade das partes envolvidas no negócio jurídico, representa uma inaceitável ingerência na liberdade de contratar e de gerir os negócios da impugnante e das demais empresas, violando os princípios da livre iniciativa e do livre exercício de atividades econômicas.

Além do mais, o procedimento adotado é prática corrente nas empresas do setor, não se podendo falar de artificialismo ou de manipulação.

Quanto à exigência específica da CIDE, alegou a impugnante que tal pretensão seria destituída de fundamento, ainda que se admitisse que os pagamentos realizados a empresas do exterior remunerassem a prestação de serviços técnicos, sem transferência de tecnologia. Isso porque as empresas beneficiárias dos pagamentos têm sede em países com os quais o Brasil firmou tratados internacionais para evitar a dupla tributação.

Os tratados firmados pelo Brasil com aquele fim seguiram a Convenção Modelo da OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – cujo artigo VII, com pequenas diferenças de redação, se encontra reproduzido em cada acordo internacional.

A cláusula comum a todos os tratados prevê que os lucros de uma empresa residente em um Estado contratante, no caso as beneficiárias dos pagamentos efetuados pela autuada, somente seriam tributáveis no país onde elas têm domicílio; sendo, portanto, indevida qualquer incidência de Imposto de Renda no Brasil.

Ressaltou que as normas veiculadas por tratados internacionais devem prevalecer sobre a legislação ordinária.

Alegou a impugnante que, na hipótese de prevalecer a tese da importação de serviços, não seria cabível a cobrança da CIDE, já que os supostos serviços não envolveram qualquer tipo de transferência de tecnologia e a incidência da contribuição tem como pressuposto fático a transferência de tecnologia do exterior para o Brasil.

A impugnante cogitou a existência de bis in idem caracterizado pela exigência simultânea da CIDE e da contribuição para o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, pois ambas as contribuições teriam a mesma finalidade, incidindo a contribuição para o FNDCT sobre royalties remetidos para o exterior.

Desse modo, se a impugnante já contribui de forma específica para o financiamento de pesquisa científica e para o desenvolvimento tecnológico, mediante destinação de parte dos royalties ao FNDCT, não poderia a Fiscalização pretender que ela também contribuisse, de forma genérica, mediante pagamento da CIDE.

Apontou também ilegalidade na inclusão do Imposto de Renda na base de cálculo da CIDE. O aspecto material da hipótese de incidência da CIDE, prevista no art. 2º da Lei nº 10.168/2000, não comporta a inclusão do Imposto de Renda na respectiva base de cálculo, em razão da ausência de qualquer dispositivo legal nesse sentido.

O aspecto material da CIDE é o pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração de licenças de uso, conhecimentos tecnológicos, tecnologias transferidas, serviços técnicos e de assistência administrativa, bem como royalties.

A base de cálculo, nessas hipóteses, são os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior.

Não se cogita de inclusão de Imposto de Renda na base de cálculo do tributo, pois o valor do IR não compõe o montante efetivamente remetido às empresas estrangeiras, nem compõe a sua remuneração.

Alegou ainda que o lançamento contém erro material, já que as receitas remetidas para o exterior no mês de novembro de 2010 foram, no auto de infração, somadas às remessas pertinentes ao mês de outubro, dando ensejo a erro no cálculo dos respectivos encargos, pois ampliou o período de incidência dos juros de mora.

Assim sendo, considerando a impossibilidade de o órgão julgador refazer o lançamento, pugnou pela exclusão do montante da CIDE (R\$ 76.046.329,14) e dos respectivos encargos legais lançados equivocadamente com referência ao mês de outubro de 2010.

Porém, na hipótese de não ser acolhido o pleito, requereu o expurgo dos juros de mora apurados em valor maior que o devido em razão do erro material.

Contestou, por último, a incidência de juros de mora sobre a multa.

Com esses fundamentos, pediu o acolhimento da impugnação, a fim de anular o lançamento e afastar a exigência do crédito tributário e, na eventualidade de ser indeferida essa pretensão, pugnou que fosse afastada a incidência dos juros de mora sobre a multa.

É o relatório.

3. A DRJ/CAMPO GRANDE, após analisar as razões de impugnação, assim ementou o Acórdão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2010

ENQUADRAMENTO LEGAL. OMISSÃO PARCIAL E IMPRECISÕES.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

É válido o lançamento, ainda que haja omissão parcial ou imprecisão no enquadramento legal dos fatos ou da infração, se a descrição fática permitir ao autuado a exata compreensão dos fatos que lhe são imputados.

CONTRATO DE AFRETAMENTO DE PLATAFORMAS DE PETRÓLEO. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PRODUÇÃO E PROSPECÇÃO DE PETRÓLEO. NATUREZA DOS PAGAMENTOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS.

A separação dos serviços de produção e prospecção marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação - tais como, navios sonda, plataformas semissubmersíveis, navios de apoio à estimulação de poços e unidades flutuantes de produção, armazenamento e transferência - e em contratos de prestação de serviços propriamente ditos, não reflete a realidade material de sua execução, já que o fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável dos serviços contratados, razão pela qual os pagamentos efetuados ao amparo dos contratos de afretamento sujeitam-se à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE.

CIDE. CONTRIBUIÇÃO PARA O FNDCT. BIS IN IDEM. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O exame da ocorrência de bis in idem entre a contribuição para o FNDCT e a contribuição instituída pela Lei nº 10.168/2000 implica conhecer de matéria estranha aos autos, bem como o controle de constitucionalidade de lei, o que é vedado no âmbito do processo administrativo.

TRATADO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA. CIDE. INAPLICABILIDADE.

Os tratados internacionais para evitar a dupla tributação da renda não impedem a incidência da contribuição instituída pela Lei nº 10.168/2000, já que esse tributo não alcança a receita do prestador de serviços residente ou domiciliado no exterior.

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA.

A incidência da CIDE, na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior, prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia.

CIDE. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

O valor do Imposto de Renda na fonte incidente sobre pagamento, crédito ou remessa ao exterior compõe a base de cálculo da CIDE, independente de a fonte pagadora assumir o ônus do imposto.

LANÇAMENTO. ERRO MATERIAL. RETIFICAÇÃO PELO ÓRGÃO JULGADOR. POSSIBILIDADE.

O órgão julgador pode corrigir erros materiais contidos no lançamento, desde que não implique inovação ou alteração de seus elementos essenciais.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA. FATO NÃO OCORRIDO. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício só é passível de impugnação a partir do momento em que o fato se materializar, sendo defeso ao órgão julgador conhecer da impugnação para apreciar a matéria preventivamente.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

4. A impugnante apresentou recurso voluntário, cujas razões assim se sintetizam :

1- TEMPESTIVIDADE

- defende a tempestividade do recurso

2- RESUMO DA ATUAÇÃO

- o auto de infração tem por objeto a falta de recolhimento do CIDE, no período de janeiro a dezembro de 2010, sobre os pagamentos em favor de empresas estrangeiras a título de afretamento de plataformas, navios, navios-sonda e embarcações especiais utilizados na prestação de serviços de perfuração e demais correlatos.

- a recorrente demonstrará que o auto de infração não deve prosperar, merecendo ser cancelada a exigência.

3- DOS FATOS QUE ENVOLVEM A LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO

- a fiscalização analisou inúmeros contratos firmados pela recorrente e selecionou diversos beneficiários de remessas de recursos ao exterior, que eram proprietários de equipamentos e buscou analisar os contratos de afretamento de embarcações, firmados com empresas sediadas no exterior, e de prestação de serviços, firmados com empresas sediadas no Brasil. Tendo em vista que os contratos de afretamento e prestação de serviços são conexos, e que os primeiros são celebrados entre a recorrente e empresa sediada no exterior, enquanto os segundos são firmados entre a recorrente com outra empresa, do mesmo grupo da primeira, sendo que sediada no Brasil, considerou a fiscalização que houve uma bipartição artificial dos contratos, com o fim de reduzir o recolhimento de tributos. A fiscalização desconsidera, como já dito, a existência de dois contratos distintos – afretamento e prestação de serviços – firmados também com pessoas jurídicas distintas – uma situada no exterior e outra no Brasil.

- assim, concluiu que o valor pago a título de afretamento para a empresa domiciliada no exterior seria, na verdade, remuneração de prestação de serviços da mesma natureza daquele prestado pelas empresas brasileiras e as respectivas receitas seriam receitas de prestação de serviços técnicos, a justificar a exigência

de CIDE, de PIS/COFINS e de IRRF, estas últimas objeto de outros dois autos de infração (um de PIS/COFINS e outro de IRRF)m que deram origem, respectivamente, aos processos administrativos nº 16682.720837/2014-91 e 16682.720835/2014-00.

4- DOS PROCEDIMENTOS FISCAIS ANTERIORES

- comenta ações judiciais em curso e a mudança de critério da fiscalização para considerar a bipartição do contrato.

5- DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

- O Acórdão DRJ diz que é válido o lançamento ainda que haja omissão parcial ou imprecisão no enquadramento legal dos fatos ou da infração, se a descrição fática permitir ao autuado a exata compreensão dos fatos que lhe são imputados.

- o entendimento não procede, pois de acordo com o TVF, a fiscalização desconsidera a bipartição contratual por reputar artificial e de forma simplória reduz todas as operações e contratações envolvidas em uma mera importação de serviços, contudo, para assim agir, deveria ter se pautado na comprovação de ter a contribuinte agido com dolo, fraude ou simulação, pois só essas causas autorizam ao auditor fiscal desconsiderar negócios praticados e dar efeitos fiscais devidos ao ato efetivamente pretendido e, com as referidas práticas ilícitas, escondido da fiscalização.

- em nenhum momento dos autos existe a indicação da prática destas condutas por parte da recorrente, pois a bipartição contratual foi de conhecimento da Receita Federal, pois os bens envolvidos foram objeto do REPETRO.

- em síntese, o auto de infração é nulo por não ter demonstrado a ocorrência da conduta fraudulenta, dolosa ou simulada para desconsideração dos negócios jurídicos e, desta forma, conferir à autuação os efeitos fiscais pretendidos, violando os arts. 10, inciso III e 59, inciso II do DL nº 70.235/1972, por não expor a base legal para a desconsideração da modelagem contratual adotada pela fiscalizada, também não fundamentando porque considera como efetiva operação realizada pelas partes como importação de serviços.

6- DO MÉRITO

- o relator do Acórdão DRJ foi contraditório, pois na ementa traduziu sua visão de que a prática de bipartição contratual era lícita mas, surpreendentemente, concluiu de forma oposta, dizendo que, com base nos fundamentos, ressalvado seu entendimento pessoal, mas em uma tenção à maioria que se formou no âmbito do órgão julgador de segunda instância -CARF, e, em particular no âmbito da 2ª Turma de Julgamento a qual pertence o julgador, deve ser considerado procedente o lançamento.

- na medida em que o julgador fundamenta as razões pela quais é favorável à improcedência do lançamento, mas entende que julgará procedente o lançamento por se inclinar a Acórdão do CARF meramente reproduzido, o Acórdão DRJ combatido passa a carecer de fundamentação, por violar aos artigos 11, caput, 15 e 489, §1º, inc. V, todos do Novo Código de Processo (Lei nº 13.105/15)

6.1- DO CONHECIMENTO E DA REGULAÇÃO DOS CONTRATOS COLIGADOS PELA PRÓPRIA RFB – REPETRO

- aduz que, diversamente do que entendeu a fiscalização, em qualquer hipótese tratar-se-ia de dois contratos distintos

formalizados em um único instrumento, ou contratos coligados como os denomina a doutrina, um de prestação de serviços e outro de afretamento de embarcação, cada um deles mantendo a sua individualidade e se sujeitando às regras tributárias que lhe são próprias .

- não há nada de irregular nessa vinculação de contratos , sem perda da individualidade de cada um, tanto que IN RFB n. 884/2008, que disciplinou o REPETRO estabelecia, no art. 5º, § 3º, que o fornecimento de bens > Da autonomia dos contratos vinculados – aduz que, diversamente do que entendeu a fiscalização, em qualquer hipótese tratar-se-ia de dois contratos distintos formalizados em um único instrumento, ou contratos coligados como os denomina a doutrina, um de prestação de serviços e outro de afretamento de embarcação, cada um deles mantendo a sua individualidade e se sujeitando às regras tributárias que lhes são próprias. Não há nada de irregular nessa vinculação de contratos (sem perda da individualidade de cada um), tanto que a IN RFB nº 884/2008, que tratava do REPETRO, estabelecia, no artigo 5º, § 3º que o 'fornecimento de bens pela pessoa jurídica prevista no inciso II do par. 1º poderá estar previsto em contrato de afretamento, de aluguel, de arrendamento operacional ou de empréstimo, o qual deverá ter execução simultânea com o de prestação de serviços.' ”

- embora não esteja mais em vigor o referido parágrafo, a vinculação de contratos continua prevista no seu artigo 5º, par. 8º c/c 17, par. 9º, de modo que seja por vontade das partes (união voluntária) seja por força de imposição legal (união necessária) a união de contratos é absolutamente legítima e não autoriza a desqualificação de um ou sua pretensa absorção pelo outro.

6.2- INEXISTÊNCIA DE ARTIFICIALIDADE NA VINCULAÇÃO DOS CONTRATOS

- os indícios apontados pelo Fisco apenas denotam a existência de contratos coligados – união de contratos com dependência recíproca necessária/voluntária.

- de fato, no caso concreto, embora os contratos tenham sido firmados em instrumentos separados e com pessoas jurídicas distintas, trata-se de contratos que por vontade das partes contratantes e/ou imposição legal foram unidos;/vinculados com dependência recíproca, de modo que um contrato não exista sem o outro.

- ademais, as embarcações em causa, em razão de sua complexidade técnica, são bens de vultoso valor e absolutamente necessários ao desenvolvimento da atividade a que se destinam, portanto, o seu afretamento efetivamente a maior parcela do valor total da contratação.

- as alterações introduzidas no art. 106 da lei n. 13.043/2014, apesar de posteriores aos fatos geradores objeto da autuação, são de extrema importância para a solução desta lide, uma vez que expressam, de forma explícita e positivada no ordenamento jurídico, a plena legalidade dos contratos coligados de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea.

- com efeito, a lei n. 13.043/2014 não criou a hipótese de contratação de afretamento e prestação de serviços com execução simultânea firmada com empresas vinculadas entre si, o que ela

fez foi apenas estabelecer parâmetros de aplicação da alíquota zero de IRRF nestas situações, reconhecendo a prática de mercado, ou seja, diante do reconhecimento da forma de contratação segregada (afretamento e prestação de serviços) praticada pelas empresas do setor de óleo e gás, a lei n. 13.043/2014 tão somente fixou os percentuais máximos para a fruição da alíquota zero do IRRF.

- a interpretação diversa, no sentido de que a contratação segregada somente seria válida após a edição da Lei n. 13.043/2014 levaria à absurda conclusão de que até 31/12/2014 todas as contratações realizadas neste formato seriam de simulação dos contribuintes devendo, portanto, ser tributadas como uma importação de serviços, ao passo que, os contratos firmados após 01/01/2015, nestes mesmos moldes, passariam a gozar de plena legalidade, com o reconhecimento fiscal do afretamento.

- portanto, ambos os contratos (afretamento e prestação de serviços) coexistem, de forma independente e com objetos absolutamente diversos, não obstante sejam conexos, não havendo nenhum respaldo fático ou jurídico apto a viabilizar a pretensão do Fisco em descaracterizá-lo.

6.3- DA VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 109 E 110 DO CTN

- a fiscalização está alterando a forma e a substância de contratos típicos de direito privado e, com isso, violando os artigos 109 e 110 do CTN.

- não é possível o desmembramento de contratos complexos para efeitos fiscais (ex. exigir ISS sobre parte das atividades e ICMS sobre outra), obviamente e com muito mais razão não é possível unificar, também para efeitos fiscais, contratos absolutamente autônomos.

- o entendimento da fiscalização também implica em inegável ingerência na liberdade de contratar e de organização dos negócios da recorrente, garantias previstas no artigo 170, caput e parágrafo único da CF, que assegura a livre iniciativa e o livre exercício de qualquer atividade econômica.

- as remessas ao exterior em pagamento ao afretamento de embarcações jamais podem ser consideradas parte do preço de prestação de serviços que sequer precisaria existir, de modo que a alteração via interpretação da qualificação da relação jurídica entre a recorrente e os fretadores implica violação aos artigos 109 e 110 do CTN, da jurisprudência administrativa e judicial do STF e do STJ.

6.4- DA CONTRIBUIÇÃO PARA O FNDCT VIA PARCELA DOS ROYALTIES – ILEGITIMIDADE DA COBRANÇA EM DUPLICIDADE PARA FINANCIAR A MESMA ATIVIDADES

- a recorrente já contribui para o FNDCT via parcela dos royalties, sendo ilegítima a cobrança em duplicidade para financiar a mesma atividade.

