



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16682.721161/2012-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.149 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de dezembro de 2017
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
Recorrente PETROLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2008

NULIDADE DO LANÇAMENTO. EXAME DE DOCUMENTOS

A arguição de nulidade do lançamento em relação aos contratos de prestação de serviço que não foram solicitados e nem examinados em sua profundidade pelo Auditor Fiscal diz respeito à questão de prova da verificação da ocorrência do fato gerador do IRRF. Referida matéria deve ser reservada ao exame do mérito de demanda. O lançamento foi fundamentado e o Fiscal delimitou a base de incidência tributária. Se existem inconsistências relevantes, elas serão analisadas por ocasião da apreciação do mérito.

PLATAFORMAS. NATUREZA DE EMBARCAÇÕES

As plataformas (fixas ou flutuantes) devem ser consideradas como embarcações. Natureza foi conferida aos navios sonda na Solução de Consulta COSIT nº 225/2014 e às plataformas semissubmersíveis na Solução de Consulta COSIT nº 12/2015.

COLIGAÇÃO DE CONTRATOS. BIPARTIÇÃO ARTIFICIAL. IRRF. ALÍQUOTA ZERO DAS REMESSAS A EMPRESAS ESTRANGEIRAS A TÍTULO DE AFRETAMENTO

A vinculação na execução simultânea de contratos de afretamento e de prestação de serviços é perfeitamente legítima e não autoriza a desconsideração dos contratos pactuados da forma como efetivada no lançamento.

No caso em apreço constata-se que a presunção lançada pela fiscalização para descaracterizar os contratos de afretamento não encontra respaldo na Lei nº 9.481/97 com as alterações estabelecidas pela Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, que trouxe em seu bojo a bipartição de contratos como consequência natural do negócio jurídico. Insubsistência da motivação do lançamento.

TRIBUTAÇÃO DAS REMESSAS FEITAS A PARAISOS FISCAIS

Correta a exigência do IRRF à alíquota de 25% no caso dos pagamentos a residentes em paraísos fiscais, conforme art. 8º da Lei nº 9.779/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e afastar a preliminar de nulidade. No mérito, por maioria, dar-lhe provimento parcial para: (i) exonerar o crédito tributário exigido no lançamento, com exceção dos pagamentos realizados em favor de empresas residentes em países de tributação favorecida, em que incide o imposto à alíquota de 25%; e (ii) afastar os juros sobre a multa de ofício, com relação à parte mantida da exigência fiscal. Vencido o conselheiro Cleberson Alex Friess que negava provimento quanto à incidência dos juros sobre a multa de ofício.

(Assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess – Presidente em exercício.

(Assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Andréa Viana Arrais Egypto, Rayd Santana Ferreira, Luciana Matos Pereira Barbosa e Virgílio Cansino Gil. Ausente justificadamente a Conselheira Miriam Denise Xavier.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto, em face da decisão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (DRJ/RJI), que julgou improcedente a impugnação, considerando procedente o lançamento do Imposto de Renda na Fonte no valor de R\$ 506.401.044,16, com multa de ofício de 75%, no valor de R\$ 379.800.783,12, e juros de mora, no valor de R\$ 218.643.974,52, totalizando R\$ 1.104.845.801,12 (fl. 02), conforme ementa do Acórdão nº 12-54.293 (fls. 15949/15986):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE
IRRF*

Ano-calendário: 2008

*CONTRATO DE AFRETAMENTO DE PLATAFORMA E
CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - NATUREZA
DO PAGAMENTO PARA FINS TRIBUTÁRIOS*

Para fins tributários, é necessário verificar qual a natureza dos pagamentos, tendo em vista a realidade fática, e não a formalidade dos contratos. Dos fatos apontados nos autos, restou comprovado tratar-se de um único contrato de prestação de serviços, embora formalmente sejam firmados dois acordos, um de afretamento e outro de prestação de serviços.

*CONTRATO DE AFRETAMENTO DE PLATAFORMA -
RETENÇÃO DO IRRF - ALÍQUOTA ZERO
IMPOSSIBILIDADE.*

Para fins de usufruir a aplicação da alíquota zero na determinação do imposto de renda retido na fonte, é necessário que a finalidade seja o transporte de cargas e pessoas. Embora as plataformas se locomovam na água, a atividade para a qual foram concebidas é a pesquisa, exploração e prospecção de petróleo.

RENÚNCIA FISCAL - INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA

Embora a Lei 9.481/97, Lei nº 9.532/97 e o art. 691, I do RIR/99, não tenham, de forma expressa, restringido o tipo de atividade explorada pela embarcação afretada, seja ela destinada ao transporte de passageiros/carga, à exploração de petróleo ou outras atividades marítimas, deve-se levar em conta que não é possível ampliar o sentido da norma, dando interpretação ampla ao termo embarcação, já que o artigo 111 do CTN dispõe: "interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre a outorga de isenções".

*NULIDADE – AUSÊNCIA DE CONTRATOS DE PRESTAÇÃO
DE SERVIÇOS – INCABÍVEL*

Não cabe declarar nulidade do lançamento quando está demonstrada, por outros meios de prova, a infração apurada.

Caberia, se fosse o caso, à autuada demonstrar o equívoco no lançamento com provas apresentadas na impugnação.

REMUNERAÇÃO A QUALQUER TÍTULO - PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA - INCIDÊNCIA DO IRRF EM REMUNERAÇÃO DE QUALQUER NATUREZA.

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

ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO Nº 8/99 – REVOGADO - INAPLICABILIDADE

O Ato Declaratório Normativo nº 8/99 foi revogado pela IN SRF nº 252/2002, mantendo sua força normativa para o período que ficou vigente, de 29/01/1999 até 03/12/2002.

PAÍSES SIGNATÁRIOS DE TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO – INAPLICABILIDADE PARA PAGAMENTOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

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, bem como que nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da Renda das quais o Brasil é signatário, esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados.

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO – BASE LEGAL - CABIMENTO

A multa de ofício integra a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, o crédito tributário, sendo legítima a incidência dos juros de mora calculados com base na Taxa Selic.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC - BASE LEGAL – SÚMULA nº 4 CARF - CABIMENTO

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil são devidos nos períodos de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC para títulos federais.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O presente processo trata sobre cobrança de créditos tributários (CT) relativos ao IRRF lançados através da lavratura de AI - Auto de Infração (fls. 15.181/15.185), o qual foi cientificado a contribuinte pessoalmente em 06/12/2012 (fl. 15182).

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 15226/15345) o Auditor Fiscal aduziu o seguinte:

1. O objetivo do processo é apurar a possível incidência do imposto de renda retido na fonte sobre os pagamentos em favor de empresas estrangeiras, a título de afretamento de plataformas, navios sondas para pesquisa/exploração de petróleo e gás;
2. A autuada esclareceu que a maior parte da remuneração destes serviços se refere a afretamento e é destinada ao exterior, fazendo jus ao benefício da alíquota de IRRF reduzida a zero conforme previsto no artigo 691 do RIR/99;
3. Assevera que o artigo 8º, da Lei nº 9.779/99, determina a aplicação da alíquota de 25% quando o beneficiário da remuneração destes serviços for residente em paraíso fiscal ou em país com tributação favorecida;
4. O Ato Declaratório SRF nº 08, de 29/01/1999, esclarecia que a aplicação da alíquota zero só caberia para os contratos firmados até 31/12/1998, tendo sido esse Ato expressamente revogado pela IN SRF nº 252/2002;
5. O benefício da alíquota zero seria vinculado a quatro requisitos cumulativos:
 - a. O pagamento tem que ser de frete, afretamentos, aluguéis e arrendamentos;
 - b. O bem locado tem que ser necessariamente embarcação estrangeira ou aeronave;
 - c. A operação tem que ser regular e autorizada por autoridade competente;
 - d. O domicílio do beneficiário não pode ser em paraíso fiscal ou em país com tributação favorecida;
6. O artigo 2º, inciso V da Lei nº 9.537/97, define embarcação como sendo qualquer construção, inclusive plataformas flutuantes, sujeita à inscrição na autoridade marítima e suscetível de locomoção na água, transportando pessoas ou cargas;
7. Cita autuação anterior em que restou consignado que as plataformas não se enquadram no conceito de embarcação e por isso não se beneficiam da alíquota zero prevista no artigo 1º da Lei nº 9.481/97;
8. Destaca que em outros lançamentos ocorreram situações onde foram 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. Do total desses contratos eram atribuídos o percentual de 90% ao contrato de afretamento e 10 % ao contrato de prestação de serviços. Entretanto, constatou-se que o

pagamento relativo à prestação de serviços era insuficiente para cobrir os custos destes, fazendo com que a controladora estrangeira retornasse à empresa nacional parte dos valores recebidos a título de afretamento sob a forma de aporte. Esses repasses foram tributados por se entender que tais pagamentos feitos à empresa estrangeira, a título de afretamento, incluíam remuneração pela prestação de serviços;