- ocorre “bis in idem” nesta situação, caracterizado pela exigência simultânea da CIDE e da contribuição para o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, pois ambas as contribuições teriam a mesma finalidade, incidindo a contribuição para o FNDCT sobre royalties remetidos para o exterior.

6.5- ILEGALIDADE DA INCLUSÃO DO IRRF NA BASE DE CÁLCULO DA CIDE

-
- *é ilegal a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE por três motivos distintos: a base de cálculo da CIDE prevista no §3º do artigo 2º da Lei nº 10.168 não permite sua incidência sobre o IRRF; não existe previsão legal para exigência de CIDE sobre o IRRF; e o artigo 725 do RIR/99 é norma própria do imposto de renda, não podendo ser aplicada por analogia.*
 - *ocorre também ilegalidade na inclusão do Imposto de Renda na base de cálculo da CIDE e impossibilidade do reajustamento (Gross up) da base de cálculo.*
 - *ainda na possibilidade de se manter o lançamento, deverá ser afastado o reajustamento da base de cálculo da CIDE, efetuado pela autoridade lançadora sob o fundamento do artigo 725 do RIR/99, conforme já foi reconhecido pela SRF em diversas consultas.*

6.6- DO ERRO MATERIAL NO LANÇAMENTO – DATA DO FATO GERADOR EM DESACORDO COM O APURADO NO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

- *o Acórdão DRJ estabelece que o órgão julgador pode corrigir erros materiais contidos no lançamento desde que não implique inovação ou alteração de seus elementos essenciais.*
- *referido entendimento não merece prosperar diante do evidente erro material existente no lançamento referente a CIDE.*
- *apesar do demonstrativo de remessas ao exterior no TVF indicar fatos geradores de janeiro a dezembro de 2010, o auto de infração relativo ao IRRF aponta dois fatos geradores ocorridos em outubro de 2010 e nenhum em novembro.*
- *trata-se de erro material no lançamento, haja vista que a fiscalização considera as remessas ocorridas em novembro de 2010 como se tivessem sido realizadas também em outubro de 2010, sendo que tendo em vista a impossibilidade do órgão julgador refazer o lançamento realizado pela fiscalização, impõe-se a necessidade de cancelamento do montante de CIDE (R\$ 76.046.329,14) e dos respectivos encargos legais lançados equivocadamente com referência aos mês de outubro de 2010.*

6.7- DA NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

- *defende a recorrente que o fato de o julgador da DRJ não conhecer de seus argumentos equivale a afastar da recorrente o direito a devido processo administrativo garantido pelo Decreto n. 70.235/1972.*
- *ignorar a discussão a respeito da cobrança dos juros de mora sobre a multa de mora significa limitar o combate à exação apenas na esfera judicial.*
- *a recorrente espera que sejam expurgados os juros de mora sobre a multa de ofício lançada.*

DO PEDIDO

- *espera a recorrente que o CARF considere nulo o Acórdão DRJ, devendo ser elaborado novo Acórdão.*
- *se assim não se entender, que se julgue nulo o auto de infração, por violação aos princípios da ampla defesa e contraditório, tendo em vista a ausência de fundamentação*

legal a respaldar a desconsideração do contrato de afretamento como tal, e sua classificação como contrato de prestação de serviços, já que não houve qualquer reconhecimento de dolo, fraude ou simulação por parte da contribuinte.

- requer seja reconhecida a alegação de bis in idem em face da contribuição para o FNDCT, tendo em vista que essa matéria é de mérito, nada tendo que ver com os pressupostos recursais para a apresentação de impugnação ao auto de infração, assim como seja conhecida a alegação de incidência de juros de mora sobre a multas, já que a exação é real, conforme DARF anexado, decorre do auto de infração e não pode ser suprimida do devida processo administrativo.

- julgue, no mérito, improcedente o lançamento, cancelando o auto de infração lavrado, no escopo de afastar a cobrança do principal, dos acréscimos moratórios e das penalidades cominadas.

- tendo em vista a impossibilidade do órgão julgador refazer o lançamento realizado pela fiscalização, impõe-se a necessidade de cancelamento do montante de cide (R\$ 76.046.329,14) e dos respectivos encargos legais lançados equivocadamente com referência ao mês de outubro de 2010.

- especificamente em relação aos juros de mora, requer que, caso ainda remanesça algum débito tributário da presente discussão, que sejam integralmente expurgados da multa de ofício.

5. A D. PGFN apresentou suas contra-razões, assim redigidas :

1. DOS FATOS

Trata-se de auto de infração lavrado para constituição de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, incidente sobre remessa de valores ao exterior a título de pagamento de serviços, no ano-calendário de 2010.

O Termo de Verificação Fiscal – TVF traz os seguintes fatos:

1) Origem, escopo do procedimento fiscal, da legislação e da presente ação fiscal:

O procedimento de fiscalização teve por escopo apurar a possível incidência sobre pagamentos em favor de empresas estrangeiras, a título de afretamento de plataformas, navios e sondas para pesquisa/exploração de petróleo e gás.

Durante a ação fiscal, a autuada esclareceu que grande parte da remuneração desses serviços seria atribuída a afretamento e destinada ao exterior, beneficiando-se da alíquota zero prevista no artigo 691 do RIR/99 para o IRRF.

O benefício da alíquota zero seria vinculado a quatro requisitos cumulativos:

- 1) natureza do pagamento: receita de frete, afretamentos, aluguéis e arrendamentos;*
- 2) natureza do bem: necessariamente embarcação estrangeira ou aeronave;*
- 3) regularidade da operação: autorização da autoridade competente;*
- 4) domicílio do beneficiário: não domiciliado em paraíso fiscal ou em país com tributação favorecida.*

Já houve autuações anteriores em razão de as plataformas não se enquadrarem no conceito de embarcação, e que foram levadas a juízo pela recorrente em Ação Ordinária Anulatória de Lançamento Fiscal nº 2012.51.01.0028870, julgada improcedente pelo Juízo de 1ª instância. A sentença foi clara ao afirmar que plataformas e FPSO (navios-plataforma) não podem ser considerados embarcações, não se beneficiando da alíquota zero prevista no artigo 1º da Lei nº 9.481/97.

Por outro lado, outros lançamentos junto a empresas brasileiras contratadas pela autuada descrevem a seguinte situação: são firmados dois contratos constando a PETROBRAS como contratante, sendo um de prestação de serviços, com empresa brasileira (autuada naqueles lançamentos), e outro de afretamento com empresa estrangeira controladora da primeira. Atribuiu-se o valor de 90% ao contrato de afretamento, e 10 % ao contrato de prestação de serviços.

No entanto, naqueles procedimentos, constatou-se que o pagamento relativo à prestação de serviços não era suficiente para fazer frente aos custos dos serviços prestados, razão pela qual parte do valor pago à controladora estrangeira retornava na forma de aporte em favor da empresa nacional. Tais repasses foram tributados, sob o entendimento de que os pagamentos efetuados em favor da empresa estrangeira, a título de afretamento, incluíam, de fato, remuneração pela prestação de serviços.

Além disso, cita outras autuações (nºs 15521.000127/2009-63 - PIS/COFINS – Dez/2003 a Dez/2004 e 19395.720024/2012-62 - PIS/COFINS – ano de 2007 – grupo NOBLE/PARAGON OFFSHORE DO BRASIL) as quais concluíram que o serviço de perfuração absorveria o afretamento, visto que a prestação do serviço de perfuração é a atividade-fim para a qual o afretamento é atividade-meio.

Desse modo, entendeu-se que os pagamentos efetuados em favor da empresa estrangeira, a título de afretamento, em verdade, tratavam-se de remuneração pela prestação de serviços de prospecção, perfuração, completação e workover.

Destacou, ainda, a autuação de outra empresa prestadora de serviços à PETROBRAS, no processo no 15521.000156/2009-52 (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS – 2004/2005), em razão das provas carreadas aos autos, tais como as relações de pessoal acostadas aos contratos – a relação acostada ao contrato de afretamento listava profissionais de perfuração, e aquela acostada ao contrato de serviços listava profissionais de náutica; documentos de aferição dos valores a pagar, a título de afretamento e de serviços – adotando o mesmo critério de medição, com base na mesma quantidade de horas trabalhadas, tanto para o contrato de afretamento como para o de serviços. E a autoridade autuante ressaltou a confusão patrimonial entre a empresa estrangeira e a empresa nacional, que desempenharam, em conjunto, atividades formalmente contratadas de forma segregada, tendo como objetivo único a prestação de serviços de perfuração para a contratante PETROBRAS.

Os contratos de afretamento e de prestação de serviços foram analisados, com a conclusão de que correspondiam à situação já descrita, ou seja, que o afretamento é parte secundária, integrante e inseparável dos serviços contratados.

Em síntese, consoante narrativa da fiscalização, essas autuações sobre as prestadoras de serviços demonstraram a natureza e/ou causa dos pagamentos remetidos ao exterior, consignando que:

- a) estes valores representavam o retorno, ainda que parcial, dos pagamentos efetuados pela PETROBRAS, a título de afretamento, em favor da empresa estrangeira;*
- b) os pagamentos remetidos para o exterior, a título de afretamento, correspondiam, de fato, a remuneração pela prestação de serviços;*
- c) os serviços prestados incluíam o fornecimento da plataforma; e*
- d) além de ligadas, a empresa estrangeira e a empresa nacional atuaram sempre de forma conjunta, interdependente e com responsabilidade solidária.*

Cite-se, ainda, os lançamentos abaixo, majoritariamente já julgados pelo CARF, ressaltando-se um único apenas que ainda aguarda julgamento:

- IRRF – Ano-Calendário 2008: processo nº 16682.721.161/2012-91
(1ª TO-4ª CÂMARA-2ª SEÇÃO-CARF – distribuído ao Relator)*
- CIDE – Ano-Calendário 2008: processo nº 16682.721.162/2012-35 (acórdão CARF n. 3403-002.702, favorável à Fazenda Nacional)*
- IRRF – Ano-Calendário 2009: processo nº 16682.721.312/2013-91 (acórdão CARF n.2202-003.063, favorável à Fazenda Nacional)*
- CIDE – Ano-Calendário 2009: processo nº 16682.721.545/2013-94 (acórdão CARF para formalizar, favorável à Fazenda Nacional)*

Em verdade, houve um artificialismo na contratação entre a Petrobras e as prestadoras e as afretadoras visando encobrir a realidade fática de um único negócio jurídico de prestação de serviços de prospecção, perfuração, completação e workover, considerando-se que a prestação do serviço de perfuração é a atividade-fim, para a qual o afretamento é atividade-meio.

O procedimento fiscal teve início a partir da relação de pagamentos efetuados ao exterior a título de afretamento fornecida pela própria contribuinte em atendimento a intimação fiscal. Verificou-se que foram efetuados 2545 pagamentos referentes aos contratos de afretamento no montante de R\$13,476 bilhões, restringindo-se a análise documental a 115 equipamentos e seus respectivos documentos (contratos de afretamento, contratos de prestação de serviços, aditivos e anexos, carta convite).

2) Infrações:

Da análise dos documentos, confirmou-se tratar de contratações em que a prestação de serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços foi artificialmente bipartida em dois

contratos, um de afretamento e outro de serviços, tendo de um lado a contratante PETROBRAS, e de outro, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, as quais atuam em conjunto, de forma interdependente, com responsabilidade solidária.

A maior parte do preço é atribuída ao afretamento da unidade e destinada ao exterior, sem retenção do imposto de renda na fonte e sem o recolhimento da CIDE ou PIS/COFINS-Importação, enquanto parcela muito inferior é atribuída aos serviços, paga no Brasil, e tributada na fonte.

Em que pese a repartição formal dos contratos, não há que se falar em afretamento autônomo, pois o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados. A bipartição do contrato em afretamento e serviço é puramente formal. Os serviços prestados absorvem o afretamento, já que o primeiro é a atividade fim, e o segundo é atividade meio.

Apresenta as características dos contratos de afretamento e de prestação de serviços para cada unidade operacional, ressaltando a vinculação entre eles, de forma a comprovar que os contratos não são autônomos.

Ao final da descrição dos contratos relativos a cada unidade, a autoridade fiscal concluiu que a autuada infringiu a legislação tributária, ao efetuar os pagamentos ao exterior, sem a retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte e da CIDE, bem como sem os pagamentos devidos também a título de PIS/ COFINS-Importação, em razão dos seguintes fatos, comuns aos contratos:

- 1) não se pode atribuir aos pagamentos simples afretamento, visto que o fornecimento da unidade era parte integrante e indissociável dos serviços técnicos contratados;*
- 2) o contrato de prestação de serviços contém diversas disposições relativas ao fornecimento da unidade;*
- 3) a unidade era fornecida pelo grupo a que pertence a empresa brasileira contratada para a prestação dos serviços;*
- 4) trata-se de uma só contratação de serviço técnico, mas que foi bipartida com intuito de evitar a incidência do IRRF e da CIDE sobre os valores emitidos ao exterior.*

Registra o trabalho fiscal que, em alguns casos, tais como a unidade ALASKAN STAR SS39, ainda que se tratasse de simples afretamento de embarcação, incidiria o imposto de renda na fonte à alíquota de 25% pelo fato de a beneficiária ser sediada em paraíso fiscal, visto que o Ato Declaratório SRF nº 8/99 foi expressamente revogado pela IN SRF nº 252/2002.

Em regra, ficou demonstrado nas autuações anteriores que os serviços contratados pela autuada, perante os beneficiários selecionados sujeitam-se à incidência do IRRF com alíquota de 15%, e da CIDE com alíquota de 10%, com exceção dos beneficiários sediados em países com tributação favorecida,

sujeitos ao IRRF à alíquota de 25%, por força do artigo 8º da Lei nº 9.779/99.

Regularmente intimada, a empresa ofereceu impugnação, que, submetida à análise da DRJ/MS em Campo Grande, foi julgada parcialmente procedente apenas para excluir do mês de outubro de 2010 o valor de R\$ 76.046.329,14, a título da contribuição de intervenção no domínio econômico instituída pela Lei nº 10.168/2000, imputando o mesmo valor ao mês de novembro de 2010.

Confira-se a ementa do acórdão então lavrado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2010

ENQUADRAMENTO LEGAL. OMISSÃO PARCIAL E IMPRECISÕES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

É válido o lançamento, ainda que haja omissão parcial ou imprecisão no enquadramento legal dos fatos ou da infração, se a descrição fática permitir ao autuado a exata compreensão dos fatos que lhe são imputados.

CONTRATO DE AFRETAMENTO DE PLATAFORMAS DE PETRÓLEO. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PRODUÇÃO E PROSPECÇÃO DE PETRÓLEO. NATUREZA DOS PAGAMENTOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS.

A separação dos serviços de produção e prospecção marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação - tais como, navios-sonda, plataformas semissubmersíveis, navios de apoio à estimulação de poços e unidades flutuantes de produção, armazenamento e transferência - e em contratos de prestação de serviços propriamente ditos, não reflete a realidade material de sua execução, já que o fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável dos serviços contratados, razão pela qual os pagamentos efetuados ao amparo dos contratos de afretamento sujeitam-se à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE.

CIDE. CONTRIBUIÇÃO PARA O FNDCT. BIS IN IDEM. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O exame da ocorrência de bis in idem entre a contribuição para o FNDCT e a contribuição instituída pela Lei nº 10.168/2000 implica conhecer de matéria estranha aos autos, bem como o controle de constitucionalidade de lei, o que é vedado no âmbito do processo administrativo.

TRATADO INTERNACIONAL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA. CIDE. INAPLICABILIDADE.

Os tratados internacionais para evitar a dupla tributação da renda não impedem a incidência da contribuição instituída pela Lei nº 10.168/2000, já que esse tributo não alcança a receita do prestador de serviços residente ou domiciliado no exterior.

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA.

A incidência da CIDE, na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior, prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia.

CIDE. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

O valor do Imposto de Renda na fonte incidente sobre pagamento, crédito ou remessa ao exterior compõe a base de cálculo da CIDE, independente de a fonte pagadora assumir o ônus do imposto.

LANÇAMENTO. ERRO MATERIAL. RETIFICAÇÃO PELO ÓRGÃO JULGADOR. POSSIBILIDADE.

O órgão julgador pode corrigir erros materiais contidos no lançamento, desde que não implique inovação ou alteração de seus elementos essenciais.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA. FATO NÃO OCORRIDO. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício só é passível de impugnação a partir do momento em que o fato se materializar, sendo defeso ao órgão julgador conhecer da impugnação para apreciar a matéria preventivamente.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Devidamente intimada, a autuada apresentou recurso voluntário, no qual defende, em síntese:

> Argui preliminar de nulidade do auto de infração sob o argumento de que deveria haver demonstração de dolo, fraude ou simulação para desconsideração dos negócios jurídicos e, assim, conferir os efeitos fiscais pretendidos.

> Da autonomia dos contratos vinculados – aduz que, diversamente do que entendeu a fiscalização, em qualquer hipótese tratar-se-ia de dois contratos distintos formalizados em um único instrumento, ou contratos coligados como os denomina a doutrina, um de prestação de serviços e outro de afretamento de embarcação, cada um deles mantendo a sua individualidade e se sujeitando às regras tributárias que lhes são próprias. Não há nada de irregular nessa vinculação de contratos (sem perda da individualidade de cada um), tanto que a IN RFB nº 884/2008, que tratava do REPETRO, estabelecia, no artigo 5º, § 3º que o fornecimento de bens pela pessoa jurídica prevista no inciso II do par. 1º poderá estar previsto em contrato de afretamento, de aluguel, de arrendamento operacional ou de empréstimo, o qual deverá ter execução simultânea com o de prestação de serviços.

Embora não esteja mais em vigor o referido parágrafo, a vinculação de contratos continua prevista no seu artigo 5º, par. 8º c/c 17, par. 9º, de modo que seja por vontade das partes (união voluntária) seja por força de imposição legal (união necessária) a união de contratos é absolutamente legítima e não autoriza a desqualificação de um ou sua pretensa absorção pelo outro.

> Dos contratos de afretamento: os contratos de afretamento, cuja utilização é bastante antiga, tendo como partes o Fretador que oferece a embarcação e o Afretador que a recebe, podem ser de várias modalidades, sendo as mais conhecidas as seguintes:

- a) afretamento a casco nu,*
- b) afretamento a tempo e*

c) afretamento por viagem.

No afretamento a casco nu, fica a cargo do Afretador tanto a gestão náutica, quanto a gestão comercial da embarcação. Ele é responsável pela manutenção da embarcação e por fazê-la navegar, indicando o comandante da embarcação.

Já no afretamento por tempo há uma cisão entre a gestão náutica e a gestão comercial, permanecendo a primeira sob responsabilidade do Fretador e transferindo-se ao Afretador apenas a segunda.

Por todo exposto, fica evidente que o contrato de afretamento pode ou não envolver prestação de serviço náutico (gestão náutica), dependendo da modalidade escolhida, e nem por isso se transforma em contrato de prestação de serviços.

Quando a recorrente firma tais contratos de afretamento (seja casco nu ou a tempo) a ela é transferido o direito de utilizar as embarcações para finalidade de pesquisa, sondagem, perfuração e exploração de recursos minerais. Tais atividades podem ser exercidas pela recorrente de forma direta, ou de forma indireta, mediante a contratação de empresa especializada, como ocorreu no caso.

> Da violação aos artigos 109 e 110 do CTN e art. 170 da CF/88: a fiscalização está alterando a forma e a substância de contratos típicos de direito privado e, com isso, violando os artigos 109 e 110 do CTN.

Não é possível o desmembramento de contratos complexos para efeitos fiscais (ex. exigir ISS sobre parte das atividades e ICMS sobre outra), obviamente e com muito mais razão não é possível unificar, também para efeitos fiscais, contratos absolutamente autônomos.

O entendimento da fiscalização também implica em inegável ingerência na liberdade de contratar e de organização dos negócios da recorrente, garantias previstas no artigo 170, caput e parágrafo único da CF, que assegura a livre iniciativa e o livre exercício de qualquer atividade econômica.

> Não incidência da CIDE em razão da inexistência de transferência de tecnologia: caso se admitisse que a operação envolve prestação de serviço e não afretamento de embarcação, não poderia a autoridade ter realizado o lançamento, pois não existe transferência de tecnologia. Não há razão para exigência da CIDE cuja finalidade é o desenvolvimento de tecnologia.

É necessário que o sujeito passivo da CIDE pertença ao grupo dos que sejam beneficiados, direta ou indiretamente, pela intervenção estatal. Se não houver essa relação de pertinência, será ilegítima a sujeição passiva.

O que a recorrente recebe dos prestadores dos serviços de perfuração, avaliação, completação de poços de petróleo, etc, são os serviços em si, ou melhor, seus resultados, e não a tecnologia e os conhecimentos necessários à sua prestação, razão pela qual não é cabível a exigência da CIDE instituída pela Lei nº 10.168/2000.

> A recorrente já contribui para o FNDCT via parcela dos royalties – ilegitimidade da cobrança em duplicidade para financiar a mesma atividade.

> Impossibilidade do reajustamento (Gross up) da base de cálculo: Ainda na possibilidade de manter o lançamento, deverá ser afastado o reajustamento da base de cálculo da CIDE, efetuado pela autoridade lançadora sob o fundamento do artigo 725 do RIR/99, conforme já foi reconhecido pela SRF em diversas consultas.

O próprio CARF vem considerando ilegítima a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE.

> É ilegal a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE por três motivos

distintos: a base de cálculo da CIDE prevista no §3º do artigo 2º da Lei nº 10.168 não permite sua incidência sobre o IRRF; não existe previsão legal para exigência de CIDE sobre o IRRF; e o artigo 725 do RIR/99 é norma própria do imposto de renda, não podendo ser aplicada por analogia.

> A impugnante cogitou a existência de bis in idem caracterizado pela exigência simultânea da CIDE e da contribuição para o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, pois ambas as contribuições teriam a mesma finalidade, incidindo a contribuição para o FNDCT sobre royalties remetidos para o exterior.

> Apontou também ilegalidade na inclusão do Imposto de Renda na base de cálculo da CIDE.

> Defende a não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Não obstante o esforço da recorrente, a sua insatisfação não merece prosperar.

2. DAS RAZÕES PARA MANUTENÇÃO DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.

2.1. DA INEXISTÊNCIA DE NULIDADE NO LANÇAMENTO.

Não existem as nulidades apontadas pela recorrente. A fiscalização analisou todos os contratos de afretamento e, a partir deles, foi possível concluir que tais 'afretamentos' seguiam a mesma forma de contratação já adotada pela Petrobrás em outros períodos.

Em que pese a ausência de alguns dos contratos de prestação de serviço, os elementos trazidos aos autos foram suficientes para comprovar que o procedimento adotado pela autuada se repetiu nos demais contratos.

De qualquer forma, a recorrente poderia ter apresentado os referidos contratos no intuito de afastar as afirmações do fiscal. Por exemplo, a fiscalização demonstrou no TVF que a rescisão do contrato de prestação de serviços levaria a rescisão do contrato de afretamento.

Logo, caso a conclusão do fiscal não fosse verídica, a recorrente poderia ter trazido o contrato de prestação de serviços e demonstrado o contrário. Porém, ela não o fez, apenas arguiu a nulidade, sem indicar qualquer equívoco na análise constante do TVF para cada contrato.

Aliás, como não houve impugnação específica quantos aos elementos e cláusulas contratuais apontados no TVF, é possível concluir que se trata de matéria incontroversa.

Assim, a autoridade fiscal visualizou artifício da triangulação, com intuito de mascarar uma única contratação – da prestação de serviços.

Dai a conclusão de que o contrato foi formalmente bipartido tão somente para evitar a tributação do IRRF e da CIDE.

Ademais, deve-se ter em mente que, segundo resulta da disciplina dos arts. 59 c/c 60 do Decreto n.º 70.235/72, os termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses:

- a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente;*
- b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte.*

Nenhum desses vícios, entretanto, é verificado no presente procedimento, que foi realizado por autoridade competente, assegurando-se aos ora recorrentes o pleno exercício do seu direito de defesa.

Ademais, cumpre registrar, ainda, que nem mesmo os vícios suscitados pelos recorrentes podem ser identificados no presente processo.

A questão da análise da prova que fundamenta o auto de infração consubstancia o próprio mérito da demanda que se será melhor detalhada no decorrer desta peça, máxime diante da longa e robusta cadeia probatória trazida pela fiscalização.

Como se verá adiante, o trabalho fiscal está pautado em forte conjunto probatório que demonstram de forma cabal a artificialidade do modelo de contratação da Petrobras com prestadores de serviço e afretadoras.

Ademais, a descrição do fato típico, a indicação dos sujeitos passivos e responsáveis, bem como a indicação da base legal e a fundamentação jurídica pertinente foram realizadas com plenitude, não restando nenhuma deficiência.

Verifica-se, pois, que a descrição pormenorizada dos fatos, bem assim os fundamentos legais que sustentam a constituição da exação estão precisamente explicitados, não restando evidenciado situação de prejuízo ao direito de defesa a ensejar a decretação de nulidade do processo.

Com efeito, nos termos da jurisprudência desta Câmara Superior de Recursos Fiscais registre-se que “Não existe prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos amoldam-se perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada. Não há nulidade sem prejuízo” (Acórdão: CSRF/02-02.301).

Assim, considerando-se que a recorrente rebateu os fundamentos da autuação, mediante extensa e substancial defesa, deve-se afastar a pretensão de declaração de nulidade de lançamento, sendo rejeitada a presente preliminar.

Como se infere, a preliminar arguida pela recorrente, em verdade, se confunde com o próprio mérito da demanda, sem retratar alguma nulidade em sua essência.

Busca, portanto, indevidamente refutar a questão de fundo em sede preliminar.

Diante do exposto, não houve nenhuma violação ao devido processo legal ou à ampla defesa e tampouco deficiência na motivação, sem prejuízo para defesa.

2.2. DA JURISPRUDÊNCIA SOBRE OS CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS FIRMADOS PELA PETROBRAS

Inicialmente, impende ressaltar que essa forma de contratação fracionada (serviços e afretamento) tornou-se verdadeira praxe das prestadoras contratadas com a Petrobrás e, como exemplo, citam-se os processos nº 15521.000124/2005-04, 15521.000127/2009-63, 19395.720024/2012-62, 19395.720263/2012-12 e 16682.721162/2012-35 que constatarem idêntica prática.

*Desses processos citados, o último processo alcançou julgamento no CARF, por meio do **acórdão nº 3403-002.702** (processo nº 16682.721162/2012-35), concluindo em seu julgamento que “a bipartição dos serviços de produção e prospecção marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação (navios-sonda, plataformas semissubmersíveis, navios de apoio à estimulação de polos e unidades flutuantes de produção, armazenamento e transferência) e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções” (destacado).*

Vejamos então a ementa desse julgado:

Acórdão 3403-002.702

*Processo nº 16682.721162/2012-35
PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS
Sessão 29/01/2014
3ª Seção – 4ª Câmara – 3ª Turma, Relator Cons.
Alexandre Kern*

**CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO
DOMÍNIO ECONÓMICO - CIDE**
Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

**CONTRATO DE “AFRETAMENTO” DE
PLATAFORMAS DE PETRÓLEO. CONTRATO DE
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PRODUÇÃO E
PROSPECÇÃO DE PETRÓLEO. NATUREZA DOS
PAGAMENTOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS.**

A bipartição dos serviços de produção e prospecção marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação (navios-sonda, plataformas semissubmersíveis, navios de apoio à estimulação de poços e unidades flutuantes de produção, armazenamento e transferência) 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 os pagamentos efetuados ao amparo dos contratos ditos de “afretamento” sujeitam-se à incidência da Contribuição.

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA. A incidência da Contribuição, na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior, prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia.

BASE DE CÁLCULO. REAJUSTAMENTO. ILEGALIDADE.

A base de cálculo da CIDE é o valor da remuneração do fornecedor domiciliado no exterior estipulada em contrato, sendo ilegais tanto a adição quanto a exclusão do IRRF da sua base de cálculo.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Carece de base legal a incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

E em seu voto, assevera o Conselheiro Relator Alexandre Kern os pontos de seu convencimento motivado que passo a transcrever abaixo:

“Parece-me que o conjunto indiciário reunido pela Fiscalização é consistente e corrobora essa conclusão.

Em primeiro lugar, os contratos ditos de afretamento de afretamento não são, pois não têm como objeto embarcação.

Ademais, as unidades de perfuração e de produção de petróleo offshore, objeto dos contratos de afretamento, não são meras estruturas metálicas, sobre as quais desembarcam e atuam os operadores da companhia prestadora de serviço contratada.

Em absoluto. As unidades são, justamente, os equipamentos que serão operados para a consecução do objetivo último da Petrobrás, que é a perfuração ou produção do poço de petróleo.

E, penso ser evidente, trata-se de equipamentos sofisticados, construídos sob encomenda, com projeto único, que incorpora, em geral, o último estágio de desenvolvimento da tecnologia.

Nesse sentido, seus operadores são designados já durante a fase de construção, no estaleiro, tamanha é

a intimidade com equipamento requerida para operá-los.

Saliento esse aspecto porque, ainda que se considere a natureza genérica dos contratos, como contrato de aluguel de bens, o que sobressai é que tal contratação é absolutamente dispensável.

Bastaria que a Petrobrás celebrasse contrato único, de prestação de serviços, fosse com a nacional ou com a empresa estrangeira, ainda assim as unidades seriam fornecidas, simplesmente, porque não há como prestar os serviços sem elas.

Aliás, esse é exatamente o modelo de contratação para a perfuração e produção de petróleo em terra. A Petrobrás, em terra, não se dá ao trabalho de contratar o aluguel de uma sonda de perfuração de terra SPT e, simultaneamente, contratar a prestação do serviço, pois é ilógico, desnecessário, antieconômico.

E, se ainda assim, por qualquer razão que se nos escape, a Petrobrás insistisse nesse modelo de contratação, a hipotética locatária dos equipamentos jamais admitiria que os mesmos fossem operados por terceiros.

Portanto, parece-me que a conclusão a que chegou a Fiscalização a respeito da essência desses contratos está correta.

A bipartição do contrato em “afretamento” e prestação de serviços – a também, por óbvio, a sua coligação voluntária – é artificial, desnecessária, sem propósito.

A recorrente nessa hora bradará princípios constitucionais como da Livre Iniciativa (art. 1º, IV), da Livre Concorrência (art. 170, IV) ou mesmo da Propriedade Privada (art. 170, II), e que o ordenamento jurídico brasileiro outorga ao contribuinte o direito de organizar-se de forma que se lhe imponha a menor carga tributária possível.

Pugnará por que se analisem os contratos celebrados sob uma concepção estritamente formal da legalidade.

Enfim, invocará a clássica cantilena liberal formalista que leva à (equivocada) conclusão de que, em matéria de planejamento tributário, tudo o que não estiver expressamente proibido é lícito ao contribuinte.

Marciano Seabra de Godoi diagnostica que essa postura parte de certos valores arraigados e que não

mais se compatibilizam com o atual estado de arte da dogmática constitucional e tributária nacional, quais sejam, o tributo visto como uma agressão ou um castigo que se aceita mas não se justifica; a segurança jurídica como um valor absoluto; a aplicação mecânica e não valorativa da lei como um mito sagrado; o individualismo e a autonomia da vontade sobrevalorizados e hipertrofiados, como se vivêssemos em pleno século XIX.

Atualmente, as bases da tributação são liberdade, igualdade e solidariedade. Neste cenário, a interpretação dos atos jurídicos e das operações não se pode valer da máxima de hipossuficiência dos contribuintes frente ao todo-poderoso Estado, sob pena de se obstar a aplicação de outros princípios constitucionais. Há diversos outros que podem ser tolhidos caso planejamentos sejam indiscriminadamente considerados válidos e legítimos tão-somente porque adotaram forma jurídica prevista em texto de lei (Dignidade da Pessoa Humana, Função Social da Propriedade, Isonomia).

O planejamento tributário deve ser analisado “não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade social e justiça”. Enfim, exige-se, para além de uma economia de tributos, um propósito negocial. Nesse sentido, a doutrina propõe um teste para se constatar ausência de propósito negocial:

- a) o elemento temporal: já que muitas vezes se verifica que o planejamento, em geral atividade pensada e preparada, é realizada às pressas, com a assinatura de vários documentos em um único momento, alguns desfazendo transações que se celebram no mesmo instante;*
- b) a independência ou não das partes, eis que muitas fusões, cisões e incorporações se dão apenas como forma de alocar perdas e ganhos entre empresas de mesmo grupo, sempre visando à redução da tributação;*
- c) ausência de coerência, quando se realizam transações que não se inserem na rotina da empresa ou na lógica empresarial.*

Marco Aurélio Greco revela os indícios de mera tentativa despropositada de economia de tributo:

- a) operações estruturadas em sequência, em que uma etapa não tem sentido a não ser quando vista a partir do conjunto de etapas [...];*
- b) operações invertidas, no sentido de serem realizadas ao contrário do que indica o juízo comum, por exemplo, a incorporação da controladora pela controlada;*
- c) operações entre partes relacionadas, pois nestas é mais rigoroso o juízo sobre os critérios de equitatividade em que devem ser feitas certas*

operações quando comparadas com operações com terceiros;

d) o uso de pessoas jurídicas para realizar determinadas operações, pois além de poderem configurar uma interposta pessoa, estas sociedades podem se apresentar como meros instrumentos de passagens de recursos destinados a terceiros (conduint companies) ou assumirem a condição de sociedade aparentes, fictícias ou efêmeras;

e) operações que impliquem deslocamento da base tributável para o exterior, pois isto afeta a soberania e a imperatividade da norma tributária;

f) as substituições ou montagens jurídicas em que as formas contratuais são construídas meramente para vestir determinado conteúdo sem que haja razões reais e efetivas .