9. Foram solicitados detalhes das remessas ao exterior englobadas na Ficha 32 linhas 50 (Operações com o Exterior Importações não especificadas) e os contratos relativos aos afretamentos pagos a empresas estrangeiras, no ano-calendário 2008, informados na Ficha 32 da DIPJ;
10. Da análise dos contratos de afretamento e de prestação de serviços concluiu-se que afretamento é parte secundária, integrante e inseparável dos serviços contratados;
11. Foram efetuados 3.119 pagamentos a 243 beneficiários, referentes ao afretamento de 567 unidades, no montante de cerca de nove bilhões de reais no ano de 2008, sem retenção de IRRF e sem recolhimento da CIDE;
12. Diante do volume dos pagamentos foram selecionados os beneficiários do quadro abaixo e intimada a autuada para apresentar os contratos de afretamento com os seus respectivos anexos e aditivos, bem como cópia dos *invoices* e Relatórios/Boletins de Medição;

Maiores Beneficiários Selecionados - em Reais		
1	PRIDE FORAMER SAS	527.852.673,22
2	DIAMOND OFFSHORE NETHERLANDS B.V.	378.062.423,88
3	TRANSOCEAN UK LIMITED	294.994.127,80
4	NOBLE DRILLING (NEDERLAND) B.V.	269.354.783,51
5	DIAMOND OFFSHORE DRILLING (UK) LTD.	261.826.135,86
6	SAIPEM ENERGY SERVICES SPA	141.455.313,08
7	SBM DO ESPIRITO DO MAR B.V.	135.141.852,24
8	PETROBRAS NETHERLANDS B.V.	134.063.877,38
9	ETESCO DRILLING COMPANY B.V.	128.195.918,20
10	SBM SEATECH INC	109.441.934,77
11	SBM SYSTEMS INC.	107.724.524,47
12	STAR INTERNATIONAL DRILLING LIMITED	92.649.441,95
13	ESPADARTE MV14 BV	90.348.787,42
14	SBM SERVICES INC. S.A.	85.638.801,18
15	BJ SERVICES INTERNATIONAL S.A.R.L.	30.500.262,35
Total		2.787.250.857,30

13. Afirma que devido ao diminuto prazo disponível para conclusão do trabalho, o histórico de pedidos de prorrogação de prazo e ao risco de decadência de créditos tributários, optou-se por não demandar os contratos de prestação de serviços vinculados ao segundo lote de afretamentos informados.
14. O simples teor dos contratos, apresentados no segundo lote, já seria suficiente para demonstrar que o modelo de contratação era semelhante ao do primeiro lote;

-
15. Após análise dos documentos, confirmou-se que as contratações de prestação de serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços foi artificialmente bipartida em dois contratos, um de afretamento e outro de serviços, onde de um lado estava a PETROBRAS, como contratante, e do outro, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, atuando em conjunto, de forma interdependente, com responsabilidade solidária;
 16. O percentual maior do preço é pago pelo afretamento da unidade e destinada ao exterior, sem retenção do imposto de renda na fonte e sem o recolhimento da CIDE, e o percentual pago pelos serviços no Brasil, tributado na fonte, encontra-se em um patamar bem inferior ao do afretamento;
 17. Quanto à 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;
 18. Mesmo nos casos onde há somente pagamento de afretamento (ALASKAN STAR SS39, FALCON STAR SS45) o IRRF, no percentual de 25%, ainda seria devido uma vez que a empresa beneficiária está sediada em paraíso fiscal/país com tributação favorecida;
 19. Assevera que as características dos contratos de afretamento e de prestação de serviços de cada unidade operacional apresentam vínculos que comprovam não serem eles autônomos e conclui que a autuada infringiu a legislação tributária quando efetuou pagamentos de afretamento ao exterior sem fazer a retenção do IRRF.
 20. Em todos os casos analisados as empresas estrangeira e nacional pertenciam ao mesmo grupo econômico e desempenharam, de forma conjunta e solidária, atividades formalmente contratadas de forma segregada, tendo ambas um único objetivo que era a prestação de serviços para a autuada;
 21. Na apuração do IRRF, foi observado o disposto no artigo 725 do RIR/99, com o reajustamento da base de cálculo.
 22. A BASE LEGAL para lançamento do IRRF foram os artigos 682, inciso I; 685, inciso II, alínea “a” e 708 do RIR/99.
 23. Restou demonstrado que os serviços contratados pela autuada, perante os quinze beneficiários selecionados, correspondem à definição de "serviços técnicos", sujeito 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, chegando no seguinte resultado:

Pagamentos a Título de Afretamento para Beneficiários no Exterior					
PA	Valor (R\$)	País com Tributação		IRRF	CIDE
		Favorecida	Não Favorecida		
janeiro-08	198.370.749,04	7.599.982,26	190.770.766,79	36.198.756,85	23.456.950,59
fevereiro-08	133.116.869,05	7.717.340,60	125.399.528,45	24.701.775,42	15.781.864,45
março-08	218.895.019,96	7.881.095,03	211.013.924,93	39.864.783,14	25.875.980,31
abril-08	76.048.207,48	-	76.048.207,48	13.420.271,91	8.946.847,94
maio-08	273.377.495,12	12.109.209,84	261.268.285,28	50.142.571,27	32.352.006,64
junho-08	241.356.579,32	7.003.235,23	234.353.344,09	43.690.684,23	28.504.746,35
julho-08	247.822.438,43	6.736.037,78	241.086.400,65	44.790.004,87	29.261.244,33
agosto-08	278.071.172,19	3.605.894,68	274.465.277,51	49.637.013,87	32.770.818,61
setembro-08	313.388.777,96	11.634.195,05	301.754.582,91	57.128.873,77	37.051.765,17
outubro-08	23.865.729,94	10.364.584,67	13.501.145,27	5.837.416,61	2.970.314,66
novembro-08	121.069.395,46	-	121.069.395,46	21.365.187,43	14.243.458,29
dezembro-08	661.868.423,34	17.997.866,80	643.870.556,54	119.623.504,79	78.149.192,81
2008	2.787.250.857,30	92.649.441,95	2.694.601.415,36	506.401.044,16	329.365.190,15

A Contribuinte apresentou tempestivamente sua IMPUGNAÇÃO (fls. 15350/15447) instruída com os documentos nas fls. 15448 a 15943, amparada nos seguintes argumentos:

1. Os indícios apontados pelo fisco para concluir que no caso haveria um único contrato de prestação de serviços que abarcaria o afretamento das embarcações denotam apenas a existência de contratos coligados - união de contratos com dependência recíproca necessária/voluntária, figura conhecida e reconhecida pela doutrina civilista e que nada tem de ilegal;
2. Os contratos de afretamento podem ser de várias modalidades, interessando ao caso o afretamento a casco nu, semelhante a aluguel de coisa móvel, e o afretamento por tempo, no qual a embarcação é entregue armada e tripulada, ou seja, envolve prestação dos serviços que constituem a gestão náutica da embarcação. Porém, a gestão comercial - utilizar a embarcação nos fins a que se destina, que em última análise, é o objetivo do afretamento - será sempre transferida ao Afretador que pode exercê-la de forma direta ou terceirizada, como faz a Recorrente quando contrata empresa no Brasil para prestar serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços, fato que afasta a pretensão fiscal de que o afretamento seja parte de tais serviços, ainda que estes sejam prestados pela dona da embarcação;
3. No caso está havendo alteração via interpretação da qualificação da relação jurídica entre as partes, com violação aos artigos 170 da CF/88, 109 e 110 do CTN e da jurisprudência administrativa e judicial;
4. O auto de infração foi lavrado sem que fossem solicitados à Requerente e muito menos examinados pela d. autoridade Fiscal os contratos de prestação de serviços relacionados no Auto de Infração. As autuações foram lavradas a partir de cópias dos contratos de prestação de serviços de 2 embarcações NOBLE MURAVLENKO E NOBLE SEGERIUS e o Convite relativo à unidade OCEAN WINNER, obtidos no curso de outros procedimentos fiscais e em razão das conclusões a que chegaram os Fiscais autuantes nesses

outros procedimentos. Daí a nulidade do lançamento em relação aos contratos que não foram solicitados nem examinados pela d. autoridade lançadora;

- 5. As plataformas marítimas móveis são embarcações sujeitas ao IRRF à alíquota zero, tudo conforme a legislação e pacíficos pronunciamentos da doutrina, da jurisprudência e de diversas autoridades administrativas, inclusive na esfera tributária;*
- 6. Assentado que as plataformas móveis são embarcações, sujeitas, portanto, à alíquota zero de IRRF, cumpre apenas ressaltar que mesmo relativamente às 2 (duas) únicas plataformas (Alaskan Star e Atlantic Star) cujo pagamento do afretamento se deu a beneficiário residente em país de tributação favorecida (Ilhas Cayman), ainda assim é aplicável por força do Ato Declaratório 8/99 a alíquota zero e não a alíquota de 25% prevista no art. 8º da Lei nº 9.779/97;*
- 7. Quando menos não seriam tributáveis os valores pagos a domiciliados em países signatários de tratados para evitar dupla tributação;*
- 8. Em qualquer hipótese, não poderão ser exigidos juros de mora sobre o valor lançado a título de multa de ofício, por falta de previsão legal.*

Diante da impugnação tempestiva, o processo foi encaminhado à DRJ/RJI para julgamento, em que, através do Acórdão nº 12-54.293, decidiu pela improcedência da impugnação apresentada mantendo o crédito tributário constante do AI.

A Contribuinte foi instada a pagar ou a recorrer através de intimação (fls. 15987/15988), com data de ciência eletrônica por decurso de prazo em 17/04/2013 (fl. 15991).

Tempestivamente, em 26/04/2013, por entender que a decisão recorrida limitou-se a referendar as conclusões do AI sem trazer qualquer argumento que pudesse infirmar os fundamentos da impugnação, apresentou RECURSO VOLUNTÁRIO (fls. 15994/16121), em que reitera os argumentos apresentados por ocasião da impugnação e destaca que:

1. A coligação/união de contratos é figura conhecida e reconhecida pela doutrina civilista;
2. Mesmo se fosse contratada apenas uma empresa sediada no estrangeiro, também seriam feitos dois contratos distintos formalizados em um único instrumento, ou contratos coligados, um de prestação de serviços e outro de afretamento de embarcação, cada qual com sua individualidade e sujeitos às regras tributárias próprias;
3. Os contratos de afretamento podem ser de várias modalidades, sendo as mais conhecidas o afretamento a casco nu, o afretamento a tempo e o afretamento por viagem;

4. No caso em comento as modalidades utilizadas são o afretamento a casco nu, semelhante ao aluguel de coisa móvel, onde fica a cargo do Afretador tanto a gestão náutica quanto a gestão comercial da embarcação, e o afretamento por tempo, onde fica a cargo do Fretador a gestão náutica, que consiste na entrega da embarcação ao Afretador armada e tripulada;
5. Nas duas modalidades de afretamento a gestão comercial, que é a utilização da embarcação nos fins a que se destina, sempre é transferida ao Afretador que poderá exercê-la diretamente ou de forma terceirizada;
6. A contribuinte, quando firma contrato de afretamento, seja a casco nu ou a tempo, terceiriza a gestão comercial contratando no Brasil empresas para prestar os serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços;
7. Se a Contribuinte desenvolvesse a gestão comercial de forma direta, sem contratar empresas terceirizadas para prestar esses serviços, o contrato de afretamento continuaria sendo necessário, o que evidencia a sua absoluta autonomia em relação ao contrato de prestação de serviço. Dessa forma fica demonstrado que a afirmação do Fiscal de que não há afretamento puro e simples e que o fornecimento das unidades é parte integrante e indissociável dos serviços contratados, não subsiste;
8. A fiscalização alterou a forma e substancia dos contratos típicos de direito privado, violando os artigos 109 e 110 do CTN;
9. O entendimento por parte da fiscalização de que ocorreu um único contrato com a empresa sediada no exterior, afronta a liberdade do contribuinte de contratar e de organizar os seus negócios, violando o artigo 170 da CF/88;
10. O Auto de Infração é nulo em relação aos contratos de prestação de serviços que não foram solicitados e nem examinados pelo auditor fiscal;
11. Traz argumentos no sentido de que as plataformas são embarcações, invocando precedentes da própria contribuinte que corrobora esse entendimento. Cita jurisprudências do STF e do TRF da 2ª Região no sentido de que plataformas marítimas móveis são embarcações;
12. A legislação tributária remete à linguagem comum que define embarcações como sendo toda construção cujo objetivo é navegar, ou seja, o que distingue e individualiza embarcação é a capacidade de navegar;
13. As plataformas móveis, objeto do auto de infração, são embarcações em razão de suas características técnicas e de acordo com as normas de Direito Marítimo;
14. Há um evidente equívoco do Fisco quando alega que o artigo 2º, inciso V, da Lei nº 9.537/97, ao incluir a expressão "transportando

pessoas ou carga", estaria adotando um conceito de embarcação para o qual a efetiva destinação ao transporte de cargas e pessoas seria essencial;

15. A Autoridade Marítima baixou a NORMAN 01, aprovada pela Portaria nº 9, de 11/02/2000, do Diretor de Portos e Costas, onde as Plataformas Móveis são conceituadas, em razão das características técnicas, como embarcações, e a NORMAN nº 04, aprovada pela Portaria 0061/DPC. De 22/10/2001, que inclui no rol dessas embarcações as destinadas a realizar prospecção, perfuração, produção, armazenamento de petróleo (plataformas, navios sonda, FPSO e FSO);
16. No contexto do Capítulo 89, Posição 8905 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM as plataformas de perfuração e exploração móveis são tratadas como espécies do gênero Embarcação e não do gênero estruturas flutuantes;
17. Plataformas são embarcações de acordo a Instrução Normativa nº 136, de 08/10/1987 da Secretaria da Receita Federal;
18. Existem várias manifestações de Autoridades Administrativas no sentido de que Plataformas Móveis são embarcações e cita como exemplo o Parecer SLTN nº 68, de 27/01/10970, exarado no Processo 124.364/68, e o Parecer CST nº 145, de 21/07/1971, exarado no Processo nº 406.771/71;
19. Comprovado que Plataformas móveis são Embarcações, portanto sujeitas à alíquota zero de IRF, é inaplicável a tributação de 25% prevista no artigo 8º, da Lei 9.779/97 mesmo para os pagamentos de afretamento referentes às Plataformas Alaskan Star e Atlantic Star cujo beneficiário é residente em país de tributação favorecida (Ilhas Cayman);
20. Exigir Imposto de Renda na Fonte sobre remessas efetuadas pela Petrobrás, relativas a contratos celebrados antes de 31/12/0998, viola as normas constitucionais pertinentes ao Estado de Direito (art. 1º, "caput"), à Segurança Jurídica (art. 5º, "caput") e à igualdade (art. 5º, "caput", e art. 150, inciso II);
21. Assevera sobre a impossibilidade material e formal da revogação do Ato Declaratório SRF nº 8/99 pela Instrução Normativa SRF nº 252/2002;
22. No caso concreto, onde estão sendo remetidos para países com os quais o Brasil firmou acordos para evitar a bitributação, valores destinados ao pagamento de contrato de afretamento ou, como sustenta a fiscalização, supostos serviços prestados, é perfeitamente aplicável o disposto no artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE/1977, devendo a tributação de tais rendimentos acontecer somente no país de residência do beneficiário;

23. O CTN e a Legislação Ordinária Federal não amparam a incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício.

Finaliza seu Recurso Voluntário requerendo seu provimento para o fim de se reconhecer a insubsistência dos Autos de Infração lavrados, caso não seja reconhecida a sua nulidade.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões ao Recurso Voluntário da Petrobrás, onde, em síntese, aduz a seguintes razões para manutenção da decisão recorrida:

1. Inexistência de nulidade no lançamento uma vez que não houve prejuízo à defesa, não houve nenhuma violação do devido processo legal ou à ampla defesa e tampouco deficiência na motivação;
2. A existência de jurisprudências sobre os contratos de prestação de serviços firmados pela Petrobrás, no sentido de que existe artificialidade na contratação fracionada de serviços e afretamento, especialmente quando as empresas afretadora e prestadora de serviço são de um mesmo grupo econômico. Cita os processos administrativos como exemplos nº 15521.000124/2005-04, 15521.000127/2009-63, 19395.720024/2012-62, 19395.720263/2012-12 e 16682.721162/2012-35 como exemplo;
3. Apesar da repartição formal dos contratos 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;
4. Inexistência de dupla tributação das remessas feitas a países signatários de tratados internacionais para evitar a dupla tributação, uma vez que inexistem impedimentos por parte destes tratados e a legislação tributária nacional exige a tributação de rendimentos provenientes de prestação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia;
5. Em relação às remessas feitas a paraísos fiscais não tem cabimento a pretensão da recorrente de emprestar validade ao Ato Declaratório 8/99 até os dias atuais uma vez que a mesma autoridade que o editou determinou sua revogação, expressamente, sem margem a qualquer resquício de dúvidas;
6. Ainda que não restasse caracterizada a bipartição artificial do contrato de prestação de serviços, a tributação pelo IRRF do afretamento de plataforma seria devida na alíquota de 15%, uma vez que estas não se enquadram na definição de Embarcações;
7. Afirma que incidem juros de mora sobre as multas de ofício e diz que afastar sua incidência frustraria totalmente a finalidade dos dispositivos legais que cominam multa de ofício, uma vez que o prazo necessário à conclusão do processo administrativo, somado ao tempo de uma posterior fase judicial acabariam com o impacto punitivo ou

Processo nº 16682.721161/2012-91
Acórdão n.º **2401-005.149**

S2-C4T1
Fl. 8

educativo da multa, dada a corrosão pela inflação. Cita a Súmula nº 4 do CARF para reforçar seu entendimento.

Finaliza suas contrarrazões requerendo que seja negado provimento ao Recurso Voluntário, mantendo incólume o lançamento fiscal em análise.

É o relatório

Voto

Conselheira Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora.

Juízo de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Delimitação da lide

Trata o presente processo da exigência de Imposto de Renda na Fonte sobre pagamentos em favor de empresas estrangeiras a título de afretamento.

Entendeu a Fiscalização que os contratos de prestação de serviços firmados pela Recorrente foram artificialmente bipartidos em dois contratos, um de afretamento e outro de serviços, tendo de um lado, como contratante, a PETROBRAS, e de outro, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, as quais atuaram em conjunto e com responsabilidade solidária.

Segundo a Fiscalização, 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 que absorvem o afretamento, sendo que 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, enquanto parcela muito inferior é atribuída aos serviços prestados por empresas no Brasil, e tributada na fonte.

Relata que dos casos concretos, traz vasta comprovação de que as empresas contratadas pela Petrobras representam um só grupo econômico e que há evidente semelhança entre as contratações examinadas no curso do procedimento fiscal atual e os anteriores com vinculação entre as contratadas.

Em razões recursais a contribuinte argumenta acerca da nulidade do lançamento por ter a autoridade fiscal abarcado na autuação contratos não analisados.

Disserta sobre a prestação de serviços e do afretamento e conclui que em qualquer hipótese, estando em um mesmo instrumento ou em contratos separados, permanece a individualidade de cada instrumento que se sujeita as regras tributárias que lhes são próprias.

Assevera que o fato das empresas que contrataram com a Recorrente pertencerem ao mesmo grupo econômico não interfere na individualização dos contratos. Isso porque a união dos contratos por sua dependência recíproca é absolutamente legítima e não autoriza a desqualificação de um e a absorção pelo outro. Destaca que o Fisco não poderia transformar o contrato de afretamento em contrato de prestação de serviço técnico a fim de tributá-lo como tal.

Traz argumentos sobre a natureza de embarcação das plataformas.

Pleiteia pela aplicação da alíquota zero nos limites da lei com relação aos pagamentos a beneficiários residente em país de tributação favorecida e a não tributação dos valores pagos a beneficiários localizados em países signatários de tratados para evitar a dupla tributação. Requer a não incidência de juros sobre a multa de ofício.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões em que requer seja negado provimento ao Recurso Voluntário com a manutenção do lançamento fiscal.

Preliminar - Nulidade do lançamento com relação aos contratos de prestação de serviço que não foram solicitados e nem examinados pela autoridade fiscal

A Recorrente afirma que a autoridade lançadora admitiu que não foram por ela solicitados e nem analisados os contratos de prestação de serviços que se deram em diversas embarcações, extrapolando as conclusões obtidas da análise dos demais contrato.

Aduz que foi através da análise conjunta dos contratos de prestação de afretamento e de prestação de serviços técnicos que levou a fiscalização a se convencer do cabimento do lançamento, razão porque a autoridade lançadora não poderia ter presumido que os contratos não solicitados e nem examinados, seriam essencialmente iguais aos de fato examinados, necessitando provar tal alegação.

Destarte, de acordo com a Autoridade Fiscal, diante do volume de dados a serem trabalhados, e após a aplicação de filtros, chegou-se a um total de quinze beneficiários. Com a delimitação dos beneficiários, a autuada foi intimada a apresentar os contratos de afretamento. No entanto, em função do prazo disponível para conclusão do trabalho e em face do risco de decadência de créditos tributários, optou-se por não demandar os contratos de prestação de serviços vinculados ao segundo lote de afretamentos informados. Asseverou que o simples teor dos contratos de afretamento, apresentados no segundo lote, já seria suficiente para demonstrar que correspondem ao mesmo modelo de contratação já observado nos contratos obtidos na primeira etapa do procedimento fiscal.

Ocorre que a arguição de nulidade do lançamento em relação aos contratos de prestação de serviço que não foram solicitados e nem examinados em sua profundidade pelo Auditor Fiscal diz respeito à questão de prova da verificação da ocorrência do fato gerador do IRRF sobre os pagamentos efetuados em favor de empresas estrangeiras a título de afretamento. Referida matéria deve ser reservada ao exame do mérito da demanda. Isso porque o lançamento foi fundamentado e o Fiscal delimitou a base de incidência tributária. Se existem inconsistências relevantes, elas serão posteriormente analisadas por ocasião da apreciação do mérito.

Assim, rejeito a preliminar.

Da decisão recorrida e a natureza de embarcação das plataformas

Conforme se constata do Termo de Verificação Fiscal, conquanto a autoridade fiscal tenha se referido à tese de que as plataformas não são embarcações e, portanto, não estariam albergadas pela redução da alíquota zero de IRF positivada no art. 691 do RIR/99, o fez, dentro do contexto da análise de outros procedimentos fiscais anteriores que não chegaram a examinar as características dos contratos firmados para a obtenção das unidades (fls. 15.229/15.231).