O modelo de contratação da Petrobrás sucumbe em todos os testes que lhe são pertinentes:

*a) Quanto ao aspecto temporal, revela-se a **simultaneidade da celebração dos pares de contratos**;*

*b) A **interdependência das partes contratantes** é nota característica: a prestadora dos serviços nacional é controlada pela “fretadora” estrangeira;*

*c) **Ausência de coerência**: a Petrobrás não reproduz o modelo de contratação bipartida, mutatis mutandis, nas suas*

operações terrestres;

*d) **Deslocamento da base tributável para o exterior**: a Petrobrás atribui ao contrato de afretamento, celebrado com a empresa estrangeira, 90% do valor total da causa dos contratos (a exploração dos poços de petróleo);*

*e) **Montagem jurídica**: a bipartição de contrato que tem causa unitária – a exploração de poços de petróleo – **é artificial e despropositada.**”*

Observa-se, portanto, que nesse julgamento a turma concluiu a existência de arficialismo na contratação apartada de serviços e afretamento, especialmente quando se trata de empresas de um mesmo grupo econômico.

Nesses processos, foi constatada a seguinte situação: uma única prestação de serviço é desmembrada em dois contratos, um firmado entre a Petrobrás e a sociedade estrangeira fretadora, totalizando 90% da remuneração, e o outro entre a Petrobrás e a prestadora de serviços no Brasil, com o restante (10%) dos recursos. O objetivo é enviar para o exterior a maior parte dos valores envolvidos, sob alcance de alíquota zero, que impede a retenção na fonte para receitas de afretamento de embarcações marítimas.

De igual forma, esse modelo de contratação da PETROBRAS obteve entendimento idêntico da 2ª Seção,

quando do julgamento sobre a Imposto de Renda Retido na Fonte no exercício de 2010.

Vejamos trecho da ementa:

Acórdão nº 2202-003.063

Processo nº 16682.721312/201391

PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS

Sessão 09/12/2015

2ª Seção - 2ª Câmara - 2ª Turma Ordinária

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Exercício: 2010 (...)

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).

E recentíssimo julgamento, datado de 15 de março de 2016, este Conselho Administrativo consolidou novo precedente sobre o modelo de contratação da PETROBRAS, no Acórdão nº 3302-003.095 (processo nº 16682.721545/2013-94, em que a 3ª Seção, 3ª Câmara, 2ª Turma, mais uma vez, reconheceu o artificialismo desse tipo de contratação bipartida.

Esse entendimento já encontrou ressonância nos tribunais pátrios, reconhecendo a ilicitude dessa forma de contratação praticada na seara dos serviços petrolíferos.

Cito, a título de exemplo, decisão judicial recente, lavrada em 15 de janeiro de 2015, na qual o Juiz Federal no TRF da 2ª Região indefere o pedido liminar da Agravante, Maré Alta do Brasil Navegação Ltda, prestadora de serviços da Petrobras.

Como visto, o TRF 2ª Região percebeu a conexão entre os contratos de afretamento e de serviços como uma forma de planejamento tributário objetivando benefício fiscal.

Por último, foram levadas a juízo pela recorrente em Ação Ordinária Anulatória de Lançamento Fiscal nº 2012.51.01.0028870, julgada improcedente pelo Juízo de 1ª instância. A sentença foi clara ao afirmar que plataformas e FPSO (navios-plataforma) não podem ser considerados embarcações, não se beneficiando da alíquota zero prevista no artigo 1º da Lei nº 9.481/97.

2.3. DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE SONDAGEM, PERFURAÇÃO E EXPLORAÇÃO DE POÇOS DE PETRÓLEO. INEXISTÊNCIA DE CONTRATO DE AFRETAMENTO AUTÔNOMO. REPARTIÇÃO DE CONTRATOS MERAMENTE FORMAL.

De acordo com a fiscalização, a recorrente repartiu uma única prestação de serviços em dois contratos distintos para reduzir a tributação. Com efeito, a atividade de sondagem, perfuração ou exploração de poços foi artificialmente bipartida em dois contratos, um de afretamento, com empresa estrangeira, e outro de prestação de serviços, com empresa brasileira pertencente ao mesmo grupo da fretadora.

A maior parte do preço pago pela Petrobrás é atribuída ao afretamento da unidade e destinada ao exterior, sem retenção de IRFonte e sem recolhimento de CIDE, tampouco recolhimento do PIS/COFINS-Importação, enquanto parcela muito inferior é atribuída aos serviços, paga no Brasil e tributada na fonte. O contrato de afretamento envolve 90% da soma dos dois contratos firmados, enquanto que o negócio jurídico com a empresa sediada no Brasil prevê o pagamento do restante (10%).

Porém, em que pese a repartição formal dos contratos, na verdade, não existe afretamento autônomo. A única contratação existente é de pesquisa e exploração de petróleo e gás, sendo o fornecimento da unidade apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados.

As contratadas – a estrangeira e a brasileira – pertencem a um mesmo grupo econômico, detentor do equipamento e do know-how da prestação de serviços. Sendo assim, desempenharam de forma conjunta e solidária as atividades formalmente contratadas de forma segregada. Logo, os valores pagos às empresas estrangeiras a título de afretamento correspondem, de fato, à remuneração pela prestação de serviços técnicos e assim devem ser tributados.

A fiscalização realizou uma análise de cada contrato de afretamento e de prestação de serviços, no intuito de demonstrar que, não obstante a segregação formal, na realidade, o que existia era uma única atividade de exploração e pesquisa de petróleo/gás, prestada pelo grupo econômico (empresa brasileira e estrangeira). A segregação

em dois contratos objetivou apenas reduzir a tributação, pois a recorrente entendeu, erroneamente, fazer jus à alíquota zero de IR Fonte para as remessas ao exterior decorrentes de afretamento de plataforma, além de deixar de recolher a CIDE.

A seguir, trago a análise da fiscalização sobre alguns contratos identificados pelo nome da unidade (plataforma), no intuito de demonstrar a regularidade da conclusão do Fiscal.

SPE OPPRTUNITY MV18 B.V – FPSO CIDADE DE NITERÓI

O contrato de afretamento foi firmado em 31/05/2007, com a fretadora SPE OPPORTUNITY MV18 B.V.

O objeto do contrato era afretamento de plataforma que afretamento de plataforma que “execute produção, processamento e estocagem de óleo e gás.

O contrato de prestação de serviços foi assinado em 31/05/2007, a

contratada era a MODEC SERVIÇOS DE PETRÓLEO DO BRASIL LTDA, constando a Petrobrás Netherlands como interveniente. Dispõe o TVF:

A Fretadora no contrato de afretamento é solidária com a empresa

prestadora de serviços em seu contrato com a Petrobrás (cláusula 15), e em contrapartida a prestadora de serviços é solidária no contrato de afretamento com a Fretadora (cláusula 17).

Consta do contrato de afretamento determinação de que este deve ser executado simultaneamente com o contrato de prestação de serviços (cláusula 2.2.2).

Há estreita vinculação entre o contrato de afretamento e o de serviços, de tal modo que a rescisão, suspensão ou força maior no contrato de serviços acarreta a rescisão, suspensão ou força maior no contrato de afretamento (cláusula 11.1.11, tanto no contrato de afretamento como no de prestação de serviços).

Observe-se que, caso o afretamento tivesse existência autônoma, a rescisão do contrato de serviços não acarretaria, necessariamente, a rescisão do afretamento, pois a PETROBRAS poderia simplesmente contratar outra prestadora de serviços.

Observa-se confusão entre os contratos de afretamento e de serviços, visto que o contrato de prestação de serviços contém diversas disposições pertinentes ao fornecimento da plataforma.

Conclui-se que a PETROBRAS infringiu a legislação tributária, ao efetuar pagamentos ao exterior, a título de afretamento, sem a retenção de Imposto de Renda na Fonte e da CIDE, tampouco do PIS/COFINS Importação.

Os tributos eram devidos em razão dos seguintes fatos:

a) não se pode atribuir os pagamentos a simples afretamento, visto que o fornecimento da unidade era parte integrante e indissociável dos serviços contratados;

b) como visto, o contrato de prestação de serviços contém diversas

disposições relativas ao fornecimento da unidade;

d) A empresa prestadora de serviços MODEC SERVIÇOS DE PETRÓLEO DO BRASIL LTDA, pertence à empresa estrangeira MODEC International Inc. Esta, por sua vez, é a proprietária do equipamento afretado, FPSO Cidade de Niteroi MV18, conforme pode ser verificado na seguinte página da internet: http://www.modec.com/fps/fps_fso/projects/opportunity.html
e) trata-se de uma só contratação, artificialmente bipartida, a fim de evitar a incidência do imposto de renda, da CIDE, e do PIS/COFINS Importação sobre a maior parte da remuneração.

BLUE SHARK

Contrato de afretamento assinado em 01/09/2006, fretadora BJ Services International. Objeto: afretamento por período de embarcação WSSV (well stimulation support), para utilização em áreas em que a Petrobrás seja concessionária.

Contrato de prestação de serviços: originalmente, o contrato se intitulava “de afretamento e de prestação de serviços”, formato esse definido no convite da Petrobrás nº 187.8.036.01-4, de 01/06/2001. O adendo E do referido Convite previa a divisão do valor do contrato em duas parcelas, a primeira de 90%, em dólares americanos, a ser depositada em conta da contratada no exterior, e a segunda de 10%, em reais, a ser depositada em conta nacional, em favor de representante da contratada no país.

A partir do aditivo 5, assinado em 01/09/2006, o contrato passou a ser apenas de serviço, com novos valores, transferindo-se o afretamento para contrato em separado.

O contrato de prestação de serviços foi firmado com a BJ Services do Brasil e BJ Química do Brasil Ltda. O objeto era a prestação de serviços técnicos na unidade Blue Shark, de restauração, estimulação e outros serviços correlatos em poços, linhas e dutos, com fornecimento de produtos químicos, nas áreas em que a Petrobrás fosse concessionária.

O contrato de afretamento foi assinado na mesma data em que o aditivo 5 do contrato de serviços, prevendo ambos o mesmo prazo.

O contrato de prestação de serviços atribui, as contratadas, obrigações de armação da embarcação, devendo estas fornecer a tripulação, operar a unidade e regularizar sua permanência no Brasil, obtendo avais e fianças.

Registre-se que tais atribuições normalmente recairiam sobre o Fretador, em contratos de afretamento por tempo, como é o caso do contrato nº 2050.0024563.06.2.

Há estreita vinculação entre o contrato de afretamento e o de serviços, de tal modo que a rescisão de um é base para a rescisão do outro (cláusulas 2.3 e 13.6.3 do contrato 2050.0024563.06.2).

A prorrogação do contrato de prestação de serviços acarretou idêntica prorrogação no afretamento. No contrato de afretamento assina como solidariamente responsável a empresa BJ Services do Brasil, que figura como contratada na prestação de serviços. Já no contrato de prestação de serviços, assina como empresa solidária a BJ Services

International, que é a fretadora. Tanto em 2006 como em 2008, a prestadora de serviços BJ Services do Brasil era controlada pela BJ Services International, fornecedora da unidade Blue Shark.

Nas invoices relativas aos afretamentos pagos em 2008, quem assina como representante da fretadora estrangeira é o sr. Macário Barreto, que era empregado da prestadora de serviços nacional. Logo, as invoices do afretamento foram assinadas por funcionário da prestadora de serviços.

O TVF prossegue analisando o fornecimento de cada uma das plataformas, sendo despidendo reproduzir novamente todos os argumentos que constam da acusação fiscal.

Além das características já apontadas, comuns à maioria das contratações, ainda existem outras como:

- medição do contrato de afretamento conforme relatórios assinados por ambas as contratadas. Período de medição do afretamento idêntico ao adotado para medição dos serviços.

A recorrente alega que seria natural a remuneração com base em medição, já que recebe uma parcela do total. No entanto, o contrato de afretamento prevê taxas que reduzem a remuneração, condicionando à produtividade, e não pro rata tempore.

Como exemplo, tem-se o contrato de afretamento da unidade Stena Drillmax I já analisado.

Nesse contrato, a remuneração tem como base a Taxa T (taxa diária) para o afretamento, no valor de R\$ 415.527,00. Já no item 3, estão previstas taxas de redução, a saber: (1) Taxa de stand by; (2) Taxa de força maior; (3) Taxa de execução reduzida; (4) Taxa de falha; (5) Taxa de provisão de remediação e (5) Taxa de provisão de remediação.

Com relação à taxa de execução reduzida, ela será utilizada quando a plataforma não atingir sua capacidade máxima de produção. Os motivos que levaram à remuneração conforme a produção residem na própria natureza do contrato, ou seja, uma prestação de serviços ainda que artificialmente bipartida.

- contrato de prestação de serviço prevendo a responsabilidade solidária da fretadora caso ocorra despejo de petróleo, óleo e outros resíduos no mar.

- fretadora figurando como co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços.

- contrato de afretamento estipulando que a fretadora deverá fornecer à

Petrobrás folha de pagamento de seus empregados que estiverem envolvidos na prestação dos serviços contratados.

- em alguns contratos, a confusão entre afretamento e prestação de serviços é ainda maior. No caso da unidade Deep Water Navigator, a fiscalização identificou cláusula no contrato de afretamento no qual a fretadora era responsável pela elaboração de ADO – atestado diário de operações, conforme instruções contidas no contrato de prestação de serviços. Em outra cláusula do contrato de afretamento existia previsão de multa de 20% sobre a taxa diária de operação no caso de não-atendimento ao item 1.8 do anexo IV do contrato de prestação de serviços.

Em suma, os diversos elementos apontados pela fiscalização demonstram que os contratos de afretamento e prestação de

serviços se confundiam, razão pela qual a contratação envolvia uma única atividade de pesquisa e exploração de petróleo/gás, desenvolvida por um grupo econômico.

O afretamento realizado nessas condições era apenas meio para a verdadeira atividade de interesse da Petrobrás. Logo, os pagamentos realizados à empresa estrangeira não podem ser considerados como contraprestação a simples afretamento, mas sim remuneração da prestação de serviços técnicos, especificamente, de pesquisa e exploração de petróleo e gás.

A bipartição da atividade em contratos distintos ocorreu no interesse da Petrobrás, apenas para diminuir a tributação incidente sobre os pagamentos.

Para confirmar a intenção da recorrente em reduzir a carga tributária, ainda que de forma fraudulenta, basta verificar o percentual de pagamentos realizados em razão de cada um dos contratos. O afretamento foi beneficiado com 90% dos pagamentos, enquanto que a prestação de serviços ficou com apenas 10%.

Contudo, não se pode olvidar que o serviço prestado envolvia uma gama de operações complexas, com equipamentos de tecnologia específica para exploração em alto mar, com profundidade de até 7.000 metros.

Tal tecnologia envolve não só equipamentos de valor elevado, mas também sua manutenção e pessoal especializado para prestar os serviços contratados.

É evidente que os 10% destinados à atividade de exploração de petróleo e gás é insuficiente para cobrir os custos decorrentes de tal operação.

E essa linha de raciocínio é fortalecida pelas autuações em face das empresas brasileiras, conforme noticiou o auditor fiscal, em função de valores recebidos das empresas estrangeiras.

Nesses autos de infrações, chegou-se a conclusão de que esses aportes eram utilizados para fazer frente aos custos dos serviços prestados pela empresa brasileira à autuada, relacionados à prospecção, perfuração, completação e “workover”.

Em suma, está devidamente demonstrado que os pagamentos realizados pela Petrobrás, na verdade, correspondiam à contraprestação pelos serviços técnicos contratados (pesquisa e a exploração de poços de petróleo).

2.3.1. Da defesa da recorrente.

A recorrente, em síntese, sustenta que os contratos são coligados, o que não interfere na autonomia e individualidade deles. Afirma, também, que o afretamento é contrato típico e que a fiscalização não poderia invadir a forma e substância de tais negócios jurídicos, sob pena de violação aos artigos 109 e 110 do CTN.

Por fim, diz que o entendimento da fiscalização implica em inaceitável ingerência em sua liberdade de contratar e de organização dos negócios, violando o artigo 170 da CF/88.

Contudo, a fiscalização não discute a possibilidade de, em tese, existir contratos coligados, com dependência recíproca.

O que ficou demonstrado, por meio de provas, é que, na realidade, não existiu essa forma de contratação, mas sim uma única prestação de serviços realizada pelo grupo econômico, formalmente repartida em dois contratos para reduzir a carga tributária.

O fornecimento da plataforma é apenas meio para alcançar a verdadeira atividade pretendida pela Petrobrás. Nesse caso, não se trata de invadir a liberdade negocial, mas sim definir a verdadeira natureza dos pagamentos realizados para a empresa no exterior, no intuito de imputar os efeitos tributários previstos em lei.

A recorrente pretende que a fiscalização fique restrita a uma análise meramente formal dos contratos realizados, sem perscrutar a operação econômica subjacente, que é a essência do negócio jurídico.

Sob o argumento de que teria liberdade para contratar, a operação ficaria 'blindada' de qualquer análise do Fisco.

As premissas do raciocínio da recorrente, apesar de encontrarem eco em respeitáveis posições doutrinárias, representam, data maxima venia, um entendimento que não é mais compatível com a forma de análise e interpretação da lei estabelecida a partir do advento da Constituição Federal de 1988.

A Constituição Federal de 1988 consagrou os princípios da capacidade contributiva e da igualdade na repartição dos encargos tributários, ao lado da liberdade de auto-organização. Portanto, cabe ao aplicador da lei, ao analisar o caso concreto, levar em consideração tanto a liberdade de contratar quanto a igualdade na repartição dos encargos tributários para a solução do litígio.

Ora, em matéria de planejamento tributário, a interpretação literal da lei e a consideração meramente formal dos negócios jurídicos significa maximizar a liberdade do contribuinte em detrimento dos demais valores consagrados pela CF/88.

A eventual repulsa dos efeitos fiscais de negócios jurídicos voltados exclusivamente para a obtenção de economia tributária está perfeitamente fundada em interpretação teleológica e sistemática da lei e dos fatos, que tenha em vista a concretização de princípios constitucionais de igualdade, a par de princípios constitucionais de liberdade.

No passo, ainda que formalmente a recorrente tenha repartido a prestação de serviço em dois contratos distintos, as provas trazidas pela fiscalização mostram uma realidade diferente.

O fornecimento da plataforma não se revelou uma contratação autônoma, ao contrário, ela apenas ocorreu como meio e instrumento necessário para a atividade de exploração de petróleo e gás, tanto que os contratos alegadamente autônomos se confundiam em diversas cláusulas.

Segundo as conclusões do TVF: É de se notar que, no contexto concreto destas contratações, em que pese a repartição formal em dois contratos, não há que se falar em afretamento autônomo. Nos casos examinados, o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados. Entender o contrário seria admitir, por exemplo, que uma empresa contratada

para a retirada de entulho de uma obra cobrasse um valor pela retirada e outro pelo uso do seu caminhão de entulho. Pois não se pode perder de vista que, nos casos descritos a seguir, a unidade de perfuração/sondagem/exploração e outros serviços técnicos “pertence” à própria empresa contratada para prestar os serviços de perfuração/sondagem/exploração, ou à sua controladora estrangeira – seja a título de propriedade, seja por detenção do direito de exploração comercial da unidade (fl. 30.333) Dessarte, revela-se adequado o procedimento do fiscal, que conferiu o correto tratamento tributário aos pagamentos realizados à empresa estrangeira. Permitir que a recorrente segregue artificialmente a contratação e atribua ao suposto afretamento 90% dos pagamentos, deixando de recolher IRFonte e CIDE, significa subterfúgio injustificado à tributação devida, que não pode ser permitida por esta Turma.

2.4. SERVIÇOS TÉCNICOS ESPECIALIZADOS. A LEGISLAÇÃO NÃO EXIGE A TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA PARA INCIDÊNCIA DA CIDE.

Segundo a recorrente, apenas os serviços técnicos que envolvam a transferência de tecnologia estão sujeitos à incidência da CIDE. Contudo, tal argumento deve ser prontamente afastado, pois tal exigência não consta da regra matriz de incidência da contribuição em questão.

Ainda que se considere a finalidade do tributo como elemento formador da regra matriz de incidência, é possível vislumbrar que a CIDE incide sobre diversos critérios materiais, sendo as hipóteses de contratos que impliquem transferência de tecnologia apenas um deles.

A Lei 10.168/00, publicada em 29.12.2000, instituiu a CIDE destinada a estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante o financiamento do Programa de Estimulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, também criado pela referida Lei. Eis o teor dos arts. 1º e 2º da Lei 10.168/00, em sua redação original:

Art. 1º Fica instituído o Programa de Estimulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades centros de pesquisa e o setor produtivo.

Art. 2º. Para fins de atendimento ao programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

Parágrafo. 1º - Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à

exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica

Parágrafo. 2º - A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrentes das obrigações indicadas no caput deste artigo.

*Parágrafo. 3º - A alíquota da contribuição será de 10%.
(...). (grifamos)*

*Veja que, na sua origem, a chamada CIDE-remessa ou CIDE-royalties tinha como fatos geradores a aquisição de licença de uso **ou** a aquisição de conhecimentos tecnológicos **ou** a transferência de tecnologia.*

Em 19.12.01, foi editada a Lei 10.332/01, que, alterando os parágrafos 2º, 3º e 4º do art. 2º da Lei 10.168/00, acabou por ampliar o âmbito de incidência da CIDE. O parágrafo 2º, em particular, tem a seguinte redação:

Art. 2º - (...).

Parágrafo. – 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias

de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

Examinando-se, pois, o artigo 2º da Lei 10.168/00, extrai-se que, atualmente, as hipóteses de incidência da CIDE previstas em lei são o pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de valores ao exterior, em razão dos seguintes negócios jurídicos:

- a) contratos de licença de uso;*
- b) contratos de aquisição de conhecimentos tecnológicos;*
- c) contratos que impliquem transferência de tecnologia (são os relativos à exploração de patentes, ao uso de marcas, ao fornecimento de tecnologia e à prestação de assistência técnica, cf. art. 2º, parág. 1º);*
- d) contratos que tenham por objeto serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhantes celebrados com residentes ou domiciliados no exterior;*
- e) além do pagamento, remessa, creditamento, emprego ou entrega a beneficiários no exterior de royalties a qualquer título.*

Verifica-se com isso, que já no momento de sua instituição a CIDE não incidia, unicamente, sobre contratos que implicassem a transferência de tecnologia. Veja que o legislador elegeu tais contratos apenas como sendo uma das

hipóteses de incidência da contribuição, que também é devida nos casos, por exemplo, de aquisição de licença de uso, que nem sempre implica em aquisição de tecnologia.

E nem se diga que tais situações estariam afastadas da finalidade para a qual a CIDE teria sido instituída. Isso porque, os fins que lhe são correlatos relacionam-se, basicamente, com a promoção e o incentivo do desenvolvimento nacional na área de ciência e da tecnologia, o que se evidencia diante da previsão de que os recursos obtidos com a sua arrecadação serão destinados, integralmente, ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (art. 4º). Esse Fundo, por sua vez, financia diversos Programas relacionados a atividades de pesquisa e desenvolvimento científico e tecnológico, com o objetivo de estimular o setor tecnológico brasileiro, visando torná-lo menos dependente da tecnologia externa e evitando a saída de divisas a empresas situadas no exterior.

Corroborando esta finalidade, a Lei 10.332/01 passou a determinar a incidência da CIDE também sobre os valores pagos a residentes no exterior a título de contraprestação por serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhantes, sem que se faça necessária a transferência de tecnologia para que a contribuição seja devida.

Repita-se, contratos com transferência de tecnologia não representam a única hipótese em que incide a CIDE-remessa.

Quanto à qualificação dos serviços envolvidos nos contratos em tela como técnico, para fins de incidência da CIDE, esta sobressai de modo evidente.

A contratação envolveu prestação de serviços de perfuração, avaliação e completação de poços de petróleo, os quais não podem ser realizados sem o conhecimento técnico correspondente.

Diante do exposto, verifica-se a existência de serviços técnicos especializados contratados pela recorrente, cujos pagamentos se sujeitam à incidência da CIDE, conforme disposto na Lei 10.168/2000, não se revelando necessária a transferência de tecnologia para tributação.

Por fim, registre-se ainda que o tratado internacional citado pela recorrente para evitar a dupla tributação da renda aplica-se exclusivamente aos tributos incidentes sobre a renda de sociedades estabelecidas no exterior que auferem pagamentos por serviços prestados em outros país. No caso da CIDE, é inversamente diferente tendo-se em conta que sua incidência recai sobre o tomador dos serviços no Brasil, e não sobre o prestador residente no exterior.

2.5. DA NÃO OCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM. FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO – FNDCT

Alega a interessada que, por força do Decreto nº 2.851/98, já contribui para o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico, mediante parcela dos royalties pagos. Afirma que esta contribuição é específica para o financiamento de pesquisas científicas e desenvolvimento tecnológico, enquanto que CIDE se refere a um programa

geral com o mesmo objetivo. Assim, a cobrança da CIDE deve ser afastada em razão do *bis in idem*.

Primeiramente, cabe esclarecer que o pagamento de royalties não se confunde com o pagamento da CIDE. Os royalties, conforme define o artigo 11 do Decreto nº 2.705/98, constituem compensação financeira devida pelos concessionários de exploração e produção de petróleo ou gás natural, e serão pagos mensalmente, com relação a cada campo, a partir do mês em que ocorrer a respectiva data de início da produção, vedada quaisquer deduções.

Já a CIDE tem natureza jurídica de tributo. Nesse caso, trata-se de prestação pecuniária compulsória, instituída em lei. Uma vez ocorrido o evento descrito abstratamente na regra matriz de incidência tributária, o crédito deve ser devidamente constituído.

As hipóteses de extinção, suspensão e exclusão do crédito tributário estão taxativamente descritas no CTN.

Dessarte, se a autuada incorre nessas duas situações, deve cumprir com as respectivas obrigações, seja de natureza tributária (crédito tributário), seja de natureza compensatória (royalties)

Não existe hipótese de dispensa ou extinção do crédito tributário na situação narrada pela recorrente. Logo, correta a cobrança da CIDE, mesmo que a destinação dos recursos seja a mesma da parcela dos royalties pagos. E por terem naturezas diversas, não há que se falar em *bis in idem*, que só ocorre quando há cobrança de mais de um tributo sobre o mesmo fato gerador, e pelo mesmo ente tributante. Em suma, os motivos trazidos neste item não têm o condão de ilidir o lançamento.

2.6. DA INCLUSÃO DO IRRF NA BASE DE CÁLCULO DA CIDE

A CIDE possui regime constitucionalmente estabelecido e, em consequência, bases de cálculo determinadas na própria Carta Magna.

Nesse sentido, as contribuições de intervenção no domínio econômico estão previstas no artigo 149 da Constituição Federal, que assim determina:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

*Com o advento da EC nº 33/01, a Constituição Federal especificou, como bases de cálculo elegíveis pelo legislador ordinário, quando da instituição de tal exação, **o faturamento, a receita bruta, o valor da operação ou o valor aduaneiro***

Com isso, afirma-se que o disposto no artigo 149, § 2º, III da CF traz uma norma permissiva com um conteúdo restritivo, na medida em que limita as opções do legislador ordinário somente a uma das bases de cálculo que indica de forma exaustiva.

Este entendimento é corroborado por Leandro Paulsen, in Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, págs. 168/169, ao explicar que:

A Constituição Federal, em sua redação original, outorgava competência para a instituição de contribuições sociais e CIDEs tendo em conta, salvo para as sociais de seguridade social (art. 195), exclusivamente, o critério da finalidade, tal como se vê do seu art. 149. Assim, estando presente finalidade que implicasse atuação da União no sentido da concretização de algum dos objetivos da ordem social ou de princípios da ordem econômica, tal como estabelecidos no Título da Ordem Social e no Título da Ordem Econômica e Financeira, encontraria, a contribuição, suporte constitucional. Com a edição da EC 33/01, a norma de competência para a instituição e cobrança de contribuições sociais e CIDEs passou a contemplar também condicionamento quanto ao objeto da tributação. Efetivamente, deixando claras as manifestações de capacidade contributiva sobre as quais poderiam recair, utilizou-se do chamado critério da base econômica. Vê-se, efetivamente, que a EC 33/01, ao acrescentar o § 2º especificou o regime das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico cuja competência é atribuída pelo caput do mesmo artigo. Ao fazê-lo, o § 2º estabeleceu imunidade, determinou a incidência também sobre a importação e especificou critérios para o aspecto quantitativo de tais contribuições, quando fossem ad valorem,

dizendo as bases tributáveis, e quando fossem específicas. (...) Quanto às demais bases econômicas, o mesmo deve ser feito, seja no sentido de impedir a instituição de novas contribuições que delas desbordem, seja no sentido de se reconhecer que as então incidentes sobre outras bases incompatíveis com o novo texto não foram recepcionadas pela EC 33/01. Entendemos que não há como adotar outra interpretação para a inovação decorrente da EC 33/01. (...) A CF refere, aqui, 'poderão', porque lança um rol que pode ser objeto de tributação. Não se utiliza, como fez no parágrafo único do art. 149-A, da expressão 'É facultada' no sentido de simplesmente tornar fora de dúvida a possibilidade. Enfim, a questão precisa ser contextualizada e analisada buscando-se uma interpretação coerente com os demais dispositivos.

Também neste sentido, Marcio Roberto Alabarce, in Reconstrução da competência tributária das contribuições em razão do trabalho do constituinte derivado (EC nº 33/01): novos arquétipos tributário, citado por Leandro Paulsen, pág. 169:

O constituinte derivado modificou profundamente o perfil destes tributos predeterminando a atuação do legislador no que se refere à prescrição de suas bases de cálculo, que não podem ser outras senão, (i) faturamento, (ii) receita bruta, (iii) valor da operação, ou (iv) valor aduaneiro, no caso de importação; a permissão (ou faculdade) conferida à União pelo novo enunciado está restrita à possibilidade de seleção entre 'alíquota específica' ou 'alíquota ad valorem', mas não entre as grandezas que poderá ela tomar como referência para a composição da base de cálculo.

Veja-se, ainda, a posição do TRF da 3ª Região, nos termos da ementa a seguir transcrita:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO.
CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO
DOMÍNIO ECONÔMICO. CIDE.
TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA.
CONSTITUCIONALIDADE.

1. Com fundamento no transcrito artigo 149, para financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo, o legislador instituiu, pela Lei n. 10.168/2000, posteriormente, alterada pela Lei n. 10.332/01, uma contribuição de intervenção de domínio econômico - CIDE.

2. Sua instituição pode se dar por meio de lei ordinária, sendo prescindível sua criação por lei

complementar, uma vez que o artigo 149 da CF apenas exige a observância do disposto no artigo 146, III, mais especificamente naquilo que tange à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Precedentes do STF.

3. O "valor da operação" constitui base de cálculo constitucionalmente prevista.

4. A CIDE não tem natureza jurídica de imposto, não se aplicando, pois, o disposto no art. 154, I, da CF.

5. A Lei n. 10.168/00 define expressamente o setor econômico sobre qual incide a contribuição, bem como, sua destinação ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico.

6. Legalidade do Decreto n. 4.195/2002, tendo em vista que referido decreto apenas regulamentou as Leis ns. 10.168/00 e 10.332/01.

7. Também não procede o pedido de declaração de ilegalidade da exação sobre contratos em que não há transferência de tecnologia, pois como já abordado anteriormente a CIDE em comento não se restringe somente aos contratos que impliquem transferência de tecnologia

8. Tampouco procede a alegação no sentido de que as mencionadas leis não se aplicam aos contratos firmados anteriormente à sua vigência, tendo em vista que o momento a ser considerado para a apuração da contribuição é aquele em que se dá o pagamento.

8. Observadas as normas constitucionais para a instituição da contribuição em comento. Precedente da Turma.

9. Apelação desprovida. (Apelação nº 2002.61.00.025277-1/SP).

Assim, outra não pode ser a conclusão senão a de que, quando a Lei nº 10.168/00, alterada pela Lei 10332/01, determina, no seu artigo 2º, a incidência da CIDE sobre os VALORES pagos, creditados, entregues, empregados ou remetido, a título de royalties ou da contraprestação de serviços, o que se quer dizer é que tais valores referem-se ao VALOR BRUTO da operação

Logo, não se pode levar em conta os custos da pessoa jurídica contratada, ajustando-se, assim, a idéia legal de valores pagos à noção constitucional de faturamento e receita bruta, bases de cálculo eleitas pelo Poder Constituinte para a incidência da CIDE.

Na ocasião, mister ressaltar o entendimento esposado no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 13/10/2004, em relação à tributação de valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior por

empresas de telecomunicações, em que o Secretário da Receita Federal consignou, expressamente, que a base de cálculo da CIDE deveria ser o VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO, ainda que não sejam as remessas integralmente enviadas ao exterior.

O fato de o contratado não receber a integralidade do valor negociado, em razão da incidência do IRRF, não altera o conceito de faturamento/receita bruta, uma vez que para o seu cálculo não se consideram os custos do serviço prestado. Levando-se em conta o contexto constitucional, do valor da operação não podem ser deduzidas quaisquer despesas que a empresa contratada tenha no Brasil.

Nesse sentido, inclusive, manifestou-se a COSIT, por meio da Solução de Divergência nº 17, de 29 de junho de 2011, por meio da qual conclui-se que:

CIDE BASE DE CÁLCULO CIDE. PESSOA JURÍDICA BRASILEIRA. ASSUNÇÃO DO ONUS DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF). O valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus imposto do IRRF.