A motivação inserida na acusação fiscal ora em exame, diz respeito à análise da artificialidade da bipartição dos contratos de afretamento e de prestação de serviços para justificar a tributação das remessas de valores para pagamento de afretamentos a empresas do exterior, além da caracterização de que os valores pagos decorreram da realização de serviços técnicos.

Inobstante o conceito de embarcação não ter sido a motivação para o lançamento, a decisão de piso incluiu como fundamento jurídico adicional a tese de que a plataforma não seria embarcação para o fim de usufruir o benefício previsto no art. 691 do RIR/99. No entanto, o argumento principal adotado na decisão da DRJ para manter a procedência do Auto de Infração foi a contratação artificialmente bipartida em dois contratos.

O Recurso Voluntário traz em seu bojo, nas fls. 16.051/16.082 vários conceitos de “embarcação”; disserta acerca da natureza das plataformas que sempre foram denominadas de embarcação e estão submetidas às regras a elas aplicáveis, tais como, registro de propriedade sob determinada bandeira com nome e nacionalidade, classificação, certificados de borda livre, linha de carga, tonelagem e segurança de equipamento-rádio, apólice de seguro casco. Assevera sobre as características técnicas; destaca a jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais, do Supremo Tribunal Federal no RE 76.133/RJ, além da nomenclatura comum do Mercosul, das normas de Direito Marítimo, das manifestações administrativas da RFB, e legislação tributária que conferem às plataformas o tratamento de embarcações.

Em face das razões recursais acerca do tema destacado, necessário se faz a análise da matéria em questão.

Com efeito, a Lei nº 9.537, de 11 de dezembro de 1997, ao dispor sobre a segurança do tráfego aquaviário em águas sob jurisdição nacional, estabeleceu em seu art. 2º o conceito de embarcação nos seguintes termos:

Art. 1º A segurança da navegação, nas águas sob jurisdição nacional, rege-se por esta Lei.

§ 1º As embarcações brasileiras, exceto as de guerra, os tripulantes, os profissionais não-tripulantes e os passageiros nelas embarcados, ainda que fora das águas sob jurisdição nacional, continuam sujeitos ao previsto nesta Lei, respeitada, em águas estrangeiras, a soberania do Estado costeiro.

§ 2º As embarcações estrangeiras e as aeronaves na superfície das águas sob jurisdição nacional estão sujeitas, no que couber, ao previsto nesta Lei.

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, ficam estabelecidos os seguintes conceitos e definições:

V - Embarcação - qualquer construção, inclusive as plataformas flutuantes e, quando rebocadas, as fixas, sujeita a

inscrição na autoridade marítima e suscetível de se locomover na água, por meios próprios ou não, transportando pessoas ou cargas;(Grifamos).

Cumpre destacar que o inciso XIV do mesmo diploma legal define plataforma nos seguintes termos:

XIV - Plataforma - instalação ou estrutura, fixa ou flutuante, destinada às atividades direta ou indiretamente relacionadas com a pesquisa, exploração e exploração dos recursos oriundos do leito das águas interiores e seu subsolo ou do mar, inclusive da plataforma continental e seu subsolo; (Grifamos).

Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do REsp 1341077/RJ, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 09/04/2013, (DJe 16/04/2013), ao tratar da isenção do IPI de que trata a Lei nº 8.032/90, conferiu às plataformas marítimas a natureza de embarcação quando determinou que, “em se tratando de legislação especial, sua revogação não impede que as partes, peças e componentes destinados ao reparo, revisão e manutenção de embarcações, ainda que plataformas petrolíferas, gozem da isenção genérica prevista no art. 2º, inciso II, alínea "j", e o art. 3º da Lei nº 8.032/90, como disciplina geral”.

Ademais, o Código Tributário Nacional determina que a definição, conceitos e formas de institutos típicos de direito privado não podem ser alterados pela lei tributária:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Assim, cumpre deixar claro que as plataformas (fixas ou flutuantes) devem ser consideradas como embarcações, tanto que esta natureza foi conferida aos navios sonda na Solução de Consulta COSIT nº 225/2014 e às plataformas semissubmersíveis na Solução de Consulta COSIT nº 12/2015, ao analisar o tratamento legal para o IRRF sobre os valores remetidos ao exterior.

Da coligação de contratos – Bipartição artificial – exigência do IRRF

De acordo com a acusação fiscal, os contratos de afretamento e de prestação de serviços devem ser considerados como únicos e correspondentes à prestação de serviços técnicos de pesquisa e exploração de petróleo e gás. A bipartição dos contratos pela Recorrente deu-se unicamente com o intuito de evitar a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre as remessas efetuadas às empresas sediadas no exterior. As empresas atuavam de forma conjunta, solidária e contínua, prestando serviços técnicos, embora sob a forma de contratos

segredados formalmente, porém, eram de fato vinculados e sem independência, o que demonstra que não havia afretamento autônomo.

O motivo pelo qual a fiscalização chegou a essa conclusão e considerou todos os valores pagos como prestação de serviços técnicos foi o fato das empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, tendo como única intenção, segundo a fiscalização, firmar contrato de prestação de serviços com menor impacto tributário. Em análise aos contratos (fls. 15.257/15.335) afirma constar do contrato de afretamento determinação de que este deve ser executado simultaneamente com o contrato de prestação de serviços, havendo estreita vinculação entre eles de modo a não ter uma existência autônoma.

Ao estabelecer a base legal para o lançamento de ofício (item 6, fls. 15.336/15.341), a fiscalização destacou que a regra geral para a tributação do IRF sobre valores pagos, creditados, entregues ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior é estabelecida pelo art. 685, inciso II do RIR/1999, com alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). Porém, tratando-se de serviços técnicos o Regulamento prevê o regramento no dispositivo do art. 708, com alíquota de 15% (quinze por cento).

Indica que o conceito de serviço técnico pode ser extraído da IN SRF nº 252, de 3 de dezembro de 2002, para concluir que os serviços contratados pela Petrobras correspondem à definição de “serviços técnicos” e sujeitam-se à incidência do IRRF à alíquota de 15% (quinze por cento), com exceção aos beneficiários sediados em países com tributação favorecida, sujeitos à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), por força do art. 8º da Lei nº 9.779/99.

Pois bem. Inicialmente, ante a desconsideração por parte da fiscalização da natureza dos contratos de afretamento, há de se fazer uma análise do fato conhecido e comprovadamente existente (pagamentos em favor de empresas estrangeiras a título de afretamento de plataformas) e o fato desconhecido cuja existência se quer provar (pagamentos a empresas estrangeiras por prestação de serviços técnicos). Deve ser verificado se os parâmetros adotados pela fiscalização configuram indícios para a artificialidade dos contratos, sua descaracterização e a absorção dos afretamentos pelos contratos de prestação de serviços.

Conforme se constata do TVF, a razão para que a fiscalização entendesse que existia uma artificialidade nos contratos de afretamento e os considerasse como de prestação de serviço técnico foi a coligação dos contratos de afretamentos com os de prestação de serviços por empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e o percentual adotado nos contratos relativos ao afretamento.

A acusação fiscal constatou que os contratos firmados pela Petrobras para obtenção de unidade de pesquisa e exploração de petróleo/gás, inserem-se em uma estrutura complexa de contratos interligados envolvendo empresas nacionais e estrangeiras, no entanto entendeu ser artificial a relação percentual entre o custo do afretamento e dos serviços adotados.

Em razões recursais, a Recorrente disserta acerca da normalidade negocial da contratação simultânea de empresas vinculadas para o afretamento de embarcação destinada à prospecção e exploração de petróleo e para a prestação dos serviços relativos à referida exploração, de forma a proporcionar com maior grau de segurança e garantia do fornecimento concomitante dos dois objetos contratuais, na medida em que a execução dos serviços sem plataforma seria impossível e o fornecimento da embarcação sem a execução dos serviços seria inútil.