Embora a COSIT tenha determinado a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, seja de quem for o ônus daquele imposto, o fato é que a possibilidade de dedução do IRRF da base de cálculo da CIDE torna-se ainda mais remota nos casos em que o esse ônus é assumido pela contratante, quando, então, o valor do IRRF significa, na verdade, remuneração adicional paga aos contratados, devendo sobre ela, também, incidir a CIDE.

Sobre o assunto é o acórdão nº 3301-001683, da Primeira Turma da Terceira Câmara da Terceira Seção, que, em novembro de 2012, quando do julgamento do processo nº 11080.008132/2008-19, negou provimento ao recurso voluntário do contribuinte, mantendo-se o IRRF na base de cálculo da CIDE-remessa. Confira-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 05/06/2003 a 21/12/2004

CIDE. BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.

A base de cálculo da CIDE é o valor do serviço contratado, creditado e/ ou pago ao prestador no exterior. Inexiste amparo legal para a exclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), em

nome e por conta a licenciante, da base de cálculo desta contribuição.
Recurso Voluntário Negado.

Em outra ocasião, a Turma decidiu o seguinte:

(...) BASE DE CÁLCULO. IRRF. EXCLUSÃO. Inexiste amparo legal para se excluir da base de cálculo da CIDE o valor do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre os valores pagos, creditados e/ ou remetidos a residentes/domiciliados no exterior. (...)
(3301-001.764)

Com isso, correto o procedimento da fiscalização. Logo, mais uma vez se demonstra que o lançamento deve ser mantido, também neste particular.

2.7. DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Por fim, merece algumas palavras a questão da incidência de juros moratórios sobre os valores lançados a título de multa de ofício.

É preciso mencionar, inicialmente, que as decisões administrativas que afastam a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício o fazem a partir da literalidade do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. Segundo defendem, apenas o valor de tributos e contribuições submeter-se-ia aos juros moratórios

*Entretanto, uma interpretação **efetivamente literal** conduz a uma conclusão diferente, autorizando a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Isso porque não pode olvidar do termo “**decorrente de**”, aposto antes das palavras “**tributos e contribuições**” no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*Dizer que “os débitos **decorrentes de tributos e contribuições**”, ou seja, “débitos cuja **origem** remonta a tributos e contribuições”, se sujeitam a juros de mora não é o mesmo que afirmar que “apenas os débitos de tributos e contribuições submeter-se-iam aos juros de mora”.*

*Nesse ponto, já se pode concluir que não há respaldo legal para uma interpretação supostamente literal do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido de suprimir indevidamente a expressão “**decorrente de tributos e contribuições**”. Literal por literal, é de prevalecer a interpretação que considera a incidência de juros moratórios sobre os tributos e quantias decorrentes, a exemplo da multa de ofício. (Art. 61. Os débitos para com a União, **decorrentes de tributos e contribuições**...).*

*Outrossim, necessário lembrar a finalidade da lei para alcançar a efetiva compreensão do comando legal. As **multas** encerram em si duas finalidades precípua:*

- uma **finalidade punitiva**, em razão da prática de uma conduta reprovada pelo ordenamento jurídico e
- uma **finalidade educativa**, na medida em que o contribuinte transgressor, bem como os demais contribuintes, serão compelidos a não repetir tal conduta juridicamente indesejada.

Nosso ordenamento jurídico busca concretizar essas finalidades mediante uma expressão pecuniária. Por meio de um gravame no patrimônio do contribuinte infrator ou de uma ameaça de onerosidade no patrimônio dos demais contribuintes são alcançados os caracteres punitivos e educativos da multa tributária. Afastar a incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício seria frustrar totalmente a finalidade dos dispositivos legais que cominam multa de ofício. O prazo necessário à conclusão do processo administrativo, somado ao tempo de uma posterior fase judicial acabariam por aniquilar o impacto punitivo ou educativo da multa, dada a corrosão pela inflação.

*Vislumbra-se ainda outro grave comprometimento da administração tributária. A partir do lançamento, a tributo e multa de ofício passam a ser devidos pelo contribuinte, e esse valor será uniformemente corrigido de acordo com a legislação. **Não há possibilidade para a segregação das formas de correção desse montante total.***

Em outras palavras, não é lógico que valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, enquanto que a multa de ofício não, sendo que ambas as verbas fazem parte de um mesmo todo (crédito tributário). Convém transcrever julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que utiliza justamente o fundamento acima exposto para manter os juros sobre a multa de ofício:

TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.

1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõem o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo.(...)

(TRF-4ª Região, Ap. Cível nº 2005.72.01.000031-1/SC, Rel. Des. DIRCEU DE ALMEIDA SOARES, 2ª T., v.u., j. em 29/01/2008, DE de 21/02/2008).

A Primeira e a Segunda Turma do STJ, já decidiram por manter os juros sobre a multa de ofício, nos seguintes acórdãos REsp 1146859/SC e REsp 1129990/PR.

Há ainda expressiva jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais sobre o tema: TRF 3ª Região Ap./Reexame Necessário nº 0018573-43.2003.4.03.6182/SP e AMS - 187426; TRF 4ª Região, AC 2006.71.13.002787-5.

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a jurisprudência preponderante sobre o tema não é diferente. Há diversos julgados do CARF reconhecendo a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, dentre eles mencionem-se: Acórdão 103-22197, Acórdão 103-22917 e 202-18737

A legalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício também já foi reconhecida pela CSRF:

ACÓRDÃO CSRF 9101-01.191 — 1ª Turma

Julgado em 17/10/2011

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2004

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. 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.***

ACÓRDÃO CSRF 9202-01.991 — 2ª Turma

Julgado em 16/02/2012

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO APLICABILIDADE.

O art. 161 do Código Tributário Nacional CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo Recurso especial negado (sic).

É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC. Precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Precedente da 2ª Turma da CSRF: Acórdão nº 920201.806.

Recurso especial negado.

*A dicção da Súmula nº 4 do CARF corrobora nossos argumentos, na medida em que fala genericamente em débitos tributários: “Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os **juros moratórios** incidentes sobre **débitos tributários** administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais”.*

Pelas razões expostas, deve ser mantida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

3. PEDIDO

Face ao exposto, requer a União (Fazenda Nacional) seja negado provimento ao recurso, mantendo-se incólume o lançamento fiscal em análise.

6, Os autos vieram então a mim distribuídos para relatar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ari Vendramini

7. O recurso é tempestivo, preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE

8. Alega a recorrente :

- O Acórdão DRJ diz que é válido o lançamento ainda que haja omissão parcial ou imprecisão no enquadramento legal dos fatos ou da infração, se a descrição fática permitir ao autuado a exata compreensão dos fatos que lhe são imputados.
- o entendimento não procede, pois de acordo com o TVF, a fiscalização desconsidera a bipartição contratual por reputar artificial e de forma simplória reduz todas as operações e contratações envolvidas em uma mera importação de serviços, contudo, para assim agir, deveria ter se pautado na comprovação de ter a contribuinte agido com dolo, fraude ou simulação, pois só essas causas autorizam ao auditor fiscal desconsiderar negócios praticados e dar efeitos fiscais devidos ao ato efetivamente pretendido e, com as referidas práticas ilícitas, escondido da fiscalização.
- em nenhum momento dos autos existe a indicação da prática destas condutas por parte da recorrente, pois a bipartição contratual foi de conhecimento da Receita Federal, pois os bens envolvidos foram objeto do REPETRO.
- em síntese, o auto de infração é nulo por não ter demonstrado a ocorrência da conduta fraudulenta, dolosa ou simulada para desconsideração dos negócios jurídicos e, desta forma, conferir à autuação os efeitos fiscais pretendidos, violando os arts. 10, inciso III e 59, inciso II do DL nº 70.235/1972, por não expor a base legal para a desconsideração da modelagem contratual adotada pela fiscalizada, também não fundamentando porque considera como efetiva operação realizada pelas partes como importação de serviços.

9. Não existem as nulidades apontadas pela recorrente. A fiscalização analisou todos os contratos de afretamento e, a partir deles, foi possível concluir que tais 'afretamentos' seguiam a mesma forma de contratação já adotada pela Petrobrás em outros períodos. Em que pese a ausência de alguns dos contratos de prestação de serviço, os

elementos trazidos aos autos foram suficientes para comprovar que o procedimento adotado pela autuada se repetiu nos demais contratos.

10. A recorrente mesmo teve dificuldade em apresentar os documentos, quais sejam contatos e cartas-convite para licitação, diante do elevado volume de documentos, para isso solicitou prorrogação de prazo quando intimada e ainda teve que ser reintimada pela Fiscalização para apresentação dos documentos.

11. Verifica-se que foram analisados 156 contratos (fls. 89 a 30294 dos autos digitais), entre eles citamos:

1 - CONTRATO AFRETAMENTO E CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (INCLUINDO ADITIVOS - CONTRATOS N 101.2.023.00-1 E N. 101.2.024.00-4 – UNIDADE FLUTUANTE DE POSICIONAMENTO DINÂMICO **OCEAN ALLIANCE** – CONTRATO CELEBRADO ENTRE PETROBRÁS E DIAMOND OFFSHORE DRILLING (UK) LTD (AFRETAMENTO) E ENTRE PETROBRÁS E BRADRIL SOCIEDADE DE PERFURAÇÕES LTDA – OBJETO afretamento par ser utilizada na perfuração e/ou avaliação e/ou completção e/ou “workover” de poços de petróleo e/ou gás na plataforma continental brasileira / OBJETO prestação sob o regime de preços unitários os serviços de perfuração e/ou avaliação e/ou completção e/ou “workover” de poços de petróleo e gás na plataforma continental brasileira ou em águas internacionais.

2 - CONTRATO AFRETAMENTO E CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (INCLUINDO ADITIVOS - CONTRATOS N 101.2.010.98-1 E N. 101.2.038.99-1 – UNIDADE SEMISUBMERSÍVEL **OCEAN YATZY** – CONTRATO CELEBRADO ENTRE PETROBRÁS E DIAMOND OFFSHORE DRILLING (OVERSEAS) INC (AFRETAMENTO) E ENTRE PETROBRÁS E BRADRIL SOCIEDADE DE PERFURAÇÕES LTDA – OBJETO afretamento da unidade a fim de ser utilizada na perfuração, avaliação e/ou completção e/ou “workover” de poços de petróleo e/ou gás, na plataforma continental brasileira ou em águas internacionais até a profundidade máxima de 6.000 metros./ OBJETO prestação sob o regime de preços unitários, os serviços de perfuração e/ou avaliação e/ou completção e/ou “workover” de poços de petróleo e/ou gás na plataforma continental brasileira.

3 - CONTRATO AFRETAMENTO E CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (INCLUINDO ADITIVOS - CONTRATOS N 101.2.037.99.9 E N. 101.2.038.99-1 – UNIDADE **OCEAN CLIPPER** – CONTRATO CELEBRADO ENTRE PETROBRÁS E DIAMOND OFFSHORE DRILLING (OVERSEAS) INC (AFRETAMENTO) E ENTRE PETROBRÁS E BRADRIL SOCIEDADE DE PERFURAÇÕES LTDA – OBJETO afretamento par ser utilizada na perfuração e/ou avaliação e/ou completção e/ou “workover” de poços de petróleo e/ou gás na plataforma continental brasileira ou em águas internacionais/ OBJETO prestação sob o regime de preços unitários os serviços de perfuração e/ou avaliação e/ou completção e/ou “workover” de poços de petróleo e gás na plataforma continental brasileira ou em águas internacionais.

4 - CONTRATO AFRETAMENTO E CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (INCLUINDO ADITIVOS - CONTRATOS N 186.2.004.04-2 E N. 4600004205 – UNIDADE **OCEAN WINNER** –

CONTRATO CELEBRADO ENTRE PETROBRÁS E DIAMOND OFFSHORE NETHERLANDS BV (AFRETAMENTO) E ENTRE PETROBRÁS E BRASDRIL SOCIEDADE DE PERFURAÇÕES LTDA – OBJETO afretamento par ser utilizada na perfuração e/ou avaliação e/ou completção e/ou “workover” de poços de petróleo e/ou gás na plataforma continental brasileira ou em águas internacionais/ OBJETO prestação sob o regime de preços unitários os serviços de perfuração e/ou avaliação e/ou completção e/ou “workover” de poços de petróleo e gás na plataforma continental brasileira ou em águas internacionais.

5- CONTRATO AFRETAMENTO E CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (INCLUINDO ADITIVOS - CONTRATOS N 2050.0031892.07.2 E N. 2050.0031894.07.2– UNIDADE **OCEAN YORKTOWN**– CONTRATO CELEBRADO ENTRE PETROBRÁS E DIAMOND OFFSHORE NETHERLANDS BV (AFRETAMENTO) E ENTRE PETROBRÁS E BRASDRIL SOCIEDADE DE PERFURAÇÕES LTDA – OBJETO afretamento par ser utilizada na perfuração e/ou avaliação e/ou completção e/ou “workover” de poços de petróleo e/ou gás em águas brasileiras delimitadas pelas coordenadas geográficas de acordo com Contratos de Concessão assinados pela PETROBRAS co a Agência Nacional de Petroleo, Gás e Biocombustíveis/ OBJETO prestação sob o regime de preços unitários os serviços de perfuração e/ou avaliação e/ou completção e/ou “workover” de poços de petróleo e gás em águas brasileiras delimitadas pelas coordenadas geográficas de acordo com Contratos de Concessão assinados pela PETROBRAS co a Agência Nacional de Petroleo, Gás e Biocombustíveis.

6 - CONTRATO AFRETAMENTO E CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (INCLUINDO ADITIVOS - CONTRATOS N 2050.0031896.07.2 E N. 2050.0031898.07.2 – UNIDADE **OCEAN WHITTINGTON**– CONTRATO CELEBRADO ENTRE PETROBRÁS E DIAMOND OFFSHORE NETHERLANDS BV (AFRETAMENTO) E ENTRE PETROBRÁS E BRASDRIL SOCIEDADE DE PERFURAÇÕES LTDA – OBJETO afretamento par ser utilizada na perfuração e/ou avaliação e/ou completção e/ou “workover” de poços de petróleo e/ou gás em águas brasileiras delimitadas pelas coordenadas geográficas de acordo com Contratos de Concessão assinados pela PETROBRAS co a Agência Nacional de Petroleo, Gás e Biocombustíveis/ OBJETO prestação sob o regime de preços unitários os serviços de perfuração e/ou avaliação e/ou completção e/ou “workover” de poços de petróleo e gás em águas brasileiras delimitadas pelas coordenadas geográficas de acordo com Contratos de Concessão assinados pela PETROBRAS co a Agência Nacional de Petroleo, Gás e Biocombustíveis.

7 - CONTRATO AFRETAMENTO E CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (INCLUINDO ADITIVOS - CONTRATOS N 2050.0034168.07.2 E N. 2050.0034169.07.2– UNIDADE **OCEAN CONCORD**– CONTRATO CELEBRADO ENTRE PETROBRÁS E DIAMOND OFFSHORE NETHERLANDS BV (AFRETAMENTO) E ENTRE PETROBRÁS E BRASDRIL SOCIEDADE DE PERFURAÇÕES LTDA – OBJETO afretamento par ser utilizada na perfuração e/ou avaliação e/ou completção e/ou “workover” de poços de petróleo e/ou gás em águas brasileiras delimitadas pelas coordenadas geográficas de acordo com Contratos de Concessão assinados pela PETROBRAS co a Agência Nacional de Petroleo, Gás e Biocombustíveis/ OBJETO prestação sob o regime de preços unitários os serviços de perfuração e/ou avaliação e/ou completção e/ou “workover” de poços de petróleo e gás em águas brasileiras delimitadas pelas coordenadas geográficas de acordo com Contratos de Concessão assinados pela PETROBRAS co a Agência Nacional de Petroleo, Gás e Biocombustíveis.

8 - CONTRATO AFRETAMENTO E CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (INCLUINDO ADITIVOS - CONTRATOS N 2050.0039685.08.2 E N. 2050.0039687.07.2– UNIDADE **OCEAN WORKER**– CONTRATO CELEBRADO ENTRE PETROBRÁS E DIAMOND OFFSHORE NETHERLANDS BV (AFRETAMENTO) E ENTRE PETROBRÁS E BRASDRIL SOCIEDADE DE PERFURAÇÕES LTDA.

9 - CONTRATO AFRETAMENTO E CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (INCLUINDO ADITIVOS - CONTRATOS N 2050.002908.07.2 E N. 2050.0032909.07.2– UNIDADE **BORGNUY DOLPHIN**– CONTRATO CELEBRADO ENTRE PETROBRÁS E DOLPHIN DRILLING LTD (AFRETAMENTO) E ENTRE PETROBRÁS E NAVSI DRILLING LTDA.

12. O entendimento da Fiscalização teve fulcro no fato de que o contrato de afretamento corresponde a 90% do total do valor do contrato, somados o contrato de afretamento e o contrato de serviços, depois de analisar os citados 155 contratos, por encontrar pontos de semelhança nos diversos contratos firmados.