Notoriamente, os contratos que ensejaram a exigência fiscal ora em debate foram firmados pela Petrobras através de contratos distintos, porém coligados, pela própria natureza e complexidade do negócio e dos objetos contratuais. O fato da pessoa jurídica que faz o afretamento pertencer ao mesmo grupo econômico da pessoa jurídica que faz a prestação de serviços não caracteriza, por si só, simulação ou abuso de direito, pela própria liberdade de contratar, conforme disciplinado no Código Civil:

Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.

Nesse diapasão, os chamados contratos coligados são dependentes entre si, embora preservem sua autonomia. Segundo Maria Helena Diniz:

Na coligação, as figuras contratuais unir-se-ão em torno de relação negocial própria, sem perderem, contudo, sua autonomia, visto que se regem pelas normas alusivas ao seu tipo.¹

Na definição de Orlando Gomes:

Os contratos coligados são queridos pelas partes contratantes como um todo. Um depende do outro de tal modo que cada qual, isoladamente, seria desinteressante. Mas não se fundem. Conservam a individualidade própria, por isso se distinguindo dos contratos mistos.²

Dessa forma, o fato de haver necessidade de serem executados simultaneamente contratos de afretamento e de prestação de serviços (fls. 15.257/15.335), de nenhum modo traz indicativo de inexistência ou artificialidade de negócio jurídico, mas tão somente da existência de contratos coligados de modo a garantir a segurança e eficácia dos objetos negociais sem os desnaturar como contratos distintos.

Conforme bem destacou a Recorrente em razões recursais (fls. 16024/16025):

Quando a Recorrente forma tais contratos de afretamento (seja casco nu ou a tempo) a ela é transferido o direito de utilizar as embarcações nessas finalidades econômicas (gestão comercial). Desse modo, poderia perfeitamente a Recorrente exercer tais

¹ DINIZ, Maria Helena. Tratado Teórico e Prático dos Contratos, Vol. 1, São Paulo, Saraiva, 1993

² GOMES, Orlando. Contratos. Atualizadores Antonio Junqueira de Azevedo e Francisco Paulo de Crescenzo Marino. Coord. Edvaldo Brito. Rio de Janeiro: Forense, 26ª Edição, 2007.

atividades de forma direta – utilizando-se de seus próprios técnicos, empregados ou autônomos por ela remunerados – ou de forma indireta – mediante contratação de empresa especializada, como ocorreu no caso concreto.

Essa empresa especializada pode ser terceira pessoa ou mesmo o próprio fretador, mas os contratos serão sempre diversos: o primeiro de afretamento (a casco nu ou por tempo envolvendo serviços náuticos) e o segundo de prestação de serviços.

Assim, seja qual for a forma pela qual a Recorrente exerça a gestão comercial da embarcação, é absolutamente incabível e equivocado sustentar que o afretamento faz parte de um serviço que a Recorrente desenvolve para si mesma – diretamente ou de forma terceirizada.

Prova disso é que se a Recorrente estivesse desenvolvendo a gestão comercial de forma direta, com técnicos seus empregados, o contrato de prestação de serviços com a empresa nacional inexistiria e nem por isso o contrato de afretamento perderia efeito ou deixaria de ser necessário, tudo a evidenciar a sai absoluta autonomia em relação a esse outro contrato ao qual a fiscalização pretende assimilá-lo, fundi-lo ou integrá-lo.

A caracterização de contrato de afretamento como sendo de prestação de serviços técnicos, por presunção, sem trazer motivação sólida e prova robusta e adequada da acusação, de modo a afastar a autonomia dos contratos e a liberdade na gestão dos negócios da empresa, não pode prevalecer.

O lançamento foi efetuado tomando como base a totalidade dos valores remetidos ao exterior a título de afretamento das embarcações como se não existissem referidos contratos e sem comprovação de ausência de propósito negocial. Sendo assim, estar-se-ia afirmando que foram cedidas plataformas sem pagamento de qualquer valor, ou que os serviços poderiam ser realizados sem a plataforma.

Não verifico base fática e legal para se considerar 100% (cem por cento) do valor do afretamento como prestação de serviços técnicos. O fato dos contratos terem sido pactuados com empresas do mesmo grupo não autorizaria essa presunção. Da mesma forma, a existência de cláusulas contratuais estabelecendo a vinculação dos contratos de afretamento e de prestação de serviços não transformaria todos os valores pagos em prestação de serviços técnicos remetidos ao exterior.

Tendo em vista que a constituição do crédito tributário é atividade administrativa plenamente vinculada, não pode a fiscalização lançar mão de presunções, sem autorização em lei, para a cobrança de tributo. A complexidade do negócio jurídico envolvido demandaria da autoridade Fiscal uma análise mais aprofundada da ocorrência do fato gerador para se chegar à conclusão de que os valores remetidos ao exterior decorreram da prestação de serviços e não do pagamento dos afretamentos. A vinculação na execução simultânea de contratos de afretamento e de prestação de serviços é perfeitamente legítima e não autoriza a desconsideração dos contratos pactuados da forma como efetivada no lançamento.

No caso em apreço constata-se que a presunção lançada pela fiscalização para descaracterizar os contratos de afretamento não encontra respaldo na Lei nº 9.481/97, com as alterações estabelecidas pela Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, que trouxe em seu

bojo a bipartição de contratos como consequência natural do negócio jurídico, conforme se destaca:

Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses: [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.97\)](#)

I - receitas de fretes, afretamentos, alugueis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias; [\(Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014\)](#)

§ 2º No caso do inciso I do caput deste artigo, quando ocorrer execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, do valor total dos contratos a parcela relativa ao afretamento ou aluguel não poderá ser superior a: [\(Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014\)](#) Vigência

I - 85% (oitenta e cinco por cento), no caso de embarcações com sistemas flutuantes de produção e/ou armazenamento e descarga (Floating Production Systems - FPS); [\(Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014\)](#) Vigência

II - 80% (oitenta por cento), no caso de embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação, manutenção de poços (navios-sonda); e [\(Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014\)](#) Vigência

III - 65% (sessenta e cinco por cento), nos demais tipos de embarcações. [\(Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014\)](#) Vigência

§ 7º Para efeitos do disposto no § 2º, será considerada vinculada a pessoa jurídica proprietária da embarcação marítima sediada no exterior e a pessoa jurídica prestadora do serviço quando forem sócias, direta ou indiretamente, em sociedade proprietária dos ativos arrendados ou locados. [\(Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014\)](#)

§ 8º O Ministro da Fazenda poderá elevar ou reduzir em até 10 (dez) pontos percentuais os limites de que trata o § 2º. [\(Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014\)](#) (Grifamos).

Conforme se vê do diploma legal, no caso de execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de

serviço relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, do valor total dos contratos, a parcela relativa ao afretamento ou aluguel não poderá ser superior a 85% (oitenta e cinco por cento), no caso de embarcações com sistemas flutuantes de produção e/ou armazenamento e descarga, podendo referido percentual ser elevado em até 10 % (dez por cento).

Referida lei apenas corroborou situação já existente em face de negócios jurídicos firmados em que envolviam a prospecção e exploração de petróleo em águas profundas no mar, por envolver afretamento de plataforma de custos elevadíssimos, equipadas com tecnologia específica para a tal exploração e que prepondera significativamente sobre o valor do serviço, tanto que o próprio legislador considerou as proporções percentuais razoáveis.

Desse modo, se o próprio legislador trata da execução simultânea do contrato de afretamento de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural por pessoas jurídicas vinculadas entre si, inclusive estabelecendo o limite da parcela relativa ao afretamento, que poderá chegar a 95% (§ 8º, do art. 1º da Lei nº 9.481/97), verifica-se que a presunção configurada na acusação fiscal ressaí totalmente insubsistente. A uma, porque não se pode motivar o lançamento por presunção não estabelecida em lei; a duas, porque não há ilegitimidade na contratação de afretamento na forma como pactuada; a três, porque dentro do conjunto dos contratos, independente se foi feito de forma conjunta ou separada, deveria o fiscal ter excluído da base de incidência o que efetivamente não configura a prestação de serviços. Não há motivação razoável para a interpretação a que chegou a fiscalização.

Nesse diapasão, a Coordenação Geral de Tributação (COSIT) publicou a Solução de Consulta nº 225, de 19 de agosto de 2014, antes mesmo das alterações introduzidas na Lei nº 9.481/97, pela Lei nº 13.043/2014, em que respalda o procedimento adotado pela Recorrente no que tange a liberdade das empresas na forma de montar os seus negócios e de contratação, em especial para a exploração de petróleo. Vejamos:

SC COSIT nº 225/2014

Assunto: Imposto de Renda Retido na Fonte

Ementa: AFRETAMENTO DE NAVIOS SONDA.

POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA ZERO DE IRRF SOBRE OS VALORES REMETIDOS PARA O EXTERIOR

14. O centro da questão é a forma de contratação dos referido navios sonda para operação no Brasil, que será feito por meio de dois contratos distintos: (i) contrato de afretamento; e (ii) contrato de prestação de serviço. O primeiro contrato será efetuado entre a consulente, que é uma empresa domiciliada no exterior, e uma empresa brasileira da área de petróleo e gás. Já o contrato de prestação de serviços para operação do navio sonda será efetuado entre a empresa brasileira da área de petróleo e gás e uma empresa operadora brasileira.

15. É certo que as empresas são livres para montar os seus negócios e para contratar na forma que melhor entenderem, visando a otimização de suas operações e a obtenção de lucros. Essa liberdade não é absoluta pois tem como limite a observância das leis.

16. Portanto, em princípio, não se vislumbra nenhum óbice que, na gestão de seus negócios, determinada empresa opte por efetuar dois contratos com empresas distintas, uma para afretamento do bem e outra para sua operação.

Com base no exposto, conclui-se:

22. A presente Solução de Consulta não convalida nem invalida nenhuma das afirmativas da consulente, pois isso importa em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta. Com efeito, as soluções de consulta não se prestam a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que elas se limitam a interpretar a aplicação da legislação tributária a tais fatos, partindo da premissa de que eles estão corretos e vinculando sua eficácia à conformidade entre fatos narrados e realidade.

23. As empresas são livres para administrar os seus negócios e para contratar da forma que melhor entenderem, visando a otimização de suas operações e a obtenção de lucros. Essa liberdade não é absoluta, pois tem como limite a observância das leis.

24. Respeitados os aspectos acima citados nesta solução de consulta, o pagamento, crédito, emprego ou remessa da contraprestação do contrato de afretamento de navios sonda está enquadrado no inciso I do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, estando sujeito à alíquota zero do IRRF. (Grifamos).

Já sob a égide das alterações introduzidas pela Lei nº 13.043/2014, foi exarada a Solução de Consulta nº 12, de 9 de fevereiro de 2015 que trata da alíquota zero de IRRF sobre os valores remetidos ao exterior a título de afretamento de plataformas semissubmersíveis, conforme se destaca a seguir:

SC COSIT nº 12/2015

ASSUNTO:IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

**AFRETAMENTO DE PLATAFORMAS SEMISSUBMERSÍVEIS
POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA ZERO DE IRRF SOBRE OS VALORES REMETIDOS PARA O EXTERIOR**

18. O centro da questão é, portanto, se plataformas semissubmersíveis seriam embarcações para fins de enquadramento na alíquota zero de IRRF de que trata o I do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, base legal do inciso I do art. 691 do RIR/1999, e, se for o caso, qual seria o limite da parcela relativa ao contrato de afretamento do valor global do contrato, já que há execução simultânea de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás

natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, nos plataformas.

19. Nesse contexto, mediante consulta a internet ao sítio www.portalmaritimo.com, constata-se que plataformas semissubmersíveis são espécies do gênero plataformas flutuantes que abrangem também os navios-sonda, podendo em alguns casos navegar. Além disso, ambas as plataformas flutuantes são dotadas de equipamentos tipo sonda para perfuração e produção em águas profundas.

21. Assim, entende-se que o legislador pátrio, ao limitar a oitenta por cento a

parcela do contrato de afretamento, no caso de embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação, manutenção de poços, em relação ao do valor global do contrato, que envolver simultaneamente a de prestação de serviço de operação dessas embarcações, reconheceu a aplicabilidade da alíquota zero de IRRF para as plataformas semissubmersíveis, tendo em vista que se enquadram na definição de embarcação dotada de sistema tipo sonda.

Conclusão

23. Com base no exposto, conclui-se: que plataformas semissubmersíveis estão incluídas no disposto no inciso II do §2º do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, alterado pela Lei nº 13.043, de 2014.

24. Assim, o pagamento, crédito, emprego ou remessa da contraprestação do contrato de afretamento de plataforma semissubmersível está sujeito à alíquota zero do IRRF, conforme disposto no inciso I do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, base legal do inciso I do art. 691 do RIR/1999. A parcela relativa ao contrato de afretamento, por sua vez, estará limitada à 80% do valor global do contrato, quando houver execução simultânea de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si. (Grifamos).

Mais uma vez a Administração reafirma a legitimidade na bipartição dos contratos, o que corrobora a razoabilidade da forma contratual no tipo específico da atividade objeto da demanda e a indevida descaracterização dos contratos de afretamento.

Além da clara insuficiência da configuração do fato gerador da forma como inserida na acusação fiscal, até mesmo por força da existência de contratos distintos e perfeitamente hígidos, necessário se faz ainda trazer à reflexão a distinção da natureza dos contratos. Enquanto que o afretamento tem por objeto uma obrigação de dar, o contrato de prestação de serviços tem por objeto uma obrigação de fazer. Também nesse ponto encontra-se configurada a naturalidade na distinção contratual.

Importante nesse ponto trazer à colação entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Reclamação 14.290, quando do voto da Ministra Relatora Rosa Weber, traz em destaque os debates ocorridos para a aprovação da Súmula Vinculante nº 31 relativa ao ISS sobre locação de bens móveis, em que se discutiu a distinção da incidência

tributária quando ocorre a locação de serviços juntamente com a prestação de serviços, em firmando entendimento de que a cobrança de forma conjunta não desnatura a distinção entre os contratos Vejamos:

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO [...] Veja bem: estamos afirmando que é inconstitucional quando incide sobre locação de móveis, mas só quando é dissociada da operação de serviço. Quando for associada, cabe imposto? Não. Então, a referência a dissociada é desnecessária, porque, quando associada, também não incide. [sic] (Fls. 324).

Embora a Corte tenha optado por suprimir a expressão quando dissociada da prestação de serviço do texto da súmula, essa supressão foi motivada pela presunção de que ela seria redundante, pois serviria apenas para reforçar o óbvio: o tributo incide sobre a prestação de serviços, independentemente dos esforços para escamoteá-lo em contratos de locação.

Nesse sentido são os seguintes trechos dos debates, omitidos das razões de agravo regimental:

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA – Eu não vejo prejuízo na supressão dessa expressão. A minha preocupação foi em relação àquelas situações em que a prestação de serviço vem escamoteada sob a forma de locação. Por exemplo: locação de maquinário, e vem o seu operador. Nessa hipótese, muito comum.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Então, esse caso aí é a prestação de serviço típica, não é a locação de móvel como tal.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA – Pois é, mas a prestação é escamoteada aí.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Sim, mas a pergunta é a seguinte: existem, neste caso, locação de móvel e prestação de serviço, ou existem ambas ?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA – Tem as duas coisas, mas o que aparece é só a locação de móveis.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Então a locação de móvel não tem incidência, mas a prestação de serviço tem.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA - Mas, como eu disse, não vejo essas questões periféricas que podem surgir aí, podem ser resolvidas em reclamação e em outros procedimentos. Não vejo nenhum problema.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - O meu receio é exatamente que se raciocine nestes termos: quando associadas, elas ficam sujeitas a imposto? Não ficam.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - O que o Ministro Peluso aponta é sério. Nós temos que dar uma redação que não gere dúvida, porque, poder resolver por reclamação, é, de início, já acentuarmos que poderá haver

dúvida.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA – Que haverá reclamação, não tenho a menor dúvida. Reclamação virou a panaceia.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Então, eu acho que, se Vossa Excelência, que propôs, atentando inclusive aos precedentes, entender que realmente a proposta do Ministro Peluso cobre aquilo que discutimos e

que foi consolidado como a matéria solucionada pelo Tribunal, melhor que se dê adesão à proposta e se elimine a parte final.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (PRESIDENTE E RELATOR) - Portanto: É inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza sobre operações de locação de bens móveis.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO - Presidente, com isso ficamos fiéis ao que assentado pela Corte, já que, quando da formalização do leading case , não houve o exame da matéria quanto à conjugação "locação de bem móvel e serviço".