13. Em análise de tais documentos, a Fiscalização confirmou tratar-se de contratações em que a prestação de serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços de petróleo foi artificialmente bipartida em dois contratos, um de afretamento e outro de serviços, tendo de um lado a contratante PETROBRAS, e de outro, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, as quais atuam em conjunto, de forma interdependente, com responsabilidade solidária.

14. Verificou a Fiscalização que a maior parte do preço era atribuída ao afretamento da unidade e destinada ao exterior, sem retenção do imposto de renda na fonte e sem o recolhimento da CIDE ou PIS/COFINS-Importação, enquanto parcela muito inferior era atribuída aos serviços, paga no Brasil, e tributada na fonte.

15. Pode-se aferir, ao final, que, em que pese a repartição formal dos contratos, não há que se falar em afretamento autônomo, pois o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados. A bipartição do contrato em afretamento e serviço é puramente formal. Os serviços prestados absorvem o afretamento, já que o primeiro é a atividade fim, e o segundo é atividade meio, onde o afretamento se mostra parte indissociável da prestação de serviços.

16. Apresenta as características dos contratos de afretamento e de prestação de serviços para cada unidade operacional, ressaltando a vinculação entre eles, de forma a comprovar que os contratos não são autônomos.

17. Ao final da descrição dos contratos relativos a cada unidade, a autoridade fiscal concluiu que a autuada infringiu a legislação tributária, ao efetuar os pagamentos ao exterior, sem a retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte e da CIDE, bem como sem os pagamentos devidos também a título de PIS/ COFINS-Importação.

18. As seguintes características eram comuns aos contratos:

- não se pode atribuir aos pagamentos simples afretamento, visto que o fornecimento da unidade era parte integrante e indissociável dos serviços técnicos contratados;
- o contrato de prestação de serviços contém diversas disposições relativas ao fornecimento da unidade;
- a unidade era fornecida pelo grupo a que pertence a empresa brasileira contratada para a prestação dos serviços;
- trata-se de uma só contratação de serviço técnico, mas que foi bipartida com intuito de evitar a incidência do IRRF e da CIDE sobre os valores remetidos ao exterior.

19. Em regra, ficou demonstrado nas autuações anteriores que os serviços contratados pela autuada, perante os beneficiários selecionados sujeitam-se à incidência do IRRF com alíquota de 15%, e da CIDE com alíquota de 10%, com exceção dos beneficiários sediados em países com tributação favorecida, sujeitos ao IRRF à alíquota de 25%, por força do artigo 8º da Lei nº 9.779/99.

20. Constata-se que o convencimento da autoridade fiscal tem origem em procedimentos fiscais anteriores cujo desfecho decorreu de comprovação de repartição formal de dois contratos, afretamento e prestação de serviços.

21. Por todo o exposto, resta claro que os contratos de afretamento e de prestação de serviços se confundem e, portanto, devem ser considerados como único contrato, de prestação de serviços técnicos. A bipartição, sendo puramente formal, para amoldar-se à legislação de regência, e reduzir a tributação, deve ser descaracterizada, em respeito ao princípio da essência sobre a forma.

22. Ao fim, tendo a recorrente se defendido amplamente sobre todos os aspectos da autuação, em extenso arrazoado que abrange todos os aspectos da acusação fiscal, não deixa dúvidas de que não ocorreram no caso presente as causas de nulidade presentes no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

23. Portanto, rejeito a preliminar de nulidade.

DO MÉRITO

I - A ANÁLISE DA FISCALIZAÇÃO

24. Como esmiuçado nos itens anteriores, a autoridade fiscal analisou 155 contratos, detectando vários pontos em comum entre eles, o que os caracterizou, no todo, como contratos de prestação de serviços, em sua essência, apesar da sua bipartição formal em contratos de afretamento e contratos de prestação de serviços.

II - DO AFRETAMENTO – CARACTERÍSTICAS, DEFINIÇÃO E TIPOS DE CONTRATO

25. Em razão dessa particularidade, necessário se faz tecer comentários sobre a caracterização, a definição e os tipos de contrato de afretamento de embarcações, que se encontra previsto no direito positivo brasileiro, genericamente, nos artigos 566 a 574 no Código Comercial (Lei nº 556/1850) e, subsidiariamente, na Lei nº 9.432/1997 (Lei do Afretamento) e na Resolução Normativa 01/2015 da ANTAQ, que dispõem sobre a regulação da navegação comercial de transporte de bens e pessoas.

26. No direito positivo brasileiro, as características principais do contrato de afretamento de embarcação encontram-se estabelecidas no artigo 566 do Código Comercial :

Art. 566 - O contrato de fretamento de qualquer embarcação, quer seja na sua totalidade ou em parte, para uma ou mais viagens, quer seja à carga, colheita ou prancha. O que tem lugar quando o capitão recebe carga de quanto se apresentam, deve provar-se por escrito. No primeiro caso o instrumento, que se chama carta-partida ou carta de fretamento, deve ser assinado pelo fretador e afretador, e por quaisquer outras pessoas que intervenham no contrato, do qual se dará a cada uma das partes um exemplar; e no segundo, o instrumento chama-se conhecimento, e basta ser assinado pelo capitão e o carregador. Entende-se por fretador o que dá, e por afretador o que toma a embarcação a frete.

27. Já os elementos principais do contrato de afretamento, denominado Carta Partida, ou *Charter Party* (CP), encontram-se definidos no artigo 567 do mesmo *Códex* :

Art. 567 - A carta-partida deve enunciar:

1 - o nome do capitão e o do navio, o porte deste, a nação a que pertence, e o porto do seu registro (artigo nº. 460);

2 - o nome do fretador e o do afretador, e seus respectivos domicílios; se o fretamento for por conta de terceiro deverá também declarar-se o seu nome e domicílio;

3 - a designação da viagem, se é redonda ou ao mês, para uma ou mais viagens, e se estas são de ida e volta ou somente para ida ou volta, e finalmente se a embarcação se freta no todo ou em parte;

4 - o gênero e quantidade da carga que o navio deve receber, designada por toneladas, nºs, peso ou volume, e por conta de quem a mesma será conduzida para bordo, e deste para terra;

5 - o tempo da carga e descarga, portos de escala quando a haja, as estadias e sobre estadias ou demoras, e a forma por que estas se hão de vencer e contar;

6 - o preço do frete, quanto há de pagar-se de primagem ou gratificação, e de estadias e sobre estadias, e a forma, tempo e lugar do pagamento;

7 - se há lugares reservados no navio, além dos necessários para uso e acomodação do pessoal e material do serviço da embarcação;

8 - todas as mais estipulações em que as partes se acordarem.

28. Portanto, trata-se de um contrato típico, por força do disposto no seguinte artigo 568, que deve ser registrado no órgão competente do registro de comércio :

Art. 568 - As cartas de fretamento devem ser lançadas no Registro do Comércio, dentro de 15 (quinze) dias a contar da saída da embarcação nos lugares da residência dos Tribunais do Comércio, e nos outros, dentro do prazo que estes designarem (artigo nº. 31).

29. Assim, o contrato de afretamento pode ser definido como o instrumento por meio do qual o fretador (proprietário da embarcação ou o armador proprietário), disponibiliza sua embarcação ou apenas o serviço da embarcação para o afretador (disponente da embarcação ou armador disponente ou beneficiário), que utilizará a embarcação na navegação marítima e fluvial para o transporte de mercadorias e/ou de pessoas ou na prestação de

serviços específicos. Em retribuição, o afretador remunera o fretador com a taxa de afretamento.

III - LIVRE INICIATIVA. GARANTIA CONSTITUCIONAL. FORMA DE REDAÇÃO DOS CONTRATOS. ATRIBUTOS DO ADMINISTRADOR DA PESSOA JURÍDICA.

30. O planejamento tributário nasce de uma necessidade do empresário e/ou contribuinte de se protegerem das incertezas e inseguranças jurídicas e principalmente reduzir ou retardar a ocorrência do fato gerador de tributos, visando sempre a economia tributária dentro da forma e limites da lei.

31. Assim diz a legislação :

Lei nº 6.404/1976 – Lei das Sociedades Anônimas

Deveres e Responsabilidades

Dever de Diligência

Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios.

Finalidade das Atribuições e Desvio de Poder

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa.

32. Na doutrina, encontramos as seguintes considerações :

MARCO AURÉLIO GRECO afirma que o planejamento tributário “é a atividade exercida pelo contribuinte com efeito de submeter-se a uma menor carga tributária” (in Planejamento Tributário, 3ª ed., São Paulo, Dialética, p. 104.)

FRANCISCO COUTINHO CHAVES diz que planejamento tributário “é o processo de escolha de ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos.” (in Planejamento Tributário na Prática, São paulo, Atlas, 2008, p.5)

CÂNDIDO H. CAMPOS afirma que planejamento tributário “ é a busca de alternativas de redução da carga fiscal por meio lícitos antes da ocorrência do fato gerador de tributos.” (in Prática de Planejamento Tributário, São Paulo, Quartier Latin, 2007, p.11).

33. Assim, de acordo com tais definições, no planejamento tributário tem-se a ênfase na liberdade do contribuinte, de forma legítima e amparado pelo direito, realizar atos que evitem, retardem ou reduzam a incidência de tributos em suas operações.

34. A legislação brasileira não possui nenhum instituto que aponte diretamente o conceito de planejamento tributário, ou como o empresário e/ou contribuinte deva ou não se organizar na expectativa de obter uma economia tributária.

35. Neste mesmo sentido, a Carta Magna, em seu artigo 170, § único, homenageia o Princípio da Livre Iniciativa :

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência

digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

36. Não havendo, pois, lei que proíba uma organização de planejar e se estruturar de forma que obtenha uma economia tributária, o contribuinte está livre para buscar, dentro do ordenamento jurídico, ações que reduzam ou retardem sua carga fiscal. E, nesta busca por situações dentro do Direito Tributário, para se planejar, é exigido que o contribuinte não somente identifique situações positivadas de como e onde se tributa, mas também interprete a legislação, buscando descobrir e mapear o alcance do sentido da norma. Neste diapasão, o planejamento tributário se torna uma ferramenta imprescindível ao empresário que, dentro dos limites impostos pela lei, deve prezar pela eficiência de seu negócio, contribuindo assim, para a sociedade empresarial e, simultaneamente, tendo em foco em apresentar, para o fisco, seu negócio apenas naquilo que está estritamente previsto e positivado nas normas legais.

37. Assim agem os conglomerados multinacionais que, para atuarem em diversos locais, em diversos países, devem estudar a legislação tributária local, para dela se beneficiarem da melhor forma possível.

IV - A DOCTRINA DA PREVALÊNCIA DA ESSÊNCIA SOBRE A FORMA E A TEORIA DO PROPÓSITO NEGOCIAL.

38. Independente da denominação que se dê ao instrumento que dá forma ao negócio, há que se prescitar a verdadeira essência do negócio, analisando-o como um todo, envolvendo não só o instrumento contratual, mas também o ambiente onde se insere toda o complexo negocial, sendo o contrato apenas um elemento de tal complexo. O que há se ter em foco é o objeto final do negócio onde se insere o contrato, sendo que este é apenas a forma onde se amolda a verdadeira essência do negócio.

39. Sabe-se que o contrato constitui a roupagem jurídico-formal do negócio jurídico celebrado entre as partes. Por força desta característica, para que seja reputado idôneo o contrato, o seu conteúdo deve refletir o real negócio jurídico celebrado entre as partes. Em outras palavras, para que seja considerado idôneo o contrato, o negócio jurídico nele declarado deve corresponder ao negócio jurídico efetivamente realizado entre as partes.

40. Para configurar essa condição, a interpretação do negócio jurídico não deve se limitar apenas aos instrumentos contratuais celebrados entre as partes, mas ir além, para alcançar os elementos probatórios que confirmem a adequada compatibilidade entre o negócio

jurídico declarado e o negócio jurídico concretizado pelas partes, isto é, que os fatos ocorridos possuam substrato econômico efetivo e efeitos jurídicos idênticos ou semelhantes ao fato jurídico declarado.

41. E, no contexto em que há prevalência da essência sobre a forma, certamente não será o nome do contrato, ou a sua forma (de maneira geral amoldada ao ditames legais) que definirá sua natureza jurídica, mas o seu conteúdo essencial, que, necessariamente, deve corresponder ou refletir o mesmo efeito do negócio realizado pelas partes.

42. Assim, se a denominação do contrato discrepa do negócio jurídico regulado por tal instrumento, indubitavelmente será este que deverá definir a natureza do contrato e não a mera denominação. Da mesma forma, se o negócio jurídico regulado pelo contrato, não corresponder à essência do negócio jurídico regulado pelas partes, este último deve prevalecer e definir a natureza do contrato.

49. Em síntese, em qualquer dos casos, a essência deverá sempre prevalecer sobre a forma. Essa é a diretriz traçada pelo comando contido no artigo 118 do Código Tributário Nacional :

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

43. É com fundamento nesta premissa que será feita a análise dos contratos coligados em sentido estrito celebrados entre a impugnante e a empresa estrangeira, denominados contratos de afretamento e contratos de prestação de serviços.

V - CONTRATO DENOMINADO DE AFRETAMENTO DE PLATAFORMA. ESSÊNCIA DA NATUREZA DO NEGÓCIO JURÍDICO CONTRATADO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS DE PROSPECÇÃO E PRODUÇÃO DE PETRÓLEO E GÁS.

44. Portanto, é de se concluir que, para efeitos tributários, prevalece a essência do negócio, independente de sua roupagem formal contida nos instrumentos contratuais denominado de afretamento de plataforma, que apenas amolda o negócio aos requisitos formais da legislação. Conforme comprovação nos autos, a essência do negócio jurídico contratado foi a prestação de serviços de prospecção e produção de petróleo e gás e não o afretamento da embarcação. O fornecimento da plataforma, consubstancia-se em parte integrante e indissociável do real contrato de prestação de serviços técnicos, pois que absolutamente necessários ao desenvolvimento dos serviços contratados, quais sejam o de prospecção e produção

45. Corroborando tal entendimento, citamos o seguinte julgado do TRF 3ª Região , apesar de não se referir à CIDE especificamente, tem relevância na fixação do conceito de que o contrato de afretamento, nas condições citadas, que coincidem com as do caso e exame nestes autos, se torna apenas parte do real contrato de prestação de serviços avençado :

PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO. AFRETAMENTO A "TIME CHARTER". CONTRATO COMPLEXO. LOCAÇÃO DE BEM MÓVEL E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. INCIDÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO. INTELIGÊNCIA DO ART. 8º,

§ 17, DA LEI Nº 10.865/04, NA REDAÇÃO CONFERIDA PELA LEI Nº 11.727/08. 1. Trata-se de mandado de segurança é de afastamento da cobrança de PIS-Importação e COFINS-Importação, incidentes sobre a remessa de valores relativos à contraprestação em razão do afretamento de embarcações a time charter para fins turísticos de embarcações para fins turísticos, de que trata o art. 8º, § 17, da Lei nº 10.865/04, na redação conferida pela Lei nº 11.727/08. 2. Sob o prisma constitucional da tributação, o objeto da lide encontra respaldo no artigo 195, IV, que trata das contribuições sociais a serem pagas pelo importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. 3. Regulamentando o tema, a Lei 10.865, de 30/04/2004, instituiu o PIS/COFINS sobre importação de bens e serviços, com alíquota zero para alugueis e contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas, equipamentos, embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa (artigo 8º, § 14); porém a Lei 11.727, de 23/06/2008, inseriu os §§ 17 e 18 ao artigo 8º da Lei 10.865/2004 para excluir a alíquota zero na importação de serviços de frete, afretamento, arrendamento ou aluguel de embarcações para o transporte de pessoas para fins turísticos. 4. O afretamento está disciplinado no art. 2º, da Lei nº 9.432/97, compreendendo as seguintes modalidades: afretamento a casco nu; por tempo e por viagem. 5. O caso dos autos se enquadra na segunda modalidade, qual seja, afretamento por tempo. Trata-se de contrato complexo, como admite a própria impetrante, não se podendo desmembrá-lo para efeito de tributação, devendo ser considerado o conjunto de relações jurídicas. 6. Cotejando o objeto social da impetrante com o contrato acostado aos autos (fls. 84/102), resta evidenciado impetrante obrigou-se ao fornecimento do navio e tem responsabilidade sobre a tripulação responsável pela condução da embarcação durante os cruzeiros turísticos comercializados. Além disso, incluiu a prestação de serviços de bordo, tais como preparação e fornecimento de todo o serviço de alimentação e bebidas, lavanderia, vendas de mercadorias, piscinas, etc. 7. Evidentemente não se pode atribuir a tal contrato o caráter pretendido, de mera locação de bem móvel, tratando toda essa gama de serviços como meros acessórios. Na verdade, eles são justamente a razão de ser do afretamento dos navios para a comercialização dos pacotes turísticos. 8. Os serviços prestados, tal como descritos no contrato acostado a estes autos, são de natureza complexa, entretanto, se decompõem em vários serviços, mas todos com esta principal característica de estarem relacionados e indissociáveis com a atividade turística inerente ao afretamento por tempo. 9. Na avença em questão, o que interessa não é apenas o transporte propiciado pelo navio afretado, mas o diferencial do negócio, representado pelo conjunto de serviços agregados ao pacote turístico. O contrato não é tipicamente de locação ou transporte, mas de prestação de serviços turísticos, tanto que o objeto social da impetrante refere-se à comercialização, divulgação e distribuição de cruzeiros marítimos. 10. Diferentemente do ISS, em que se aplicam precedentes do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que contratos complexos/híbridos não devem ser desmembrados para fins fiscais, uma vez que a atividade de afretamento não consta na lista de serviços tributáveis pelo ISS, o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação foram positivados no artigo 8º, § 17, da Lei nº 10.865/2004, com a redação dada pela Lei nº 11.727/2008, que não padecem de qualquer inconstitucionalidade. 11. Apelação desprovida. TRF 3ª Região, Apel. 0016286-18.2010.4.03.6100/SP, DJ 22/02/2017.

VI - REMESSA AO EXTERIOR DE VALORES REFERENTES À REMUNERAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS ESPECIALIZADOS. INCIDÊNCIA DA CIDE-REMESSAS. POSSIBILIDADE.

47. É perfeitamente válida a exigência da CIDE segundo os ditames do art. 2º da Lei nº 10.168, de 29/12/2000 (DOU 30/12/200 extra), com a redação que lhe foi dada

pela Lei nº 10.332, de 19/12/2001 (DOU de 20/12/2001), que para maior comodidade transcreve-se a seguir:

“Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (introduzido pela Lei nº 10.332/2001)

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo. (redação dada pela Lei nº 10.332/2001)

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento). (redação dada pela Lei nº 10.332/2001)

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador.” (incluído pela Lei nº 10.332/2001) Conforme se pode verificar no dispositivo legal acima, a redação original da Lei nº 10.168/2000 realmente previa a incidência da contribuição apenas sobre pagamentos de obrigações estipuladas em contratos que envolvessem a transferência de tecnologia (§ 1º).

48. Entretanto, com o advento da Lei nº 10.332/2001, foi incluído o § 2º que ampliou a hipótese de incidência para outros pagamentos efetuados em contratos que não necessariamente envolvam a transferência de tecnologia, como os contratos de assistência administrativa e os royalties remetidos "a qualquer título".

49. Na regulamentação, o art. 10 do Decreto nº 4.195/2002 estabeleceu o seguinte:

Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2o da Lei no 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

I – fornecimento de tecnologia;

II – prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III – serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

IV – cessão e licença de uso de marcas; e

V – cessão e licença de exploração de patentes.

50. A redação do § 2º da Lei e a redação do art. 10 do Regulamento autorizam a interpretação oficial da Administração Tributária no sentido de que a hipótese de incidência da CIDE REMESSAS abrange pagamentos relativos a contratos que não envolvam a transferência de tecnologia, isso porque no art. 10 do Regulamento o Poder Executivo discriminou cinco categorias de contratos, sendo que os contratos incluídos nos incisos III, IV e V não envolvem a obrigatoriedade de transferência de tecnologia. Reforça este entendimento a inclusão do § 1ºA pela Lei nº 11.452/2007, posteriormente ao advento do Regulamento, por meio do qual o legislador ressaltou da incidência a remuneração pela licença ou direitos de comercialização e uso de programas de computador, quando o contrato não envolva a transferência de tecnologia. Em outras palavras, até a inclusão do referido § 1ºA qualquer remuneração relativa a contrato relativo a licença ou direito de comercialização de software deveria ser tributado pela CIDE, situação que só se alterou com a ressalva introduzida pelo § 1ºA, a partir da inclusão desse parágrafo, somente haverá incidência da CIDE sobre a remuneração decorrente desses contratos, se houver transferência de tecnologia. Isso significa que o legislador, por meio da introdução do § 2º, realmente quis ampliar a incidência da CIDE REMESSAS para contratos que não envolvam a transferência de tecnologia.

51. Por fim, aplica-se ao caso a Súmula CARF nº 127 de efeito vinculante conforme a Portaria MF nº 129/2019 :

Súmula CARF nº 127

A incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia

VII - DO IRRF NA BASE DE CÁLCULO DA CIDE

52. No presente caso ocorreram remessas de valores ao exterior decorrentes da prestação de serviços técnicos especializados em prospecção, sondagem, exploração e produção de petróleo e gás. A tributação do IRF está regulamentada no RIR/99 – Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000/99 e na Portaria MF nº 287/1972.

53. Também, no presente caso ocorreram remessas ao exterior decorrentes da prestação dos serviços especializados de levantamento de dados sísmicos, sem transferência de tecnologia, com incidência da tributação da CIDE – REMESSAS, com base no artigo 2º e parágrafos da Lei 10.168/2000, com alteração da Lei nº 10.332/2001, regulamentada pelo Decreto nº 4.195/2001.

54. As Cortes Superiores também entendem assim, veja-se a posição do TRF da 3ª Região, nos termos da ementa a seguir transcrita:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO.
CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO
DOMÍNIO ECONÔMICO. CIDE.
TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA.
CONSTITUCIONALIDADE.
1. Com fundamento no transcrito artigo 149, para
financiar o Programa de Estímulo à Interação

Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo, o legislador instituiu, pela Lei n. 10.168/2000, posteriormente, alterada pela Lei n. 10.332/01, uma contribuição de intervenção de domínio econômico - CIDE.

2. Sua instituição pode se dar por meio de lei ordinária, sendo prescindível sua criação por lei complementar, uma vez que o artigo 149 da CF apenas exige a observância do disposto no artigo 146, III, mais especificamente naquilo que tange à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Precedentes do STF.

3. O "valor da operação" constitui base de cálculo constitucionalmente prevista.

4. A CIDE não tem natureza jurídica de imposto, não se aplicando, pois, o disposto no art. 154, I, da CF.

5. A Lei n. 10.168/00 define expressamente o setor econômico sobre qual incide a contribuição, bem como, sua destinação ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico.

6. Legalidade do Decreto n. 4.195/2002, tendo em vista que referido decreto apenas regulamentou as Leis ns. 10.168/00 e 10.332/01.

7. Também não procede o pedido de declaração de ilegalidade da exação sobre contratos em que não há transferência de tecnologia, pois como já abordado anteriormente a CIDE em comento não se restringe somente aos contratos que impliquem transferência de tecnologia

8. Tampouco procede a alegação no sentido de que as mencionadas leis não se aplicam aos contratos firmados anteriormente à sua vigência, tendo em vista que o momento a ser considerado para a apuração da contribuição é aquele em que se dá o pagamento.

8. Observadas as normas constitucionais para a instituição da contribuição em comento. Precedente da Turma.

9. Apelação desprovida. (Apelação nº 2002.61.00.025277-1/SP).

55. Assim, outra não pode ser a conclusão senão a de que, quando a Lei nº 10.168/00, alterada pela Lei 10332/01, determina, no seu artigo 2º, a incidência da CIDE sobre os VALORES pagos, creditados, entregues, empregados ou remetido, a título de royalties ou da contraprestação de serviços, o que se quer dizer é que tais valores referem-se ao VALOR BRUTO da operação

56. Logo, não se pode levar em conta os custos da pessoa jurídica contratada, ajustando-se, assim, a idéia legal de valores pagos à noção constitucional de faturamento e receita bruta, bases de cálculo eleitas pelo Poder Constituinte para a incidência da CIDE.

57. Entendemos que a tributação de valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior, no tocante à CIDE deve ser o VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO, ainda que não sejam as remessas integralmente enviadas ao exterior. O fato de o contratado não receber a integralidade do valor negociado, em razão da incidência do IRRF, não altera o conceito de faturamento/receita bruta, uma vez que para o seu cálculo não se consideram os custos do serviço prestado. Levando-se em conta o contexto constitucional, do valor da operação não podem ser deduzidas quaisquer despesas que a empresa contratada tenha no Brasil.

58. Nesse sentido, inclusive, manifestou-se a Secretaria da Receita Federal, por sua COSIT – Coordenação de Tributação, por meio da Solução de Divergência nº 17, de 29 de junho de 2011, por meio da qual conclui-se que:

CIDE BASE DE CÁLCULO CIDE. PESSOA JURÍDICA BRASILEIRA. ASSUNÇÃO DO ONUS DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF). O valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus imposto do IRRF.

Embora a COSIT tenha determinado a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, seja de quem for o ônus daquele imposto, o fato é que a possibilidade de dedução do IRRF da base de cálculo da CIDE torna-se ainda mais remota nos casos em que o esse ônus é assumido pela contratante, quando, então, o valor do IRRF significa, na verdade, remuneração adicional paga aos contratados, devendo sobre ela, também, incidir a CIDE.

59. Este CARF também se manifestou neste sentido, vejamos o acórdão nº 3301-001683, da Primeira Turma da Terceira Câmara da Terceira Seção, que, em novembro de 2012, quando do julgamento do processo nº 11080.008132/2008-19, negou provimento ao recurso voluntário do contribuinte, mantendo-se o IRRF na base de cálculo da CIDE-remessa. Confira-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 05/06/2003 a 21/12/2004

CIDE. BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.

A base de cálculo da CIDE é o valor do serviço contratado, creditado e/ ou pago ao prestador no exterior. Inexiste amparo legal para a exclusão do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), em nome e por conta a licenciante, da base de cálculo desta contribuição.

Recurso Voluntário Negado.

60. A mesma turma decidiu :

*(...) BASE DE CÁLCULO. IRRF. EXCLUSÃO. Inexiste amparo legal para se excluir da base de cálculo da CIDE o valor do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre os valores pagos, creditados e/ ou remetidos a residentes/domiciliados no exterior. (...)
(3301-001.764)*

61. Com isso, correto o procedimento da fiscalização.

VIII - DA QUESTÃO DO FNDCT (FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO) E O “BIS IN IDEM”

62. De acordo com informações extraídas do sítio do MCTIC – Ministério da Ciência, Tecnologia, Inovações e Comunicações, o FNDCT é um fundo criado para apoio ao desenvolvimento tecnológico.

O Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT – foi criado em 1969, por meio do Decreto-Lei nº 719, como um instrumento financeiro de integração da ciência e tecnologia com a política de desenvolvimento nacional, tendo por base a experiência do Fundo de Apoio à Tecnologia – FUNTEC, constituído em 1964 e gerido pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico – BNDES.

A Financiadora de Estudos e Projetos – FINEP, empresa pública criada em 24 de julho de 1967, pelo Decreto nº 61.056, é a Secretaria Executiva do FNDCT, desde 15 de março de 1971.

O FNDCT foi criado com o objetivo de apoiar financeiramente programas e projetos prioritários de desenvolvimento científico e tecnológico nacionais, tendo como fonte de receita os incentivos fiscais, empréstimos de instituições financeiras, contribuições e doações de entidades públicas e privadas.

A partir da década de 1970, o FNDCT tornou-se o mais importante instrumento de financiamento para implantação e consolidação institucional da pesquisa e da pós-graduação nas universidades brasileiras e de expansão do sistema de ciência e tecnologia nacional.

A despeito de sofrer ao longo de sua história com a irregularidade na alocação de recursos para sua operacionalização, o FNDCT proporcionou recursos para todo o espectro de atividades de pesquisa científica e de desenvolvimento tecnológico, apoiando ações de formação de recursos humanos e de fortalecimento e consolidação da infraestrutura de ciência e tecnologia.

A partir de 1998, o Governo Federal tomou a iniciativa de criar os Fundos Setoriais, cujos recursos foram alocados no FNDCT. Isso permitiu combinar a garantia de um fluxo contínuo de recursos orçamentários e financeiros com mecanismos eficientes de decisão no apoio à pesquisa e ao desenvolvimento, em todos os níveis, com altos padrões de qualidade.

As receitas que alimentam o Fundo têm diversas origens: recursos ordinários do tesouro nacional; a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE); parcela sobre o valor de royalties sobre a produção de petróleo ou gás natural; percentual da receita operacional líquida de empresas de energia elétrica; percentual dos recursos decorrentes de contratos de cessão de direitos de uso da infra-estrutura rodoviária para fins de exploração de sistemas de comunicação e telecomunicações; percentual dos recursos oriundos da compensação financeira pela utilização de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica; percentual das receitas destinadas ao fomento de atividade de pesquisa científica e desenvolvimento tecnológico do setor espacial; percentual do faturamento bruto de empresas que desenvolvam ou produzam bens e serviços de informática e automação; percentual sobre a parcela do produto da arrecadação do Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM que cabe ao Fundo da Marinha Mercante - FMM; o produto do rendimento de suas aplicações em programas e projetos, bem como nos fundos de investimentos; recursos provenientes de incentivos fiscais; empréstimos de instituições financeiras ou outras entidades; contribuições e doações de entidades públicas e privadas; o retorno dos empréstimos concedidos à Finep.

A [Lei n.º 11.540, de 12 de novembro de 2007](#), e o [Decreto n.º 6.938](#), de 13 de agosto de 2009, regulamentaram o FNDCT e promoveram mudanças no processo de definição e aplicação dos recursos dos Fundos Setoriais. Entre as alterações mais significativas, destacam-se: (a) a criação do Conselho Diretor, órgão central do sistema, presidido pelo Ministro de Estado da Ciência e Tecnologia e composto por membros de governo, representantes da comunidade científica e do setor empresarial; (b) a institucionalização das ações transversais e do Comitê de Coordenação dos Fundos

Setoriais – CCF; e (c) a institucionalização do plano de investimento anual do FNDCT. A regulamentação do FNDCT possibilitou, ainda, que os recursos destinados às operações reembolsáveis, oriundos de empréstimos do FNDCT, pudessem ser aplicados pela Finep, devendo o produto das aplicações ser revertido à conta do Fundo, garantindo, assim, ao FNDCT a acumulação de ativos e patrimônio, permitindo se estruturar como um Fundo de natureza contábil, com receitas próprias, e com objetivo de financiar o desenvolvimento científico e tecnológico e a inovação para promoção do desenvolvimento econômico e social do País.

Os recursos do FNDCT são utilizados para apoiar atividades de inovação e pesquisa em empresas e instituições científicas e tecnológicas - ICTs, nas modalidades de financiamento reembolsável, não-reembolsável e investimento, podendo ser implementados de forma direta ou descentralizada. Na forma direta, a Finep, na qualidade de Secretaria Executiva do Fundo, executa diretamente o orçamento; na forma descentralizada, os recursos são transferidos para outros parceiros que ficam responsáveis pela implementação da ação.

62. A questão foi bem posta pela D. PGFN, que assim se expressou. Adoto seus dizeres como razão de decidir, por concordar plenamente com o arrazoadado :

Alega a interessada que, por força do Decreto nº 2.851/98, já contribui para o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico, mediante parcela dos royalties pagos. Afirma que esta contribuição é específica para o financiamento de pesquisas científicas e desenvolvimento tecnológico, enquanto que CIDE se refere a um programa geral com o mesmo objetivo. Assim, a cobrança da CIDE deve ser afastada em razão do bis in idem.

Primeiramente, cabe esclarecer que o pagamento de royalties não se confunde com o pagamento da CIDE. Os royalties, conforme define o artigo 11 do Decreto nº 2.705/98, constituem compensação financeira devida pelos concessionários de exploração e produção de petróleo ou gás natural, e serão pagos mensalmente, com relação a cada campo, a partir do mês em que ocorrer a respectiva data de início da produção, vedada quaisquer deduções.

Já a CIDE tem natureza jurídica de tributo. Nesse caso, trata-se de prestação pecuniária compulsória, instituída em lei. Uma vez ocorrido o evento descrito abstratamente na regra matriz de incidência tributária, o crédito deve ser devidamente constituído.

As hipóteses de extinção, suspensão e exclusão do crédito tributário estão taxativamente descritas no CTN.

Dessarte, se a autuada incorre nessas duas situações, deve cumprir com as respectivas obrigações, seja de natureza tributária (crédito tributário), seja de natureza compensatória (royalties)

Não existe hipótese de dispensa ou extinção do crédito tributário na situação narrada pela recorrente. Logo, correta a cobrança da CIDE, mesmo que a destinação dos recursos seja a mesma da parcela dos royalties pagos. E por terem naturezas diversas, não há que se falar em bis in idem, que só ocorre quando há cobrança de mais de um tributo sobre o mesmo fato gerador, e pelo mesmo ente tributante.

63. Portanto, correto o lançamento.

DOS JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

64. Evitando-se maiores digressões sobre o tema, este CARF já emitiu a Súmula nº 4, pacificando a questão.

65. Aplicamos ao presente caso, portanto, a Súmula CARF nº 4 :
A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

66. Os juros se aplicam sobre o total do crédito tributário, do qual a multa de ofício é integrante.

Conclusão

67. Por todo o exposto, nego provimento ao recurso para considerar o valor do afretamento como prestação de serviço e também negar provimento quanto à exclusão do IRRF sobre a base de cálculo da CIDE.

É o meu voto.

assinado digitalmente

Ari Vendramini - Relator