Deve-se esperar, portanto, reiterados pronunciamentos do Tribunal sobre possível controvérsia, envolvida a junção, para posteriormente editar-se um

verbete (grifei).

Aliás, a própria sequência da frase pinçada pelo agravante, mas ausente de sua transcrição, revela o alcance do precedente:

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - [...] Veja bem: estamos afirmando que é inconstitucional quando incide sobre locação de móveis, mas só quando é dissociada da operação de serviço. Quando for associada, cabe imposto? Não. Então, a referência a dissociada é desnecessária, porque, quando associada, também não incide.

Quando há contrato de locação de móveis e, ao mesmo tempo, prestação de serviço, a locação de móveis continua não suportando o imposto; o serviço, sim. Se não tiver nenhuma ligação com prestação de serviço, também continua não suportando; não há incidência. Noutras palavras, o dissociada aí realmente é inútil e pode gerar dúvida. E, quando for associada, está sujeita ao imposto sobre prestação de serviço?

A meu ver, com o devido respeito, não há prejuízo algum ao sentido das inúmeras decisões, se for cortada a expressão final "dissociada da prestação de serviço". É inconstitucional a incidência sobre locação de móveis, só. Portanto, o que o agravante poderia ter discutido, mas não o fez, é a necessidade de adequação da base de cálculo do ISS para refletir apenas o

vulto econômico da prestação de serviços, sem a parcela de retribuição relativa à locação de bem móvel.

Em sentido diverso, com base em uma única fala tirada de contexto, incompleta, o agravante busca estender uma orientação evidentemente inaplicável ao caso.

Ante o exposto, nego provimento ao agravo regimental.” (ARE 656709 AgR, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 14/02/2012). (Grifamos).

No caso em exame, o contrato de afretamento não poderia ter sido tratado como um contrato único de prestação de serviços. O que a fiscalização poderia ter feito, mas não o fez, seria o arbitramento da base de cálculo, nos termos do art. 148 do CTN, para refletir apenas o vulto econômico da prestação de serviços, sem a parcela relativa ao valor do afretamento. No entanto, por entender que poderia existir potencialmente a realização do fato gerador, resolveu aferir a base tributável sobre a totalidade dos valores, sem a efetiva constatação da ocorrência do fato jurídico tributário.

Conforme bem destaca a Recorrente à fl. 16.019, as embarcações em causa – navios, navios sonda e plataformas – em razão da complexidade técnica são bens de vultoso valor e essencial ao desenvolvimento da atividade a que se destinam, representam a maior parcela do valor contratado. Nesse contexto, se cabível a unificação, seria mais lógico e coerente que o afretamento abarcasse a prestação de serviços do que o contrário como pretendeu o Fisco. Quando muito, o que caberia, caso a fiscalização tivesse comprovado atribuição irreal de preços aos contratos – o que no caso sequer se cogitou – seria eventual glosa de excesso de custo de afretamento ou tributação de parte como serviço, nada justificando ou autorizando a desqualificação do contrato de afretamento para atribuir-lhe a natureza de prestação de serviços e com isso tributá-lo integralmente como tal.

Falta à acusação fiscal elementos de prova que ratifiquem as razões que a levaram para fundamentar a tese de que todos os valores pagos de afretamento são, na verdade, prestação de serviços, afastando a alíquota zero do IRRF, conforme determinação contida no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, *in verbis*:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

Tendo em vista o entendimento ora firmado de que no presente caso não houve a comprovação de que os contratos de afretamento se tratavam de prestação de serviços, restou prejudicada a análise concernente a não tributação dos valores pagos a beneficiários localizados em países signatários de tratados para evitar a dupla tributação.

Da tributação das remessas feitas a paraísos fiscais

No que tange ao argumento da Recorrente de que é indevida a exigência do IRRF em relação às remessas efetuadas a países com tributação favorecida por entender que não poderia a IN SRF 252/02 revogar o Ato Declaratório SRF n.º 8/99 que criou uma exceção para os contratos firmados antes de 31/12/1998 ao afastar a aplicação do artigo 8º da Lei nº 9.779/99 (IRRF à alíquota de 25% decorrentes de operação em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda), entendo que não lhe assiste razão.

Conforme bem asseverou a Procuradoria da Fazenda Nacional em suas contrarrazões:

No presente caso, a mesma autoridade que editou o Ato Declaratório, a autoridade máxima da Receita Federal do Brasil, determinou sua revogação, expressamente, sem margem a qualquer resquício de dúvidas.

Assim sendo, não tem cabimento a pretensão da recorrente de emprestar validade ao Ato Declaratório 8/99 até os dias atuais.

Por fim, a utilização da expressão “sem interrupção de sua força normativa” significa que, para os fatos geradores ocorridos durante sua vigência, e decorrentes de contratos firmados até 31/12/1998, não se aplica o disposto no artigo 8º da Lei nº 9.779/99. Exemplificando, caso o lançamento abarcasse fatos geradores de 29/01/1999 até 03/12/2002, e se tratasse de remuneração de afretamento de embarcações, mesmo na hipótese de beneficiário com sede em paraíso fiscal, a alíquota seria zero.

Nesse ponto, correta a exigência do IRRF à alíquota de 25% no caso dos pagamentos a residentes em paraísos fiscais, conforme art. 8º da Lei nº 9.779/99:

Art. 8º Ressalvadas as hipóteses a que se referem os [incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997](#), os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o [art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996](#), sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

Da incidência dos juros sobre a multa de ofício

Pleiteia o contribuinte a não incidência dos juros correspondentes à taxa SELIC sobre o montante devido a título de multa de ofício, no caso de não ser cancelado a exigência do lançamento.

A exigência combatida no Recurso Voluntário tem como fundamento o artigo 61, § 3º, da Lei nº. 9.430/96, que assim determina:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. ([Vide Decreto nº 7.212, de 2010](#))

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o [§ 3º do art. 5º](#), a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. ([Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998](#)) ([Vide Lei nº 9.716, de 1998](#)) (Grifamos).

Ocorre que as multas de ofício não são débitos decorrentes de tributos, vez que são penalidades que decorrem de punição aplicada pela fiscalização quando verificadas a falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo para tal; e a falta de declaração e declaração inexata, o que enseja a aplicação da multa contida no artigo 44 da Lei nº. 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: ([Vide Lei nº 10.892, de 2004](#)) ([Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007](#))

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; ([Vide Lei nº 10.892, de 2004](#)) ([Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007](#))

Dessa forma, a incidência dos acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei nº. 9.430/96 somente ocorre sobre *débitos decorrentes de tributos e contribuições*, ao passo que a multa de ofício não decorre de tributos ou contribuições, mas sim do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo.

Acrescente-se ainda que o art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional, do mesmo modo, não autoriza referida incidência, posto que a previsão ali contida está condicionada a edição de uma lei específica regulando a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, conforme se destaca da norma:

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

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

Assim, entendo que assiste razão a recorrente, razão porque afasto a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício com relação à parte mantida do lançamento.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário, para afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para exonerar o crédito tributário exigido no lançamento relativo ao IRRF nos pagamentos em favor de empresas estrangeiras a título de afretamento, com exceção aos pagamentos a residentes em países de tributação favorecida em que deve incidir o imposto à alíquota de 25%. Sobre a exigência mantida, afasto a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

(Assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto.