



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 16682.721162/2012-35  
**Recurso nº** 16.682.721162201235 Voluntário  
**Acórdão nº** **3403-002.702 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2014  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - CIDE - REMESSAS FINANCEIRAS AO EXTERIOR - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO  
**Recorrente** PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - 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

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: a) pelo voto de qualidade, considerou-se que houve a bipartição artificial dos contratos, vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesí Ortiz e excluiu-se o crédito tributário decorrente do reajustamento da base de cálculo da CIDE, vencidos os Conselheiros Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan e Marcos Tranchesí Ortiz. Designado o Conselheiro Antonio Carlos Atulim; b) por maioria de votos, considerou-se desnecessária a existência de transferência de tecnologia para a incidência da CIDE, vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho e Ivan Allegretti e excluiu-se os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício, vencido o Conselheiro Alexandre Kern. Designado o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Estiveram presentes ao julgamento o Dr. Ricardo Krakowiak, advogado da recorrente, e a Dra. Indiara Arruda de Almeida Serra, Procuradora da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim – Presidente e redator designado

(assinado digitalmente)

Alexandre Kern – Relator

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan – Redator designado

Participaram do julgamento os conselheiros Antônio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan, Domingos de Sá Filho, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesí Ortiz.

**Relatório**

PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS foi autuada pela Fiscalização da DEMAC/RJ, fls. 14.599 a 14.604, para cobrança da Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE, relativa ao ano-calendário de 2008, no valor de R\$ 329.365.190,15, com multa de ofício e juros de mora, incidente sobre remessas de valores ao exterior. A exação montou a R\$ 576.389.082,76.

O Termo de Verificação Fiscal de fls. 14.645 a 14.765 dá conta de que o procedimento fiscal foi provocado por representações fiscais formalizadas pela DRF/Campos de Goytacazes/RJ, em que se apontaram indícios de irregularidades na contratação, pela autuada, de serviços de perfuração, exploração e prospecção em campos de petróleo e/ou gás, em que grande parte da remuneração paga por esses serviços foi atribuída a afretamento de embarcações e destinada ao exterior, sob o benefício de alíquota zero do Imposto sobre a

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/09/2004

Autenticado digitalmente em 30/01/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 01/02/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por ROSALDO TREVISAN

Impresso em 11/02/2014 por MARIA MADALENA SILVA

Renda Retido na Fonte - IRRF, previsto no art. 691 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de Março de 1999 – RIR/99, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, e pelo art. 20 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997<sup>1</sup>.

A Fiscalização examinou a estrutura dos seguintes contratos:

|     | UNIDADE DE OPERAÇÃO                               | CONTRATOS                                                                                                   |
|-----|---------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1.  | STENA DRILLMAX I                                  | CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 2010.0040506.08.2<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 2010.0040444.08.2      |
| 2.  | BLUE SHARK                                        | CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 2050.0024563.06.2<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 181.2.044.01.1         |
| 3.  | BLUE ANGEL                                        | CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 2050.0036124.07.2<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 2050.0036126.07.2      |
| 4.  | ALASKAN STAR SS39                                 | CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 101.2.003.98-3<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 101.2.004.98.6            |
| 5.  | FALCON STAR SS45 (depois renomeada ATLANTIC STAR) | CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 101.2.005.98.9<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 101.2.006.98.1            |
| 6.  | OCEAN ALLIANCE                                    | CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 101.2.023.00-1<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 101.2.024.00-4            |
| 7.  | OCEAN YATZI                                       | CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 101.2.010.98-0<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 101.2.011.98-3            |
| 8.  | OCEAN CLIPPER                                     | CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 101.2.037.99-9<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 101.2.038.99-1            |
| 9.  | OCEAN WINNER                                      | CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 186.2.004.04-2<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (número não identificado)    |
| 10. | OCEAN YORKTOWN                                    | CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 2050.0031892.07.2<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 2050.0031894.07-2      |
| 11. | OCEAN WHITTINGTON                                 | CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 2050.0031896.07-2<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 2050.0031894.07-2      |
| 12. | OCEAN CONCORD                                     | CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 2050.0034168.07-2<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 2050.0034169.07        |
| 13. | FPSO CIDADE DO RIO DE JANEIRO MV14                | CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 2100.0013183.05-2<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (número não identificado) |
| 14. | PEREGRINE I                                       | CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 2050.0013711.05-2<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (número não identificado) |
| 15. | NOBLE ROGER EASON - NS15                          | CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 186.2.013.04-5<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (número não identificado)    |
| 16. | NOBLE LEO SEGERIUS                                | CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 187.2.127.01-1<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 187.2.128.01-4            |
| 17. | NOBLE PAUL WOLF - SS53 (AMOS RUNNER)              | CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 101.2.038.97-5<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 101.2.039.97-8            |
| 18. | NOBLE MURAVLENKO                                  | CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 186.2.016.04-3<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 2050.0004424.04-2         |
| 19. | NOBLE THERALD MARTIN - SS62                       | CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 2050.0013082.05-2<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (número não identificado) |
| 20. | PRIDE SOUTH AMERICA - SS47 (AMETHYST/ENSCO 6000)  | CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 101.2.016.096-0<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS inúmero não identificado)   |

<sup>1</sup> 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 1997)

I - receitas de fretes, afretamentos, alugueis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem assim os pagamentos de aluguel de containers, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias;

|     | UNIDADE DE OPERAÇÃO                 | CONTRATOS                                                                                                    |
|-----|-------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 21. | PRIDE BRAZIL (ENSCO 6002)           | CONTRATO DE AFRETEAMENTO nº 187.2.008.01-2<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (número não identificado)    |
| 22. | SS PRIDE CARLOS WALTER (ENSCO 6001) | CONTRATO DE AFRETEAMENTO nº 187.2.010.01-6<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (número não identificado)    |
| 23. | PRIDE RIO DE JANEIRO (ENSCO 6003)   | CONTRATO DE AFRETEAMENTO nº 2050.0011673.05-2<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (número não identificado) |
| 24. | PRIDE PORTLAND (ENSCO 6004)         | CONTRATO DE AFRETEAMENTO nº 2050.0011676.05-2<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS número não identificado)  |
| 25. | PRIDE SOUTH ATLANTIC (ENSCO 5005)   | CONTRATO DE AFRETEAMENTO nº 2050.0027341.06-2<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 2050.0027343.06-2      |
| 26. | PRIDE MEXICO (ENSCO 5000)           | CONTRATO DE AFRETEAMENTO nº 2050.0032903.07-2<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 2050.0032906.07-2      |
| 27. | FPSO CIDADE DE VITÓRIA              | CONTRATO DE AFRETEAMENTO nº 2300.0014992.05-2<br>CONTRATO DE SERVIÇO nº 2300.0014986.05.2                    |
| 28. | FPSO GOLFINHO (CAPIXABA)            | CONTRATO DE AFRETEAMENTO nº 2300.009461.05-2<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 2300.0009462.05-2       |
| 29. | FPSO MARLIM-SUL                     | CONTRATO DE AFRETEAMENTO nº 191.2.001.03.5<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (número não identificado)    |
| 30. | FPSO ESPADARTE                      | CONTRATO DE AFRETEAMENTO nº 101.2.108.98-8<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 101.2.109.98-0            |
| 31. | FPSO BRASIL                         | CONTRATO DE AFRETEAMENTO nº 191.2.014.01-2<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 191.2.015.01-5            |
| 32. | SEDCO 707 - SS49                    | CONTRATO DE AFRETEAMENTO nº 101.2.051.96-9<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 101.2.052.96-1            |
| 33. | TRANSOCEAN DRILLER - SS50           | CONTRATO DE AFRETEAMENTO nº 186.2.012.04-2<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS número não identificado)     |
| 34. | SEDCO 710 - SS43                    | CONTRATO DE AFRETEAMENTO nº 187.2.108.01-3<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (número não identificado)    |
| 35. | DEEPWATER NAVIGATOR                 | CONTRATO DE AFRETEAMENTO nº 2050.0013707.05-2<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 2050.0013709.05-2      |
| 36. | FALCON 100                          | CONTRATO DE AFRETEAMENTO nº 2050.0034726.07-2<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 2050.0034727.07-2      |
| 37. | DEEPWATER MILLENIUM                 | Não há de cópia do contrato de serviços                                                                      |

A Fiscalização logrou identificar semelhança entre as contratações examinadas no curso do procedimento fiscal com outras, analisadas em procedimentos fiscais anteriores, referindo expressamente os processos administrativos fiscais 18471.000360/2003-87, 18471.001620/2003-36, 15521.000127/2009-63, 19395.720024/2012-62 e 15521.000156/2009-52, o que, nos termos do referido TVF, demonstraria tratar-se de um modelo de contratação sistematicamente adotado pela PETROBRÁS.

Os serviços são prestados no Brasil, mediante a utilização de plataforma ou de embarcação (unidade) fornecida pelo próprio grupo econômico que presta os ditos serviços. A empresa estrangeira – afretadora da unidade - e a empresa nacional – prestadora do serviço - pertencem ao mesmo grupo econômico e desempenham, de forma conjunta e solidária, atividades formalmente contratadas de forma segregada, tendo ambas um único objetivo - a prestação de serviços para a contratante PETROBRÁS. A maior parte do preço pago pela PETROBRÁS 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, paga no Brasil, e tributada na fonte.

Ainda, nesse modelo de contratação bipartida, há estreita vinculação entre o contrato de afretamento e o de serviços:

- a) ambos os contratos, em geral, são assinados na mesma data;

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/01/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 01/02/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por ROSALDO TREVISAN  
Impresso em 11/02/2014 por MARIA MADALENA SILVA

- b) os contratos de afretamento e de prestação de serviços têm execução simultânea;
- c) a rescisão, suspensão ou força maior no contrato de serviços acarreta a rescisão, suspensão ou força maior no contrato de afretamento (caso o afretamento tivesse existência autônoma, a rescisão do contrato de serviços não acarretaria, necessariamente, a rescisão do afretamento, pois a PETROBRÁS poderia simplesmente contratar outra prestadora de serviços);
- d) frequentemente, a fretadora estrangeira figura como co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços nacional;
- e) o contrato de prestação de serviços contém diversas disposições pertinentes ao fornecimento da plataforma (e.g., o contrato de afretamento prevê multa de 20% sobre a taxa diária de operação no caso de não-atendimento de determinada cláusula do contrato de prestação de serviços, os cláusulas que atribuem à fretadora a obrigação de fornecimento de mão-de-obra especializada para a execução do contrato de prestação de serviços), chegando a mesmo a haver vinculação formal entre os dois contratos.

A partir dessa estrutura contratual, a Fiscalização concluiu tratar-se 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 PETROBRÁS, e de outro, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, as quais atuam em conjunto, de forma interdependente, com responsabilidade solidária. No contexto concreto dessas contratações, em que pese a repartição formal em dois contratos, não haveria afretamento autônomo. O fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados, que acabam por absorver o afretamento, sendo os serviços a atividade-fim, para a qual o afretamento é atividade-meio.

A autuada infringiu a legislação tributária porque:

- a) não se pode atribuir os pagamentos a simples afretamento, visto que o fornecimento da unidade é parte integrante e indissociável dos serviços contratados;
- b) as unidades fretadas foram todas fornecidas por empresa do mesmo grupo a que pertence a empresa brasileira contratada para a prestação de serviços de perfuração;
- c) empresa prestadora de serviços foi contratada operar unidade que o próprio grupo a que pertence forneceu;

- d) trata-se de uma só contratação, artificialmente bipartida, a fim de evitar a incidência do imposto de renda e da CIDE sobre a maior parte da remuneração.

Assim sendo, conforme o TVF, os valores pagos às empresas estrangeiras, a título de afretamento, correspondem, de fato, à remuneração pela prestação de serviços, já que a natureza desses pagamentos não é definida apenas pelas cláusulas contratuais de um contrato isolado, mas também, e principalmente, pela realidade fática produzida no desempenho dos contratos vinculados e interdependentes, sujeitando-se à incidência do IRF e da CIDE.

Com base em todo o exposto, a Fiscalização lançou de ofício a CIDE, incidente sobre pagamentos efetuados pela contribuinte a empresas estrangeiras, a título de afretamento, no ano de 2008 (o lançamento de ofício de IRRF foi objeto do processo administrativo 16682.721161/2012-91). O tributo foi calculado sobre os pagamentos selecionados pela fiscalização, com as características descritas na inferência fiscal, ou seja, em que o suposto afretamento é parte integrante e indissociável dos serviços prestados pelo grupo econômico contratado pela PETROBRAS, a partir das *invoices* e boletins/relatórios de medição apresentados pela autuada, referenciando uns e outros no demonstrativo "Demonstrativo Analítico dos Pagamentos a Título de Afretamento para Beneficiários no Exterior", fls. 14.590 a 14.598.

Sobreveio impugnação, fls. 14.782 a 14.849. A matéria controvertida pode ser assim sintetizada:

- a) Os indícios apontados pelo Fisco para concluir que no caso haveria um único contrato de prestação de serviços que abarcaria o afretamentodas 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;
- b) 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;
- c) 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.

- d) O auto de infração foi lavrado sem que fossem solicitados à Requerente e muito menos examinados pela 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 duas embarcações (NOBLE MURAVLENKO e NOBLE SEGERIUS) e do convite relativo à unidade OCEAN WINNER, obtidos no curso de outros procedimentos fiscais, e o que é pior, pretensamente 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 autoridade lançadora.
- e) diferentemente do que concluiu a autoridade lançadora, não ocorre o fato gerador da CIDE, já que os valores remetidos pela Recorrente ao exterior não remuneraram serviços técnicos, mas o afretamento de embarcações;
- f) a exigência da contribuição instituída pela Lei nº 10.168, de 2000 não é legítima relativamente às situações em que, como no caso concreto, não haja transferência de tecnologia;
- g) a Recorrente já contribuiu de forma específica para o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT nos termos do Decreto nº 2.851/98, sendo ilegítima cobrança genérica da CIDE instituída pela Lei nº 10.168, de 2000 para financiar a mesma atividade;
- h) não é legítimo o reajustamento ("*Gross up*") da base de cálculo da CIDE uma vez que:
- i. a base de cálculo da CIDE prevista no § 3º do artigo 2º da Lei nº 10.168, de 2008, não permite sua incidência sobre o IRRF;
  - ii. não é possível a exigência da CIDE sobre o IRRF em face da ausência de previsão legal;
  - iii. o artigo 725 do RIR/99 é norma própria do imposto sobre a renda, não podendo ser aplicada à CIDE por analogia; e

- i) 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.

A impugnação foi julgada improcedente pela 5ª Turma da DRJ/RJ1. O Acórdão nº 12-54.294, de 26 de março de 2013, fls. 14.990 a 15.016, teve ementa vazada nos seguintes termos:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE*

*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.*

*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.*

*SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA e SEMELHANTES INCIDÊNCIA DA CIDE*

*A partir de 1º de janeiro de 2002, a CIDE passou a ser devida pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior, não havendo, nestes casos, para a caracterização da hipótese de incidência da contribuição, qualquer vinculação com transferência de tecnologia.*

*CONTRIBUIÇÃO PARA O FNDCT VIA PARCELA DOS ROYALTIES BIS IN IDEM INAPLICABILIDADE*

*A contribuição para o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico, mediante parcela dos royalties pagos, não afasta a cobrança da CIDE sobre as remessas ao exterior para pagamento de contratos de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica. Não ocorre “bis in idem”, pois os pagamentos possuem naturezas jurídicas distintas.*

*BASE DE CÁLCULO CIDE. PESSOA JURÍDICA BRASILEIRA. ASSUNÇÃO DO ÔNUS 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.*

**JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO  
BASE LEGAL**

*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**

*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**

Cuida-se agora de recurso voluntário contra a decisão da 5ª Turma da DRJ/RJ1. O arrazoadado de fls. 15.024 a 15.110, após síntese dos fatos relacionados com a lide, repete os argumentos de defesa esposados na impugnação, relativos a:

- a) inocorrência do fato gerador da CIDE, visto que os valores remetidos pela recorrente ao exterior não remuneraram serviço técnico;
- b) violação aos artigos 109 e 110 do CTN e 170 da CF/88;
- c) nulidade do auto de infração em relação aos contratos de prestação de serviço que não foram solicitados nem examinados pela autoridade fiscal;
- d) não incidência da CIDE em razão da inexistência de transferência de tecnologia;
- e) ilegitimidade da cobrança em duplicidade da CIDE para financiar a mesma atividade, visto que a recorrente já contribui para o FNDCT via parcela dos *royalties*;
- f) impossibilidade do reajustamento ("*gross up*") da base de cálculo;
- g) a não incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

Refuta expressamente o que considera equívocos cometidos pela decisão recorrida:

- a) a recorrente jamais afirmou, especificamente quanto às plataformas e navios-sonda, que o afretamento se limitaria a prestar apoio à execução destas atividades, afirmação restrita apenas a duas unidades de apoio a operações de estimulação de poços (WSSV BLUE SHARK E BLUE ANGEL)

- b) a decisão recorrida distorceu as conclusões do parecer referido na impugnação, diferenças entre o afretamento marítimo e o de plataformas descritas como WSSV (*Well Stimulation Support Wessel*)

Pede provimento.

O recurso voluntário foi contrarrazoado pela PGFN, fls. 15.146 a 15.181.

O processo administrativo correspondente foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo eletrônico.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Kern, Relator

Presentes os pressupostos recursais, a petição de fls. 15024 a 15110 merece ser conhecida como recurso voluntário contra o Acórdão DRJ-5ª Turma da DRJ/RJ1 nº 12-054.294, de 26 de março de 2013.

### *Preliminar de nulidade*

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (item 4. Da Presente Ação Fiscal), no curso do procedimento, a Fiscalização intimou a ora recorrente, por diversas vezes, a apresentar cópia dos instrumentos dos contratos de afretamento celebrados. Entre 20/04/2011, data da expedição do Termo de Início de Fiscalização e 02/10/2012, foram lavrados 14 (quatorze) termos de intimação. Metade deles foram objeto de pedido de prorrogação de prazo (fls. 7, 100, 1238, 1239, 1242, 3386 e 3842). O contribuinte teve ainda de ser reintimado algumas vezes, inclusive sob ameaça de agravamento das penalidades, seja porque simplesmente não atendeu ao que lhe foi demandado, ou mesmo porque se recusou expressamente a fazê-lo.

Dignas de nota as efemérides relacionadas com a Intimação nº 13, de 30/08/2012: Neste Termo formularam-se as seguintes exigências (cf. Fls. 14669 e 1470):

- a) *com base nos dados obtidos do Banco Central, preenchimento de planilha identificando os Registros de Operação Financeira - ROF relativos a afretamento, os valores efetivamente pagos ao exterior (em USD e R\$), as datas de pagamento e os correspondentes valores de IRF (modelo da planilha fornecido junto com o Termo);*
- b) *apresentação de nova relação de pagamentos de afretamento efetuados no ano de 2008 (completa), seguindo modelo fornecido com o Termo;*
- c) *apresentação dos contratos relativos aos pagamentos referidos no item anterior, porventura ainda não fornecidos;*  
e
- d) *apresentação das invoices e Relatórios de Medição correspondentes aos pagamentos referidos no item 2,*

Sobreveio pedido de prorrogação de prazo para atendimento, deferido. Em correspondência datada de 18/09/2012, a fiscalizada apresentou resposta ao item 1 do Termo de Intimação 13, na forma de planilha eletrônica. Em 19/09/2012 lavrou-se Termo de Reintimação Fiscal, renovando exigências do Termo de Intimação 13 e requerendo, ainda, a entrega de *invoices* ausentes na resposta ao Termo de Intimação 12. Em correspondência datada de 26/09/2012, a contribuinte entregou resposta aos itens 1 e 2 do Termo de Intimação 13, na forma de CD contendo a nova relação de pagamentos a título de afretamento, efetuados em 2008, em favor de empresas com sede/domicílio no exterior.

Transcrevo as conclusões da Fiscalização a propósito das respostas obtidas (fls. 14670):

*A resposta ao Termo de Intimação 13 veio a comprovar o que já se suspeitava, isto é, a existência de grande número de contratos e pagamentos não informados pela contribuinte, nas respostas às intimações anteriores. Foram efetuados 3.119 pagamentos a 243 beneficiários, referentes ao afretamento de 567 unidades. O montante pago foi de cerca de nove bilhões de Reais no ano de 2008, sem retenção de IRRF e sem recolhimento da CIDE.*

Diante do grande volume de dados a ser trabalhado, a Fiscalização restringiu sua análise, num primeiro momento, a quinze beneficiários de pagamentos, conforme planilha de fls. 14671. Delimitado esse universo, lavrou-se então o Termo de Intimação 14 com o fito de obter os contratos e comprovantes de pagamento ainda não apresentados. Seguiu-se pedido de prorrogação de prazo, deferido, e de reintimação para entrega de 32 contratos. Esse segundo lote de contratos de afretamento foi entregue em CDs. Uma vez analisados, a Fiscalização concluiu que todos reproduziam o mesmo modelo de contratação do lote anterior, em que o afretamento é parte integrante e inseparável dos serviços prestados.

Em função do prazo disponível para conclusão do trabalho, do histórico de pedidos de prorrogação de prazo e da recalcitrância demonstrada pela contribuinte e do risco de decadência de créditos tributários, a Fiscalização optou por não intimar a fiscalizada a apresentar os contratos de prestação de serviços vinculados a esse segundo lote de afretamentos informados.

Vem agora a recorrente requerer a decretação da nulidade do auto de infração, em relação a esses contratos de prestação de serviço que não teriam sido examinados pela autoridade fiscal.

Como se sabe, o sistema de nulidades do Processo Administrativo Fiscal concebe nulo o ato lavrado por pessoa incompetente (art. 12, inc. I, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011) e, no que diz respeito a formalidades essenciais, o Auto de Infração que não contenha os requisitos elencados nos incisos I a VI do art. 39 do mesmo Regulamento. Nada disso aconteceu no caso concreto. A recorrente tampouco aventou cerceamento do seu direito de defesa e eu não o vislumbrei.

Na verdade, a arguição de nulidade do auto de infração em relação aos contratos de prestação de serviço que não foram solicitados e nem examinados pelo auditor fiscal diz respeito à falta de prova da ocorrência do fato gerador da CIDE. Trata-se portanto, não de nulidade, mas de improcedência do lançamento.

Adianto, nada obstante, que a prova de ocorrência do fato gerador da CIDE não guarda qualquer relação com pagamentos feitos a nacionais, prestadores de serviço nesses contratos, mas com os pagamentos feitos a beneficiários estrangeiros, a título de afretamento. E todos os contratos de afretamento de interesse estão nos autos.

Rejeito a preliminar.

#### *Os contratos celebrados*

O arrazoado recursal, exibindo farta cultura jurídica, digressiona sobre os contratos de afretamento. Remetendo meus pares ao texto recursal, caso queiram esclarecimentos detalhados sobre o assunto, entendo que a síntese que faço na continuação é suficiente para o enfrentamento da controvérsia dos autos:

#### *Contrato de Afretamento:*

*Como tal se designa o contrato pelo qual, mediante um preço ou aluguel ajustado (frete), um dos contratantes, proprietário de um navio ou qualquer embarcação (fretador) concede ou aluga a outro contratante (afretador) o uso parcial ou total do navio ou da embarcação, para transporte de mercadorias ou de outros objetos.*

*Também se diz fretamento, nome aliás mais vulgarmente empregado, e o instrumento, em que semelhante contrato se formula, recebe a denominação de carta-partita ou carta de fretamento.<sup>2</sup>*

*“Fretamento ou afretamento é o contrato pelo qual uma pessoa, o fretador, coloca à disposição de outra pessoa, o afretador, seu navio ou partes dele, mediante o pagamento de uma soma denominada de frete. É um contrato misto de locação de coisas e prestação de serviços, variando os dois conforme a modalidade que se apresente”*

*São duas as espécies do gênero contrato de afretamento: contrato de afretamento a casco nu; contrato de afretamento por tempo.*

#### *Contrato de Afretamento a Casco Nu (Bareboat ou Demise Charter Party)*

*Contratos de afretamento a casco nu (bareboat ou demise charter parties) são aqueles que se caracterizam pela utilização (arrendamento) do navio, por um tempo determinado, no qual o proprietário dispõe de seu navio ao afretador a casco nu, o qual assume a posse e o controle do mesmo, mediante uma retribuição – hire – pagável em intervalos determinados durante o período do contrato. É um contrato de utilização do navio.*

*O navio é tomado em afretamento desprovido do comandante, tripulação, e demais itens inerentes necessários à navegação. Quer significar que o comandante e às vezes alguns tripulantes (chefe de máquina, principalmente) poderão ser indicados pelo*

<sup>2</sup> SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Atualizadores Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 27ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 750. Documento assinado digitalmente em 30/01/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 01/02/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por ROSALDO TREVISAN  
Impresso em 11/02/2014 por MARIA MADALENA SILVA

*proprietário, porém contratados e controlados, e por consequência empregados, do afretador a casco nu.*

*Contrato de Afretamento por Tempo (Time Charter Party)*

*Contrato de afretamento por tempo (time charter-party) caracteriza-se pela utilização (arrendamento) do navio, por um tempo determinado, no qual o proprietário ou armador disponente coloca o navio completamente armado, equipado e em condição de navegabilidade, a disposição do afretador por tempo, o qual assume a posse e o controle do mesmo (gestões náutica e comercial) mediante uma retribuição – hire – pagável em intervalos determinados durante o período do contrato. É um contrato de utilização dos serviços do navio.<sup>3</sup>*

Essas definições deixam claro. O objeto dos contratos de afretamento é navio ou embarcação.

Toca agora buscar definição do que seja embarcação. Começemos pelos principais dicionários da língua portuguesa.

a) Dicionário Eletrônico Houaiss da Língua Portuguesa<sup>4</sup>:

*n substantivo feminino*

*1. Estatística: pouco usado.*

*m.q. embarque*

*2. Rubrica: termo de marinha.*

*qualquer estrutura flutuante destinada ao transporte de pessoal e/ou carga*

*2.1. Rubrica: termo de marinha.*

*qualquer meio flutuante de pequeno porte*

b) Novo Dicionário Aurélio<sup>5</sup>:

*Designação comum a toda construção destinada a navegar sobre água.*

c) Nova Enciclopédia Barsa<sup>6</sup>:

*Denomina-se embarcação todo veículo flutuante, feito de madeira, metal, ou outros materiais, que se desloca sobre as superfícies das águas para transportar carga ou passageiros, servindo-se do vento, de remos ou motores para sua propulsão. Os submarinos, destinados à navegação sob a superfície do mar, também são considerados embarcação.*

<sup>3</sup> ANJOS, J. Haroldo dos, GOMES, Carlos Rubens Caminha. Curso de direito marítimo. Rio de Janeiro: Renovar, 1992. p.184.

<sup>4</sup> v. 1.0, 2001.

<sup>5</sup> 2ª ed, revista e aumentada. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986. p. 630.

<sup>6</sup> Rio de Janeiro: Enciclopédia Britannica do Brasil, 1998.

d) Iêdo Batista Neves:<sup>7</sup>

*Embarcação — diz-se de qualquer veículo de pequena tonelagem, capaz de se locomover n'água para atender aos fins a que se destina. Embarcação mercante - diz-se daquela que se usa como meio de transporte por água destinada à indústria da navegação, quaisquer que sejam as suas características e o lugar de tráfego.*

e) De Plácido e Silva<sup>8</sup>:

*Possuindo dois sentidos distintos, é, por este motivo, tido o vocábulo como derivado de embarcar (em-barco-ar) e do espanhol embarcación. Como derivado de embarcar, em sentido amplo, é empregado para designar todo ato ou ação de colocar qualquer veículo, transporte ou meio de condução, coisas ou pessoas, para que sejam transportadas ou conduzidas de um lugar a outro. Nesta acepção, no entanto, é mais vulgarizado o vocábulo embarque, embora se considere embarcação melhor vernáculo. E também se diz embarcamento, de um modo geral, quando se trata de coisas ou pessoas, e carregamento, propriamente, para o embarque de coisas. Embarcação. No sentido que lhe empresta a derivação espanhola, é designação genérica dada a toda espécie de barco, sem coberta, movido a remos, a velas ou a motor.*

*Mas, na terminologia do Direito Marítimo, não se faz essa distinção, sendo embarcação qualquer espécie de navio ou barco, de qualquer natureza, destinado à navegação ou ao transporte em águas navegáveis. Desse modo, tenha ou não convés, qualquer espécie de barco ou nau, é genericamente considerada embarcação, formando, no entanto, as espécies, que os distinguem entre si: navio, barco, barcaça, bote, batel, canoa, jangada, etc.*

f) Leandro Pereira<sup>9</sup>:

*“Espécie do gênero embarcação, construção flutuante de natureza móvel, destinada a uma navegação que habitualmente o submete aos riscos do mar, sendo necessário que tenha robustez para enfrentar as fortunas das viagens marítimas, personalidade, nacionalidade e nome. A Convenção Internacional para Unificação de Certas Regras em Matéria de Conhecimentos Marítimos, em seu art. 1º, define navio como sendo “toda embarcação destinada ao transporte de mercadorias por mar”. (Pereira)*

g) Osvaldo Agripino Castro Jr<sup>10</sup>:

<sup>7</sup> NEVES, Iêdo Batista. Vocabulário Prático de Tecnologia Jurídica, São Paulo: Edições Fase, 1990.

<sup>8</sup> SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Atualizadores Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. 27ª ed, Rio de Janeiro: Forense. 2008, p. 514.

<sup>9</sup> PEREIRA, Leandro. A responsabilidade civil do transportador nos contratos de transporte marítimo internacional de mercadoria. Monografia submetida à Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito. Itajaí, SC:2006. Disponível em <<http://www.siaibib01.univali.br/pdf/Leandro%20Pereira.pdf>>. Acesso em 30/08/2013.

<sup>10</sup> CASTRO JR, Osvaldo Agripino. Introdução ao direito marítimo In: CASTRO JR, Osvaldo Agripino de. (org.) *Temas Atuais de Direito do Comércio Internacional*, vol. I. Florianópolis: OAB/SC, 2004, p.105.

*A embarcação, por sua vez, de acordo com o item 0108 da NORMAM 03<sup>11</sup>, expedida pela Diretoria dos Portos e Costas, ao regulamentar a Lei 9.537, de 11 de dezembro de 1997, que dispõe sobre a segurança do tráfego aquaviário – LESTA, “é qualquer construção inclusive as plataformas flutuantes e as fixas, quando rebocadas, sujeitas à inscrição na autoridade marítima e suscetível de se locomover na água, por meios próprios ou não, transportando pessoas ou cargas”.*

*No caso de embarcação de esporte ou recreio, o seu registro de propriedade, conforme item 0209, da NORMAM 03, será deferido à pessoa física residente e domiciliada no País, às entidades públicas ou privadas sujeitas às leis brasileiras, e aos estrangeiros, mesmo aqueles não residentes nem domiciliados no País, de acordo com a Lei nº 7.652/88 alterada pela Lei nº 9.774/98”*

h) Celso D. de Albuquerque Mello<sup>12</sup>:

*Esse autor registra que "a legislação brasileira que 'regula a execução dos contratos de hipoteca de navio' (Decreto nº 15.788/22) define o navio como sendo 'toda construção náutica destinada à navegação de longo curso, de grande ou pequena cabotagem, apropriada ao transporte marítimo ou fluvial...', e que "...talvez seja a melhor definição a que está consagrada no art. 11, da Lei nº 2.180, de 05/02/54: 'considera-se embarcação mercante toda construção utilizada como meio de transporte por água, e destinada à indústria de navegação, quaisquer que sejam as suas características e lugar de tráfego'".*

*Ressalta, ainda, que, no Direito Internacional Público, "a palavra navio é empregada em sentido amplo (...), isto é, abrangendo os navios propriamente ditos e as embarcações", definidas como "toda construção destinada a correr sobre as águas, reservando a palavra navio para a embarcação utilizada na indústria da navegação".*

i) Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias e suas Notas Explicativas (do Conselho de Cooperação Aduaneira).

No Sistema Harmonizado, o capítulo 89 compreende as "Embarcações e Estruturas Flutuantes". O capítulo separa os dois tipos de mercadorias:

- (I) embarcações, por certo nas posições 89.01 a 89.04 e 89.06 (outras embarcações);
- (II) estruturas flutuantes, nas posições 89.05 e 89.07 (outras estruturas flutuantes).

Ainda, na posição 89.08, classificam-se embarcações e outras estruturas flutuantes, para demolição.

<sup>11</sup> NORMAS DA AUTORIDADE MARÍTIMA PARA AMADORES, EMBARCAÇÕES DE ESPORTE E/OU RECREIO E PARA CADASTRAMENTO E FUNCIONAMENTO DAS MARINAS, CLUBES E ENTIDADES DESPORTIVAS NÁUTICAS - NORMAN-03/DPC.

<sup>12</sup> MELLO, Celso D. de Albuquerque. Curso de Direito Internacional Público. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 1103-1121.

Todas as embarcações guardam como característica a função de mover-se sobre água no transporte de pessoas ou mercadorias. São embarcações: os transatlânticos (8901.10.00), os navios-tanque (8901.20.00), os barcos de pesca (8902.00), os iates e outras embarcações de recreio ou de esporte (8903) e, ainda, os rebocadores e empurradores (8904).

São estruturas flutuantes as dragas (8905.10.00) e as plataformas de perfuração ou de exploração, flutuantes ou submersíveis (8905.20.00); 89.07 - Outras Estruturas — exemplos: as balsas, reservatórios, caixões, bóias de amarração, bóias de sinalização.

As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - NESH, a respeito de cada posição, destacam os seguintes pontos:

*89.01 - TRANSATLÂNTICOS, BARCOS DE CRUZEIRO, "FERRYBOATS", CARGUEIROS, CHATAS E EMBARCAÇÕES SEMELHANTES, PARA O TRANSPORTE DE PESSOAS OU DE MERCADORIAS.*

*A presente posição compreende todas as embarcações para o transporte de pessoas ou de mercadorias, destinadas à navegação marítima ou à navegação interior (em lagos, canais, rios, estuários, por exemplo), exceto as embarcações da posição 89.03 e os barcos salva-vidas, que não sejam a remos, os navios para o transporte de tropas e os navios-hospitais (posição 89.06).*

*89.02 - BARCOS DE PESCA; NAVIOS-FÁBRICAS E OUTRAS EMBARCAÇÕES PARA O TRATAMENTO OU CONSERVAÇÃO DE PRODUTOS DA PESCA.*

*Esta posição compreende os barcos de pesca de todos os tipos, concebidos para a pesca profissional, no mar ou em águas interiores exceto, todavia, os barcos a remos utilizados para pesca da posição 89.03. Podem citar-se, a título de exemplo, as chinchas, os barcos para a pesca de atum, bem como os barcos armados para pesca de baleias.*

*89.03 - IATES E OUTROS BARCOS E EMBARCAÇÕES DE RECREIO OU DE ESPORTE; BARCOS A REMOS E CANOAS.*

*Classificam-se aqui todas as embarcações que se destinam à navegação de recreio ou de esporte, bem como todos os barcos a remos e canoas.*

*Podem citar-se, a título de exemplo, os iates, os jet-skies e outros barcos à vela ou de motor, lanchas e escaleres, barcos de regata, ioles, caiaques, botes de dois remos, esquifes pedalinhos, os barcos de pesca esportiva, os barcos infláveis e as embarcações dobráveis ou desmontáveis.*

*89.04 - REBOCADORES E BARCOS CONCEBIDOS PARA EMPURRAR OUTRAS EMBARCAÇÕES.*

*A presente posição compreende:*

*A. Os rebocadores, que são barcos especialmente concebidos para tração de outras unidades. Podem ser do tipo que se utiliza no mar ou para navegação*

*interior, e diferenciam-se das outras embarcações pelo seu aspecto particular, seu casco reforçado de forma especial, suas potentes máquinas motoras e diversos equipamentos para movimentação e engate dos cabos, amarras, etc.*

*B. Os barcos concebidos para empurrar outras embarcações, que são barcos especialmente concebidos para empurrar barcas ou alijos<sup>13</sup>, entre outros. Caracterizam-se essencialmente pela sua proa achatada, concebida para empurrar, bem como pela posição particularmente elevada da cabina do timoneiro, que pode ser telescópica.*

*89.05 - BARCOS-FARÓIS, BARCOS-BOMBAS, DRAGAS, GUINDASTES FLUTUANTES E OUTRAS EMBARCAÇÕES EM QUE A NAVEGAÇÃO É ACESSÓRIA DA FUNÇÃO PRINCIPAL; DOCAS OU DIQUES FLUTUANTES; PLATAFORMAS DE PERFURAÇÃO OU DE EXPLORAÇÃO, FLUTUANTES OU SUBMERSÍVEIS.*

*8905.10 – Dragas*

*8905.20 - Plataformas de perfuração ou de exploração, flutuantes ou submersíveis*

*8905.90 – Outros*

*A presente posição compreende:*

*A) Os barcos-faróis, barcos-bombas, dragas, guindastes flutuantes e outras embarcações em que a navegação é acessória da função principal.*

*Entre estas embarcações, geralmente estacionárias quando desempenham a sua função, podem citar-se: os barcos-faróis, barcos-perfuradores, barcos-bombas, dragas de todos os tipos (dragas com alcatruzes, dragas com aspiradores, etc.), barcos que se destinam a fazer flutuar os navios afundados, barcos-bóias de salvamento, batiscafos, pontões equipados com instrumentos de elevação ou de movimentação (derricks, guindastes, elevadores de cereais, etc.) montados sobre pontões, bem como os pontões especialmente concebidos para servir de base a esses instrumentos.*

*Os barcos-habitações, os barcos-lavanderias e os moinhos flutuantes classificam-se também neste grupo.*

*B) As docas ou diques flutuantes.*

*As docas ou diques flutuantes são verdadeiras oficinas flutuantes que se destinam a substituir, as docas secas dos portos.*

*Compõem-se de uma estrutura cuja seção transversal apresenta geralmente a forma de U. Graças aos lastros de que são*

*providas, estas docas ou diques submergem parcialmente a fim de permitir a entrada dos navios a reparar; podem também ser rebocados.*

*Outros tipos de docas ou diques flutuantes funcionam de maneira análoga e são também equipados de poderosos órgãos motores que permitem o seu próprio deslocamento. Utilizam-se então para a reparação de veículos anfíbios ou de outras embarcações que transportam.*

*C) As plataformas de perfuração ou de exploração, flutuantes ou submersíveis.*

*São geralmente concebidas para pesquisas ou explorações de jazidas de petróleo ou de gás natural. Estas plataformas comportam, além do material necessário à perfuração ou exploração, como derricks, guindastes, bombas, unidades de cimentação, silos, etc., locais de habitação para o seu pessoal.*

*Estas plataformas, rebocadas ou eventualmente autopropulsionadas até o local de exploração, podem ser deslocadas por flutuação até outro lugar de trabalho e pertencem a um dos seguintes grupos:*

- 1) Plataformas auto-elevadoras que compreendem, independentemente da própria plataforma de trabalho, dispositivos (cascos, caixões, etc.) que lhes permitem flutuar e pilares retráteis que, no local de trabalho, se rebaixam de modo a apoiarem-se no fundo do mar e, desta forma, elevar a plataforma de trabalho acima do nível da água.*
- 2) Plataformas submersíveis cuja infraestrutura se encontra submersa nos locais de trabalho para que os seus caixões-lastros repousem no fundo a fim de assegurar uma grande estabilidade à plataforma de trabalho, que se mantém acima do nível da água. Os caixões-lastros podem ser equipados de saias ou pilares que penetram mais ou menos profundamente no solo.*
- 3) Plataformas semi-submersíveis, análogas às plataformas submersíveis, mas diferenciam-se destas pelo fato de que as partes imersas não repousam no fundo. Estas plataformas mantêm-se, no decurso do trabalho, em posição fixa, por meio de cabos de ancoragem ou por estabilização dinâmica.*

**89.06 - OUTRAS EMBARCAÇÕES, INCLUÍDOS OS NAVIOS DE GUERRA E OS BARCOS SALVA-VIDAS, EXCETO OS BARCOS A REMO.**

*Esta posição compreende todas as embarcações que não se classificam mais especificamente nas posições 89.01 a 89.05.*

**89.07 - OUTRAS ESTRUTURAS FLUTUANTES (POR EXEMPLO: BALSAS, RESERVATÓRIOS, CAIXÕES, BÓIAS DE AMARRAÇÃO, BÓIAS DE SINALIZAÇÃO E SEMELHANTES).**

*Esta posição compreende diversas estruturas flutuantes, exceto as que possuem características de barcos. São geralmente fixas e compreendem, em particular:*

- 1) Os caixões cilíndricos ociosos que se utilizam para sustentar as pontes provisórias, etc. Os pontões que apresentam as características de embarcações classificam-se nas posições 89.01 ou 89.05.*
- 2) Os viveiros flutuantes, crivados de orifícios, utilizados para conservar vivos os crustáceos e peixes.*

#### **89.08 - EMBARCAÇÕES E OUTRAS ESTRUTURAS FLUTUANTES, PARA DEMOLIÇÃO.**

*Esta posição compreende apenas as embarcações e outras estruturas flutuantes que se classificam nas posições 89.01 a 89.07, quando apresentadas para serem desmanteladas. Trata-se geralmente de embarcações que sofreram avarias, embarcações fora de uso por serem muito antigas, desprovidas, às vezes, de seus aparelhos de navegação, de seus órgãos motores, etc.*

A par dessas acepções técnicas, há ainda definições de ordem legal, consubstanciadas na Lei nº 9.537, de 11 de dezembro de 1997, que dispõe sobre a segurança do tráfego aquaviário em águas sob jurisdição nacional. Os incisos V e XIV de seu art. 2º estabelece os seguintes conceitos e definições:

*V - Embarcação - qualquer construção, inclusive as plataformas flutuantes e, quando rebocadas, as fixas, sujeita à inscrição na autoridade marítima e suscetível de se locomover na água, por meios próprios ou não, transportando pessoas ou cargas;*

*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;*

As embarcações, conforme definidas no inciso V, devem necessariamente conter três características fundamentais: serem uma construção; estarem sujeitas à inscrição na autoridade marítima; serem suscetíveis de se locomover na água, transportando pessoas ou cargas. Considerada a essência do conceito, a definição do inciso V não criou algo que não estivesse contido na definição dos dicionários, acima transcritos, que consolidam o entendimento lingüístico do termo: ou seja, devem ter a propriedade de flutuar e devem ter a finalidade de transportar cargas e/ou pessoas. Isso fica ainda mais patente quando se lê o inciso XIV da referida norma legal, que define as plataformas. Apesar de se admitir nelas a propriedade de flutuar, a finalidade a que se destinam não se relaciona com transporte ou navegação, mas apenas com pesquisa, exploração e exploração de recursos marítimos, fluviais e do subsolo.

Note-se que esses conceitos são mutuamente excludentes, visto constarem de incisos diferentes de um mesmo artigo.

A recorrente decidiu levar essa matéria ao Judiciário, na Ação Anulatória de Lançamento Fiscal nº 2012.51.01.002887-0, com pedido de antecipação dos efeitos da tutela, em face da União Federal, requerendo a suspensão da exigibilidade do crédito tributário objeto do Processo Administrativo nº 18471.001620/2003-36. Alegou, em síntese, fazer jus a benefício fiscal previsto no art. 749 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994, porque as plataformas contam com atestados de inscrição temporária de embarcação estrangeira, e que o Parecer CST nº 145 expressou o entendimento de que as plataformas são embarcações.

Na sentença, reiterando os termos da decisão que indeferiu os efeitos da antecipação da tutela, a Dr<sup>a</sup> Sandra Meirim Chalu Barbosa de Campos, Juíza Federal Titular da 29ª Vara Federal do Rio de Janeiro, asseverou que (grifos do original):

“[...]”

*No entanto, é importante ressaltar que a definição de embarcação aplicada no supracitado precedente deu-se tão somente porque os fatos geradores, no caso, eram anteriores à vigência da Lei nº 9.537/97. Assim, com a superveniência da Lei nº 9.537/97, que trouxe os conceitos e definições de embarcação e plataforma, não mais se aplica a definição genérica da legislação anterior.*

*Ademais, o Processo Administrativo nº 18471.001620/2003-36, constituído através da lavratura de auto de infração relativo à falta de recolhimento do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte sobre remessas de numerário para o exterior, em pagamento de afretamentos de plataformas petrolíferas móveis, refere-se ao período de 1999 a 2002.*

*Da mesma forma, não há qualquer ilegalidade na decisão da Sexta Câmara do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, que manteve a decisão da DRJ, tendo em vista que os elementos do lançamento tributário podem ser analisados e conhecidos mesmo que não tenham constado do auto de infração, posto que a capitulação legal pode ser conhecida de ofício. É importante ressaltar que o Recurso Especial interposto pelo contribuinte, desta decisão, sequer foi conhecido pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos.*

*No mais, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, no julgamento do recurso do Contribuinte, no qual afirma que plataforma está incluída no conceito de embarcação e, desta forma, está amparado pela alíquota zero prevista no artigo 1º, da Lei nº 9.481/97, assim se manifestou, quanto ao mérito da questão:*

“(...)”

A Lei nº 9.537/1997, conforme alega o contribuinte, de fato, regula matéria referente ao transporte marítimo administrativo, portanto, norma de direito marítimo administrativo, e, sendo assim, não é lei tributária. Os auditores não forçaram, no entanto, uma interpretação extensiva e apropriaram livremente conceitos, tampouco utilizaram a analogia para criar a exação. Eles apenas aplicaram o que prevê o art. 109 do CTN para a busca do conceito de embarcação, *in verbis*:

*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.*

Ou seja, para definir o efeito tributário de dado instituto, conceito ou forma busca-se seu alcance no direito privado. LUCIANO AMARO assim entende o alcance do artigo supracitado:

“O preceito refere-se a situações nas quais a norma tributária utiliza um instituto, um conceito ou uma forma jurídica pertinente ao direito privado, e, a partir desse enunciado, estatui certos efeitos tributários. (...)”

Assim, o que o Código Tributário Nacional pretende dizer é que os institutos de direito privado devem ter sua definição, seu conteúdo e seu alcance pesquisados com o instrumental técnico fornecido pelo direito privado, não para efeitos privados (o que seria óbvio e não precisaria, nem caberia, ser dito num código tributário), mas sim para efeitos tributários. **Ora, em que hipóteses isso se daria? É claro que nas hipóteses em que tais institutos sejam referidos pela lei tributária na definição de pressupostos de fato de aplicação de normas tributárias, pois – a conclusão é acaciana – somente em tais situações é que interessa ao direito tributário a pesquisa de institutos de direito privado. (grifos nossos)** (DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, 5ª. Edição, Saraiva, 2000, p. 207 e 208)

(...)

Apesar de o contribuinte afirmar que a plataforma é espécie de embarcação, da leitura do dispositivo acima não podiam os fiscais chegar a esta conclusão, isto porque as plataformas utilizadas pelo contribuinte, até se locomovem na água, mas não se destinam ao transporte de pessoas ou coisas. Na realidade são estruturas fixas ou flutuantes que visam à prospecção de petróleo, por isso, o legislador na Lei de Transporte Aquaviários as distinguiu das embarcações. Não é correta, portanto, a conclusão apresentada pelo contribuinte de que plataforma seja espécie de embarcação. O que se depreende do dispositivo supracitado é que plataforma e embarcação são gêneros distintos de bens. Já que plataforma não designa uma construção destinada a correr sobre a água, mas sim, como acima definido, uma instalação destinada às atividades associadas à prospecção de recursos minerais. Os seja, os fins dos bens em análise são distintos.

Além disso, corrobora o exposto – de que plataforma não é espécie de embarcação, o entendimento assentado no próprio Código Comercial, esta sim lei de direito privado, o que emprega o vocábulo embarcação como sinônimo de navio, assim, por exemplo, do art. 566 até o art. 570, ao tratar do mesmo bem, denomina-o ora de embarcação, ora de navio, *in verbis*:

(...)

O que ocorreu no caso em análise é que a Lei nº. 9.537/1997, norma de direito público, excepcionalmente, ampliou o conceito de embarcação, previsto no Código Comercial, norma de direito privado, para abarcar ao conceito de embarcações às

plataformas que efetuam o transporte aquaviário. O art. 109 do CTN no caso é claro, no sentido de afirmar que se deve buscar os conceitos dos institutos no âmbito do direito privado, portanto, aplica-se no caso a definição prevista no art. 2º, XIV, da Lei nº 9.537/1997 ou no Código Comercial o qual trata embarcação como sinônimo de navio, e plataforma não é navio.

Do exposto, ficam sem sentido as alegações do contribuinte de que a Lei de Transportes Aquaviários não tributou nem contemplou qualquer dispositivo que mandasse tributar o afretamento de plataformas e de que não existe, na legislação do imposto de renda aplicável ao caso vertente, inciso ou parágrafo excludente do benefício que socorre as plataformas.

Afirmo isto, porque ao buscar o alcance do conceito de embarcação no direito privado, verifica-se que não estão incluídas as plataformas do contribuinte. Sendo assim, não poderiam eles usufruir de um benefício direcionado apenas às embarcações.

A definição dada pelo legislador de embarcação no item V é norma de direito público, portanto rege as relações entre a Autoridade Marítima responsável pela segurança do transporte aquaviário – neste caso representante do Estado – e os particulares. Ou seja, no momento em que as plataformas fixas ou flutuantes estiverem transportando pessoas ou cargas, deve a autoridade marítima dar a elas o mesmo tratamento de embarcações., por isso, a plataforma, formalmente, deve ser registrada no Tribunal Marítimo, segundo o Regulamento do Tráfego Marítimo.

Tratar de modo diferenciado as plataformas quando, excepcionalmente, em locomoção, por uma questão de segurança de tráfego aquaviário, por se tratar a Lei nº 9.537/97 de norma de direito público, não significa dizer que plataforma é embarcação ou espécie de embarcação. Se plataforma é espécie de embarcação, como incluir as plataformas fixas, bens imóveis, no conceito de embarcação, vem imóvel!? Do mesmo modo, não teria o legislador definido plataforma expressamente no inc. XIV. Observa-se que o legislador não utilizou o substantivo embarcação ou navio para definir plataforma, mas sim, os vocábulos “instalação ou estrutura”.

(...)

Desta forma, se no conceito de embarcação não encontramos as plataformas, não há como se interpretar extensivamente o dispositivo para abarcá-las, pois, conforme reconhece o próprio contribuinte, a redução a 0% da alíquota do imposto produz os mesmos efeitos da isenção tributária. O ato normativo que a estabelece deve ser interpretado literalmente. Entendo que se o legislador quisesse incluir as plataformas no benefício em questão, deveria fazê-lo por lei específica, de acordo com o que prevê o art. 150, § 6º, da Constituição. Ou seja, a norma, que prevê a hipótese de alíquota zero, afirma que o benefício se aplica apenas a embarcação, incluir as plataformas no benefício seria utilizar a analogia ou a interpretação extensiva e, no caso, deve-se utilizar a interpretação literal, conforme prevê o art. 111 do CTN.

Também, fica sem sentido a afirmação de que, tradicionalmente, a lei tributária não tributa peças, partes, componentes, etc., indo até as embarcações e aeronaves (Decreto nº 2.434/88, Lei nº 7.988/99 e Lei nº 8.007/90), pelo que a interpretação do Fisco

Federal seguiu na contramão da política fiscal. Inclusive, porque a L. 9.481/1997, ao beneficiar as embarcações, diferentemente do que afirma o contribuinte, o fez também às aeronaves e aos *containers*, numa clara demonstração do seu escopo extrafiscal – não tributar aluguéis de equipamentos ou veículos que realizam transporte de carga ou pessoas com o fito de incentivar o comércio para o exterior. Ir de encontro à política extrafiscal almejada pela L. 9481/1997 seria incluir as plataformas para beneficiar, não o comércio para o exterior, mas sim, a prospecção de petróleo.

(...).

*Eis o teor do supracitado dispositivo legal – artigo 2º, incisos V e XIV, da Lei nº 9.537/97:*

*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;*

(...)

*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;*

(...).

*Ao final, o voto concluiu que "... o auto de infração, em tela, interpreta os dispositivos da Lei nº 9.481/97 de acordo com o que determina o art. 109 do CTN. Correto, portanto, o lançamento de IRRF efetuado pelos auditores com base nos aluguéis pagos a empresas localizadas no exterior por plataformas ou por FPSO utilizados pelo contribuinte, uma vez que apenas a embarcação, - entendida no ordenamento jurídico privado brasileiro como navio, e, sendo assim, construção destinada a percorrer águas, de forma itinerante e autônoma -, está amparada pelo benefício da alíquota zero".*

*Assim, correto o entendimento da autoridade fiscal, posto que, de fato, no momento em que as plataformas fixas ou flutuantes estiverem transportando pessoas ou cargas, deve a autoridade marítima dar a elas o mesmo tratamento de embarcações, hipótese diversa da presente em que as plataformas são destinadas às atividades previstas no inciso XIV, do supracitado artigo 2º, da Lei nº 9.537/97.*

*Se não fosse o objetivo do legislador estabelecer tal diferenciação, não existiria o inciso XIV.*

(...)”.

De tudo que até aqui se registrou – conceitos técnicos, definições legais, interpretação jurisprudencial -, penso ter ficado evidente que as unidades petrolíferas de que se trata **não** se confundem com embarcações. Embarcações são destinadas ao transporte de pessoas e/ou carga sobre ou sob a água. As plataformas são instalações ou estruturas marítimas para as atividades relacionadas com a pesquisa, exploração e exploração de recursos petrolíferos. Eventualmente, até se locomovem na água, mas jamais se destinarão ao transporte de pessoas ou coisas.

A recorrente louvou-se no Parecer nº 023/06, anexo ao Ofício nº 573/2006-DPC, de 10/04/2006, da Diretoria de Portos e Costas da Marinha do Brasil, item 31, para asseverar que “...a natureza jurídica da plataforma móvel é de uma embarcação especial...”. Há de se convir que essa interpretação sucumbe diante da própria definição legal. Ademais, a NORMAN 01-DPC<sup>14</sup>, aprovada pela Portaria nº 9, de 11 de fevereiro de 2000, estabelece no item 3, letra “b”, que se aplicam as definições constantes do art. 2º da Lei nº 9.537, de 1997. Ou seja, não há contradição entre o entendimento da Autoridade Marítima e a referida lei.

A obrigatoriedade de registro no órgão marítimo competente tampouco tem o condão de transformar em embarcações as plataformas móveis, os barcos-faróis, bóias de amarração, as bóias de sinalização ou quaisquer outras estruturas flutuantes.

#### **Da violação aos artigos 109 e 110 do CTN e 170 da CF/88**

A recorrente alega que a Fiscalização violou os arts. 109 e 110 do CTN, pois estaria alterando a forma e a substância de contrato típico do direito privado.

A estratégia de defesa é justamente essa: insistir na tipificação do contrato de afretamento, discorrendo sobre suas tecnicidades, modalidades, gestão náutica, gestão comercial, não incidência do ISS<sup>15</sup>, coligação de contratos etc., para então acusar a Fiscalização de transformá-lo em contrato de prestação de serviço, interferindo na sua liberdade de contratação e de organização de seus negócios, enfim, em sua autonomia privada.

A arguição não se sustenta. Primeiro, porque os contratos celebrados não guardam a tipicidade blefada. Como dar tipicidade de afretamento a contratos que não têm como objeto um embarcação? Em absoluto, a Fiscalização não forçou interpretação extensiva, ou apropriou-se livremente de conceitos, tampouco utilizou analogia para criar exaço. Nesse aspecto, não foi a Fiscalização, mas a própria recorrente que deturpou o instituto do direito privado – ao nominar de “contrato de afretamento de embarcação” algo que materialmente não o é -, para, senão deliberadamente, ao menos involuntariamente, beneficiar-se dos respectivos efeitos tributários dessa perversão.

Mas o que fez a Fiscalização?

Durante a ação fiscal, constatou-se que a recorrente firmou dois contratos distintos, sendo um com empresa estrangeira, específico para “afretamento” de plataformas, e outro, com empresa sediada no Brasil, para prestação de serviços de perfuração/exploração de gás e petróleo. Via de regra, o contrato dito de afretamento envolvia grandes valores, em torno

<sup>14</sup> Normas da Autoridade Marítima para Embarcações Empregadas na Navegação de Mar Aberto.

<sup>15</sup> Acerca do Recurso Especial nº 1.054.144, em que o STJ afasta da tributação do ISS qualquer das três modalidades de afretamento (a casco nu, por tempo e por viagem), há que se considerar que, no caso em concreto, os contratos referiam-se a afretamento das embarcações DANKO TIDE, KAREN TIDE II e MILAN TIDE, da classe “suppliers” – fornecedores de plataformas marítimas, que efetivamente caracterizam-se como tal, por se destinarem ao transporte de cargas.

de 90% da soma dos dois contratos firmados, enquanto que o contrato celebrado com a empresa sediada no Brasil previa pagamentos da ordem de apenas de 10%.

A Fiscalização tratou então de dissecar os referidos contratos. Sintetizo a análise feita na planilha abaixo:

|    | Equipamento/contratos                                                                                                                                     | Observações da Fiscalização                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1. | STENA DRILLMAX I (NS)<br>CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 2010.0040506.08.2 (26/02/2008)<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 2010.0040444.08.2 (20/03/2008) | <ul style="list-style-type: none"> <li>O contrato de prestação de serviços contém diversas disposições pertinentes ao fornecimento da plataforma;</li> <li>cláusula do contrato de prestação de serviços diz que, caso PETROBRAS deixe de pagar pelos serviços prestados, STENA poderá retirar a plataforma, pondo fim ao contrato de afretamento;</li> <li>cláusula do contrato de prestação de serviços diz que, finda a execução dos serviços, PETROBRAS deverá devolver a plataforma no estado em que a recebeu, com o desgaste natural;</li> <li>cláusula do contrato de prestação de serviços dispõe sobre "<i>ônus sobre equipamento da contratada</i>", e diz que a contratada "<i>se compromete a não criar ou praticar qualquer ato, compromisso ou coisa que resulte na criação de qualquer ônus sobre o equipamento da contratada, impedindo a contratada de desempenhar os serviços diligentemente ...</i>"</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| 2. | BLUE SHARK (WSSV)<br>CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 2050.0024563.06.2 (01/09/2006)<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 181.2.044.01.1 (01/09/2006)        | <ul style="list-style-type: none"> <li>Os contratos foram assinados na mesma data;</li> <li>Os contratos têm o mesmo prazo;</li> <li>O contrato de prestação de serviços atribui às contratadas obrigações atinentes ao contrato de afretamento (armação da embarcação, devendo estas fornecer a tripulação, operar a unidade e regularizar sua permanência no Brasil, obtendo avais e fianças);</li> <li>Há estreita vinculação entre os contratos, de tal modo que a rescisão de um é base para o mesmo efeito no outro; a prorrogação de acarretou idêntica prorrogação no outro;</li> <li>No contrato de afretamento, assina como solidariamente responsável a Contratada no contrato de serviços. Já no contrato de prestação de serviços assina como solidária a Fretadora no contrato de afretamento;</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento diz que a medição do afretamento se dará por meio de Relatórios de Medição assinados por ambas as partes. Cláusula do contrato de serviços também prevê a medição dos serviços por meio de Relatórios de Medição. O período de medição do afretamento é o mesmo adotado para a medição dos serviços;</li> <li>Tanto em 2006 como em 2008, a prestadora de serviços era controlada pela fretadora;</li> <li>Nas <i>invoices</i> relativas aos afretamentos pagos em 2008, quem assina, como representante da Fretadora estrangeira é empregado da prestadora de serviços nacional.</li> </ul> |
| 3. | BLUE ANGEL (WSSV)<br>CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 2050.0036124.07.2 (19/10/2007)<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 2050.0036126.07.2 (19/10/2007)     | <ul style="list-style-type: none"> <li>Os contratos foram assinados na mesma data;</li> <li>Os contratos têm o mesmo prazo;</li> <li>O contrato de prestação de serviços atribui às contratadas obrigações atinentes ao contrato de afretamento (armação da embarcação, devendo estas fornecer a tripulação, operar a unidade e regularizar sua permanência no Brasil, obtendo avais e fianças);</li> <li>Há estreita vinculação entre os contratos, de tal modo que a rescisão de um é base para o mesmo efeito no outro; a prorrogação de acarretou idêntica prorrogação no outro;</li> <li>No contrato de afretamento, assina como solidariamente responsável a Contratada no contrato de serviços. Já no contrato de prestação de serviços assina como solidária a Fretadora no contrato de afretamento;</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento diz que a medição do afretamento se dará por meio de Relatórios de Medição assinados por ambas as partes. Cláusula do contrato de serviços também prevê a medição dos serviços por meio de Relatórios de Medição. O período de medição do afretamento é o mesmo</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |

|    | Equipamento/contratos                                                                                                                                                                           | Observações da Fiscalização                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|    |                                                                                                                                                                                                 | <p>adotado para a medição dos serviços;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Tanto em 2006 como em 2008, a prestadora de serviços era controlada pela fretadora;</li> <li>Nas <i>invoices</i> relativas aos afretamentos pagos em 2008, quem assina, como representante da Fretadora estrangeira é empregado da prestadora de serviços nacional.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| 4. | <p>ALASKAN STAR SS39</p> <p>CONTRATO DE AFRETEAMENTO n° 101.2.003.98-3 (29/04/1998)</p> <p>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS n° 101.2.004.98.6 (29/04/1998)</p>                                 | <ul style="list-style-type: none"> <li>Os contratos foram assinados na mesma data;</li> <li>Os contratos têm o mesmo prazo;</li> <li>As sucessivas prorrogações de prazo do afretamento são acompanhadas por iguais prorrogações do contrato de serviços, por meio de aditivos assinados nas mesmas datas;</li> <li>O contrato de afretamento declara-se estreitamente vinculado ao contrato de prestação de serviços, e vice versa ; a rescisão num contrato implica o mesmo efeito no outro;</li> <li>A fretadora figura como interveniente, solidariamente responsável, no contrato de prestação de serviços; a prestadora é interveniente, solidariamente responsável, no de afretamento;</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento diz que a medição do afretamento se dará por meio de Relatórios de Medição assinados por ambas as partes. Cláusula do contrato de serviços também prevê a medição dos serviços por meio de Relatórios de Medição. O período de medição do afretamento é o mesmo adotado para a medição dos serviços;</li> <li>Na época da assinatura dos contratos, a Fretadora era subsidiária integral da prestadora de serviços. Observe-se que, no contrato de afretamento, quem assina em nome da fretadora é o presidente da prestadora de serviços.</li> <li>Nas <i>invoices</i> relativas aos afretamentos pagos em 2008, quem assina, como representante da Fretadora estrangeira é empregado da prestadora de serviços nacional.</li> </ul> |
| 5. | <p>FALCON STAR SS45 (depois renomeada ATLANTIC STAR)</p> <p>CONTRATO DE AFRETEAMENTO n° 101.2.005.98.9 (29/04/1998)</p> <p>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS n° 101.2.006.98.1 (29/04/1998)</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Os contratos foram assinados na mesma data;</li> <li>Os contratos têm o mesmo prazo;</li> <li>As sucessivas prorrogações de prazo do afretamento são acompanhadas por iguais prorrogações do contrato de serviços, por meio de aditivos assinados nas mesmas datas;</li> <li>O contrato de afretamento declara-se estreitamente vinculado ao contrato de prestação de serviços, e vice versa ; a rescisão num contrato implica o mesmo efeito no outro;</li> <li>A fretadora figura como interveniente, solidariamente responsável, no contrato de prestação de serviços; a prestadora é interveniente, solidariamente responsável, no de afretamento;</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento diz que a medição do afretamento se dará por meio de Relatórios de Medição assinados por ambas as partes. Cláusula do contrato de serviços também prevê a medição dos serviços por meio de Relatórios de Medição. O período de medição do afretamento é o mesmo adotado para a medição dos serviços;</li> <li>Na época da assinatura dos contratos, a Fretadora era subsidiária integral da prestadora de serviços. Observe-se que, no contrato de afretamento, quem assina em nome da fretadora é o presidente da prestadora de serviços.</li> <li>Nas <i>invoices</i> relativas aos afretamentos pagos em 2008, quem assina, como representante da Fretadora estrangeira é empregado da prestadora de serviços nacional.</li> </ul> |
| 6. | <p>OCEAN ALLIANCE SS</p> <p>CONTRATO DE AFRETEAMENTO n° 101.2.023.00-1 (21/06/2000)</p> <p>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS n° 101.2.024.00-4 (21/06/2000)</p>                                 | <ul style="list-style-type: none"> <li>Contrato de afretamento declara-se vinculado a contrato de prestação de serviços assinados na mesma data;</li> <li>A fretadora figura como co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços;</li> <li>No contrato de afretamento, a prestadora de serviço assina como solidariamente responsável;</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento diz que a responsabilidade pela operação, movimentação e administração da unidade, atividades típicas da prestação de serviços, ficarão sob controle e comando exclusivo da Fretadora ou seus prepostos;</li> <li>A rescisão do contrato de serviços é base para a rescisão do contrato de</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |

|     | Equipamento/contratos                                                                                                                                | Observações da Fiscalização                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     |                                                                                                                                                      | afretamento;<br><ul style="list-style-type: none"> <li>Anexo do contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela Fretadora, em que estão listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como <i>tool pusher</i>, sondador, torrista, etc.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| 7.  | OCEAN YATZISS<br>CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 101.2.010.98-0 (06/04/1198)<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 101.2.011.98-3 (06/04/1998)          | <ul style="list-style-type: none"> <li>Contrato de afretamento declara-se vinculado a contrato de prestação de serviços assinados na mesma data;</li> <li>A fretadora figura como co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços;</li> <li>No contrato de afretamento, a prestadora de serviço assina como solidariamente responsável;</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento diz que a responsabilidade pela operação, movimentação e administração da unidade, atividades típicas da prestação de serviços, ficarão sob controle e comando exclusivo da Fretadora ou seus prepostos;</li> <li>A rescisão do contrato de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento;</li> <li>Anexo do contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela Fretadora, em que estão listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como <i>tool pusher</i>, sondador, torrista, etc.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| 8.  | OCEAN CLIPPERS<br>CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 101.2.037.99-9 (09/09/1999)<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 101.2.038.99-1 (09/09/1999)         | <ul style="list-style-type: none"> <li>Contrato de afretamento declara-se vinculado ao contrato de prestação de serviços assinado, na mesma data;</li> <li>A fretadora figura como co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços;</li> <li>No contrato de afretamento, a prestadora de serviços assina como solidariamente responsável com a fretadora;</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento diz que a responsabilidade pela operação, movimentação e administração da unidade – atividades inerentes à prestação de serviço - ficará sob controle e comando exclusivo da fretadora ou seus prepostos;</li> <li>A rescisão do contrato de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
| 9.  | OCEAN WINNERSS<br>CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 186.2.004.04-2 (09/03/2004)<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (número não identificado) (09/03/2004) | <ul style="list-style-type: none"> <li>Os contratos de afretamento e de prestação de serviços foram assinados na mesma data e têm o mesmo prazo;</li> <li>A prestadora de serviços é interveniente no contrato de afretamento, enquanto a fretadora é interveniente no contrato de prestação de serviços;</li> <li>Os contratos de afretamento e de prestação de serviços declaram-se vinculados ao mesmo convite e mutuamente vinculados;</li> <li>A fretadora figura como co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços;</li> <li>No contrato de afretamento, a prestadora de serviços assina, como solidariamente responsável com a fretadora; no contrato de prestação de serviços, a fretadora assina como solidariamente responsável com a fretadora;</li> <li>A rescisão do contrato de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento;</li> <li>No caso de despejo de petróleo, óleo e outros resíduos no mar, a responsabilidade recai sobre fretadora e prestadora de serviços, segundo cláusula constante nos dois contratos;</li> <li>Anexo ao contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora, em que estão listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Sondador, Assistente de Sondador, Torrista, etc.</li> <li>Informações extraídas da internet comprovam que prestadora de serviços é o braço nacional da fretadora.</li> </ul> |
| 10. | OCEAN YORKTOWNSS<br>CONTRATO DE                                                                                                                      | <ul style="list-style-type: none"> <li>O contrato de afretamento tem execução sempre simultânea ao contrato de prestação de serviços assinado na mesma data;</li> <li>A rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento;</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |

|     | Equipamento/contratos                                                                                                                                                                  | Observações da Fiscalização                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     | AFRETAMENTO nº<br>2050.0031892.07-2<br>(16/08/2007)<br>CONTRATO DE<br>PRESTAÇÃO DE<br>SERVIÇOS nº<br>2050.0031894.07-2<br>(16/08/2007)                                                 | <ul style="list-style-type: none"> <li>No contrato de afretamento, a prestadora de serviços assina, como solidariamente responsável com a fretadora;</li> <li>A fretadora figura como co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços;</li> <li>Informações extraídas da internet comprovam que prestadora de serviços é o braço nacional da fretadora.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| 11. | OCEAN<br>WHITTINGTON<br>SS<br>CONTRATO DE<br>AFRETAMENTO nº<br>2050.0031896.07-2<br>(06/06/2007)<br>CONTRATO DE<br>PRESTAÇÃO DE<br>SERVIÇOS nº<br>2050.0031894.07-2<br>(06/06/2007)    | <ul style="list-style-type: none"> <li>O contrato de afretamento tem execução sempre simultânea ao contrato de prestação de serviços assinado na mesma data;</li> <li>A rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento;</li> <li>No contrato de afretamento, a prestadora de serviços assina, como solidariamente responsável com a fretadora;</li> <li>A fretadora figura como co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços;</li> <li>Informações extraídas da internet comprovam que prestadora de serviços é o braço nacional da fretadora.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| 12. | OCEAN CONCORD<br>SS<br>CONTRATO DE<br>AFRETAMENTO nº<br>2050.0034168.07-2<br>(16/08/2007)<br>CONTRATO DE<br>PRESTAÇÃO DE<br>SERVIÇOS nº<br>2050.0034169.07<br>(16/08/2007)             | <ul style="list-style-type: none"> <li>O contrato de afretamento tem execução sempre simultânea ao contrato de prestação de serviços assinado na mesma data;</li> <li>A rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento;</li> <li>No contrato de afretamento, a prestadora de serviços assina como solidariamente responsável com a fretadora;</li> <li>A fretadora figura como co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços;</li> <li>Informações extraídas da internet comprovam que prestadora de serviços é o braço nacional da fretadora.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| 13. | CIDADE DO RIO DE<br>JANEIRO MV14<br>FPSO<br>CONTRATO DE<br>AFRETAMENTO nº<br>2100.0013183.05-2<br>(21/07/2005)<br>CONTRATO DE<br>PRESTAÇÃO DE<br>SERVIÇOS (número<br>não identificado) | <ul style="list-style-type: none"> <li>Contrato de afretamento estreitamente vinculado ao contrato de prestação de serviços de operação da unidade;</li> <li>A rescisão verificada em um contrato é base para o mesmo efeito no outro;</li> <li>No contrato de afretamento, a prestadora de serviços assina como solidariamente responsável com a fretadora;</li> <li>Cláusula prevê que, no caso de despejo de petróleo, óleo e outros resíduos no mar, a responsabilidade recai conjuntamente sobre fretadora e prestadora de serviços;</li> <li>A tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora;</li> <li>A fretadora figura como co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços;</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento diz que a fretadora deverá fornecer à PETROBRAS "Folha de Pagamento de seus empregados que estiverem envolvidos na prestação dos serviços contratados";</li> </ul>                                                                                                                                                                                    |
| 14. | PEREGRINE I<br>NS<br>CONTRATO DE<br>AFRETAMENTO nº<br>2050.0013711.05-2<br>(10/09/2005)<br>CONTRATO DE<br>PRESTAÇÃO DE<br>SERVIÇOS (número<br>não identificado<br>(10/09/2005)         | <ul style="list-style-type: none"> <li>O contrato de afretamento declara-se vinculado ao contrato de prestação de serviços assinado na mesma;</li> <li>A rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento;</li> <li>No contrato de afretamento, a prestadora de serviços assina como solidariamente responsável com a fretadora;</li> <li>A Fretadora é co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços com a unidade;</li> <li>Cláusulas do contrato de afretamento prevêm que, no caso de despejo de petróleo, óleo ou outros resíduos no mar, respondem conjuntamente a fretadora e a prestadora dos serviços de perfuração;</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento prevê que a operação da unidade, atividades típicas da prestação de serviço, ficará sob o controle e comando exclusivo da fretadora ou seus prepostos.</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento prevê que a tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora;</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento prevê que fretadora deve apresentar a</li> </ul> |

Documento assinado digitalmente conforme a Lei nº 11.367/2006 e a Lei nº 11.743/2008.

Autenticado digitalmente em 30/01/2014 por

LEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 01/02/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente

em 30/01/2014 por ROSALDO TREVISAN

Impresso em 11/02/2014 por MARIA MADALENA SILVA

| Equipamento/contratos                                                                                                                                                                            | Observações da Fiscalização                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                                                                                                  | <p>certificação em controle de poço, atividade típica da prestação de serviços;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Anexo do contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora, em que estão listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Sondador, Assistente de Sondador, Torrista, etc;</li> <li>A prestadora de serviços detém 100% do capital da afretadora, sua controlada.</li> <li>Pesquisa no site da prestadora de serviços na internet revela que a empresa brasileira opera e gerencia o navio-sonda PEREGRINE I. Outra fonte na internet revela que a prestadora de serviços nacional negociou, em 2007, a extensão dos contratos de afretamento e serviços na unidade PEREGRINE I</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| <p>NOBLE ROGER<br/>EASON<br/>NS15<br/>CONTRATO DE<br/>AFRETAMENTO nº<br/>186.2.013.04-5<br/>CONTRATO DE<br/>PRESTAÇÃO DE<br/>SERVIÇOS (número<br/>não identificado)</p>                          | <ul style="list-style-type: none"> <li>Contratos firmados na mesma data;</li> <li>O contrato de afretamento declara-se vinculado ao contrato de prestação de serviços ;</li> <li>A rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento ;</li> <li>No contrato de afretamento, a prestadora de serviços interveniente assina como solidariamente responsável;</li> <li>A fretadora é co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços interveniente, segundo cláusula do contrato de afretamento;</li> <li>Cláusulas do contrato de afretamento prevêm que, no caso de despejo de petróleo, óleo ou outros resíduos no mar, respondem conjuntamente fretadora e prestadora de serviços interveniente;</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento prevê que a operação da unidade – atividade relacionada à prestação de serviços - ficará sob o controle e comando exclusivo da fretadora ou seus prepostos;</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento prevê que a tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora ;</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento prevê que fretadora deve apresentar a certificação em controle de poço, atividade típica da prestação de serviços;</li> <li>Anexo do contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora, em que estão listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Sondador, Assistente de Sondador, Torrista, etc;</li> <li>A fretadora estrangeira controla 99,99% da prestadora de serviços nacional;</li> <li>Informações extraídas do site da fretadora relacionam as empresas que compõem seu grupo, entre elas, a prestadora de serviços nacional.</li> </ul> |
| <p>NOBLE LEO<br/>SEGERIUS<br/>NS<br/>CONTRATO DE<br/>AFRETAMENTO nº<br/>187.2.127.01-1<br/>(23/08/2001)<br/>CONTRATO DE<br/>PRESTAÇÃO DE<br/>SERVIÇOS nº<br/>187.2.128.01-4<br/>(23/08/2001)</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Os contratos de afretamento e de prestação de serviços foram assinados na mesma data, prevendo o mesmo prazo;</li> <li>Os contratos de afretamento e de prestação de serviços declaram-se mutuamente vinculados e vinculados ao mesmo Convite PETROBRAS;</li> <li>A rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento;</li> <li>No contrato de afretamento assina, como Interveniente, a contratada para a prestação de serviços. No contrato de prestação de serviços assina, como Interveniente, a empresa contratada para fornecer o afretamento. Ambas empresas pertencem ao mesmo grupo econômico.</li> <li>A fretadora e a prestadora de serviços assinam como solidariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes de ambos contratos;</li> <li>A fretadora é co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços interveniente, nos termo de cláusula do contrato de afretamento;</li> <li>Cláusulas dos contratos prevêm que, em caso de despejo de petróleo, óleo ou outros resíduos no mar, fretadora e prestadora de serviços respondem conjuntamente;</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento prevê que a tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora ;</li> <li>Anexo do contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora, em que estão listados cargos diretamente, ligados à</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |

|     | Equipamento/contratos                                                                                                                                                              | Observações da Fiscalização                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     |                                                                                                                                                                                    | <p>prestação de serviços de operação da unidade, tais como Sondador, Assistente de Sondador, Torrista, etc.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Segundo informação extraída da DIPJ do ano 2008, naquele ano a prestadora de serviços nacional era controlada em 99,99% pela fretadora estrangeira.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 17. | <p>NOBLE PAUL WOLF<br/>(AMOS RUNNER)<br/>SS53<br/>CONTRATO DE AFRETEAMENTO n° 101.2.038.97-5 (02/07/1997)<br/>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS n° 101.2.039.97-8 (02/07/1997)</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Os contratos de afretamento e de prestação de serviços foram assinados na mesma data, prevendo o mesmo prazo;</li> <li>Os contratos de afretamento e de prestação de serviços declaram-se mutuamente vinculados e vinculados ao mesmo Convite da PETROBRAS;</li> <li>A rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento;</li> <li>No contrato de afretamento assina, como nterveniente, a contratada para a prestação de serviços. No contrato de prestação de serviços assina, como interveniente, a empresa contratada para fornecer o afretamento. Ambas empresas pertencem ao mesmo grupo econômico.</li> <li>A fretadora e a prestadora de serviços assinam como solidariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes de ambos contratos;</li> <li>A fretadora é co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços interveniente, nos termo de cláusula do contrato de afretamento;</li> <li>Cláusulas dos contratos prevêm que, em caso de despejo de petróleo, óleo ou outros resíduos no mar, fretadora e prestadora de serviços respondem conjuntamente;</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento prevê que a tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora ;</li> <li>Anexo do contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora, em que estão listados cargos diretamente, ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Sondador, Assistente de Sondador, Torrista, etc.</li> <li>Segundo informação extraída da DIPJ do ano 2008, naquele ano a prestadora de serviços nacional era controlada em 99,99% pela fretadora estrangeira.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 18. | <p>NOBLE MURAVLENKO NS<br/>CONTRATO DE AFRETEAMENTO n° 186.2.016.04-3 (30/09/2004)<br/>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS n° 2050.0004424.04-2 (30/09/2004)</p>                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>O contrato de afretamento e o contrato de serviços declaram-se vinculados ao mesmo Convite da PETROBRAS;</li> <li>Os contratos de afretamento e de serviços foram assinados nas mesmas datas, prevendo o mesmo prazo.</li> <li>O contrato de afretamento e o contrato de prestação de serviços declaram-se mutuamente vinculados;</li> <li>A rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento;</li> <li>No contrato de afretamento assina, como interveniente, a contratada para a prestação de serviços; no contrato de prestação de serviços assina, como interveniente, a empresa contratada para fornecer o afretamento. Ambas pertencem ao mesmo grupo econômico;</li> <li>A fretadora e a prestadora de serviços assinam como solidariamente responsáveis, pelas obrigações assumidas;</li> <li>A fretadora é co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços interveniente, conforme cláusula do contrato de afretamento;</li> <li>No caso de despejo de petróleo, óleo ou outros resíduos no mar, respondem conjuntamente a fretadora e a prestadora de serviços, nos termos de cláusula dos dois contratos;</li> <li>A tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora ;</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento prevê que fretadora deve apresentar a certificação em controle de poço, atividade típica da prestação de serviços;</li> <li>Anexo do contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora, que estão listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Sondador, Assistente de Sondador, Torrista, etc.</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento prevê que a operação da unidade ficará sob o controle e comando exclusivo da fretadora ou seus prepostos. No contrato de prestação de serviços, a mesma cláusula prevê que a operação da unidade ficará sob controle e comando exclusivo da prestadora de serviços ou seus prepostos, concluindo tratar-se da mesma equipe;</li> </ul> |

Documento assinado digitalmente conforme

Autenticado digitalmente em 30/01/2014 por

LEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 01/02/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente

em 30/01/2014 por ROSALDO TREVISAN

Impresso em 11/02/2014 por MARIA MADALENA SILVA

|     | Equipamento/contratos                                                                                                                                                                                                  | Observações da Fiscalização                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-----|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     |                                                                                                                                                                                                                        | <ul style="list-style-type: none"> <li>Segundo informação extraída da DIPJ do ano 2008, naquele ano a prestadora de serviços nacional era controlada em 99,99% pela fretadora estrangeira.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| 19. | NOBLE THERALD<br>MARTIN<br>SS62<br>CONTRATO DE<br>AFRETAMENTO n°<br>2050.0013082.05-2<br>(04/01/2006)<br>CONTRATO DE<br>PRESTAÇÃO DE<br>SERVIÇOS (número<br>não identificado)<br>(04/01/2006)                          | <ul style="list-style-type: none"> <li>O contrato de afretamento declara-se vinculado ao contrato de prestação de serviços, assinados na mesma data;</li> <li>A rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento;</li> <li>No contrato de afretamento, a interveniente prestadora de serviços assina, como solidariamente responsável com a fretadora;</li> <li>A fretadora é co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços interveniente, conforme cláusula do contrato de afretamento;</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento prevê que, no caso de despejo de petróleo, óleo ou outros resíduos no mar, respondem conjuntamente a fretadora e a a prestadora de serviços de perfuração;</li> <li>A tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora, conforme cláusula do contrato de afretamento;</li> <li>A fretadora fica obrigada a apresentar a certificação em controle de poço, atividade típica da prestação de serviços;</li> <li>Anexo do contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora, em que estão listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Sondador, Assistente de Sondador, Torrista, etc.</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento prevê que a operação da unidade ficará sob o controle e comando exclusivo da fretadora ou seus prepostos;</li> <li>Segundo informação extraída da DIPJ do ano 2008, naquele ano a prestadora de serviços nacional era controlada em 99,99% pela fretadora estrangeira.</li> </ul> |
| 20. | PRIDE SOUTH<br>AMERICA<br>(AMETHYST/ENSCO<br>6000)<br>SS47<br>CONTRATO DE<br>AFRETAMENTO n°<br>101.2.016.096-0<br>(01/04/1996)<br>CONTRATO DE<br>PRESTAÇÃO DE<br>SERVIÇOS inúmero<br>não identificado)<br>(01/04/1996) | <ul style="list-style-type: none"> <li>O contrato de afretamento declara-se vinculado ao contrato de prestação de serviços assinado na mesma data, entre a PETROBRAS e a Interveniente;</li> <li>A rescisão do contrato de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento;</li> <li>A tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora;</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento prevê que, no caso de despejo de petróleo, óleo ou outros resíduos no mar, respondem conjuntamente a fretadora e a interveniente prestadora de serviços;</li> <li>No contrato de afretamento, a prestadora de serviços interveniente assina como solidariamente responsável;</li> <li>A fretadora é co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela interveniente prestadora de serviços, conforme cláusula do contrato de afretamento;</li> <li>Segundo informação extraída da DIPJ de 2008, naquele ano a prestadora de serviços era controlada pela fretadora estrangeira em 99,99%.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 21. | PRIDE BRAZIL<br>(ENSCO 6002)<br>SS<br>CONTRATO DE<br>AFRETAMENTO n°<br>187.2.008.01-2<br>(22/01/2001)<br>CONTRATO DE<br>PRESTAÇÃO DE<br>SERVIÇOS (número<br>não identificado)<br>(22/01/2001)                          | <ul style="list-style-type: none"> <li>O contrato de afretamento declara-se vinculado ao contrato de prestação de serviços assinado na mesma data;</li> <li>A rescisão do contrato de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento;</li> <li>A tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora;</li> <li>Anexo do contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora, em que estão listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Sondador, Assistente de Sondador, Torrista, etc.</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento prevê que, no caso de despejo de petróleo, óleo ou outros resíduos no mar, respondem conjuntamente a fretadora e a interveniente prestadora de serviços;</li> <li>No contrato de afretamento, a interveniente prestadora de serviços assina como solidariamente responsável;</li> <li>A fretadora é co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela interveniente prestadora de serviços, conforme cláusula do contrato de afretamento;</li> <li>Segundo informação extraída da DIPJ de 2008, naquele ano a prestadora de</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |

|     | Equipamento/contratos                                                                                                                                                            | Observações da Fiscalização                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     |                                                                                                                                                                                  | serviços era controlada pela fretadora estrangeira em 99,99%.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| 22. | PRIDE CARLOS WALTER (ENSCO 6001)<br>SS<br>CONTRATO DE AFRETAMENTO n° 187.2.010.01-6 (22/01/2001)<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (número não identificado) (22/01/2001)     | <ul style="list-style-type: none"> <li>O contrato de afretamento declara-se vinculado ao contrato de prestação de serviços assinado na mestria data;</li> <li>A rescisão do contrato de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento;</li> <li>A tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora;</li> <li>Anexo do contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora, em que estão listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Sondador, Assistente de Sondador, Torrista, etc.</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento prevê que, no caso de despejo de petróleo, óleo ou outros resíduos no mar, respondem conjuntamente a fretadora e a interveniente prestadora de serviços;</li> <li>No contrato de afretamento, a interveniente prestadora de serviços assina como solidariamente responsável;</li> <li>A fretadora é co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela interveniente prestadora de serviços, conforme cláusula do contrato de afretamento;</li> <li>Segundo informação extraída da DIPJ de 2008, naquele ano a prestadora de serviços era controlada pela fretadora estrangeira em 99,99%.</li> </ul> |
| 23. | PRIDE RIO DE JANEIRO (ENSCO 6003)<br>SS<br>CONTRATO DE AFRETAMENTO n° 2050.0011673.05-2 (10/07/2005)<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (número não identificado) (10/07/2005) | <ul style="list-style-type: none"> <li>O contrato de afretamento declara-se vinculado ao contrato de prestação de serviços assinado na mestria data;</li> <li>A rescisão do contrato de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento;</li> <li>A tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora;</li> <li>Anexo do contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora, em que estão listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Sondador, Assistente de Sondador, Torrista, etc.</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento prevê que, no caso de despejo de petróleo, óleo ou outros resíduos no mar, respondem conjuntamente a fretadora e a interveniente prestadora de serviços;</li> <li>No contrato de afretamento, a interveniente prestadora de serviços assina como solidariamente responsável;</li> <li>A fretadora é co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela interveniente prestadora de serviços, conforme cláusula do contrato de afretamento;</li> <li>Segundo informação extraída da DIPJ de 2008, naquele ano a prestadora de serviços era controlada pela fretadora estrangeira em 99,99%.</li> </ul> |
| 24. | PRIDE PORTLAND (ENSCO 6004)<br>SS<br>CONTRATO DE AFRETAMENTO n° 2050.0011676.05-2 (10/07/2005)<br>CONTRATO de PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS inúmero não identificado) (10/07/2005)       | <ul style="list-style-type: none"> <li>O contrato de afretamento declara-se vinculado ao contrato de prestação de serviços assinado na mestria data;</li> <li>A rescisão do contrato de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento;</li> <li>A tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora;</li> <li>Anexo do contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora, em que estão listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Sondador, Assistente de Sondador, Torrista, etc.</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento prevê que, no caso de despejo de petróleo, óleo ou outros resíduos no mar, respondem conjuntamente a fretadora e a interveniente prestadora de serviços;</li> <li>No contrato de afretamento, a interveniente prestadora de serviços assina como solidariamente responsável;</li> <li>A fretadora é co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela interveniente prestadora de serviços, conforme cláusula do contrato de afretamento;</li> <li>Segundo informação extraída da DIPJ de 2008, naquele ano a prestadora de serviços era controlada pela fretadora estrangeira em 99,99%.</li> </ul> |
| 25. | PRIDE SOUTH ATLANTIC (ENSCO 5005)<br>SS                                                                                                                                          | <ul style="list-style-type: none"> <li>O contrato de afretamento tem execução sempre simultânea ao contrato de prestação de serviços assinado na mesma data;</li> <li>A rescisão do contrato de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento;</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |

|     | Equipamento/contratos                                                                                                                                                             | Observações da Fiscalização                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     | <p>CONTRATO DE AFRETAMENTO n.º 2050.0027341.06-2 (13/06/2007)</p> <p>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS n.º 2050.0027343.06-2 (13/06/2007)</p>                                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>No contrato de afretamento, a interveniente prestadora de serviços assina como solidariamente responsável;</li> <li>A fretadora é co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela interveniente prestadora de serviços, conforme cláusula do contrato de afretamento;</li> <li>Segundo informação extraída da DIPJ de 2008, naquele ano a prestadora de serviços era controlada pela fretadora estrangeira em 99,99%.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| 26. | <p>PRIDE MEXICO (ENSCO 5000) SS</p> <p>CONTRATO DE AFRETAMENTO n.º 2050.0032903.07-2 (31/01/2008)</p> <p>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS n.º 2050.0032906.07-2 (31/01/2008)</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>O contrato de afretamento tem execução sempre simultânea ao contrato de prestação de serviços assinado na mesma data;</li> <li>A rescisão do contrato de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento;</li> <li>No contrato de afretamento, a interveniente prestadora de serviços assina como solidariamente responsável;</li> <li>A fretadora é co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela interveniente prestadora de serviços, conforme cláusula do contrato de afretamento;</li> <li>Segundo informação extraída da DIPJ de 2008, naquele ano a prestadora de serviços era controlada pela fretadora estrangeira em 99,99%.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| 27. | <p>CIDADE DE VITÓRIA FPSO</p> <p>CONTRATO DE AFRETAMENTO n.º 2300.0014992.05-2 (23/09/2005)</p> <p>CONTRATO DE SERVIÇO n.º 2300.0014986.05.2 (23/09/2005)</p>                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>Contrato de afretamento estreitamente vinculado ao contrato de prestação de serviços assinado na mesma data ;</li> <li>No contrato de afretamento, a prestadora de serviços nacional assina como solidariamente responsável com a fretadora estrangeira;</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento prevê que, no caso de despejo de petróleo, óleo e outros resíduos no mar, a responsabilidade recai sobre a fretadora estrangeira e sobre a interveniente e prestadora de serviços nacional;</li> <li>A fretadora figura como co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços, em cláusula do contrato de afretamento;</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento prevê que a fretadora deverá fornecer a "Folha de Pagamento de seus empregados que estiverem envolvidos na prestação dos serviços contratados;</li> <li>A rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento;</li> <li>Anexo do contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora, em que estão listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Superintendente de Produção e Supervisor de Produção.</li> </ul>                                                                    |
| 28. | <p>GOLFINHO (CAPIXABA) FPSO</p> <p>CONTRATO DE AFRETAMENTO n.º 2300.009461.05-2 (25/04/2005)</p> <p>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS n.º 2300.0009462.05-2 (25/04/2005)</p>      | <ul style="list-style-type: none"> <li>Contrato de afretamento estreitamente vinculado ao contrato de prestação de serviços de operação da unidade, assinado na mesma data ;</li> <li>A rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento;</li> <li>No contrato de afretamento, a prestadora de serviços assina como solidariamente responsável;</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento prevê que, no caso de despejo de petróleo, óleo e outros resíduos no mar, a responsabilidade recai conjuntamente sobre a fretadora e sobre a interveniente e prestadora de serviços;</li> <li>A fretadora figura como co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços, cf. cláusula do contrato de afretamento;</li> <li>Cláusula do contrato de afretamento prevê que a fretadora deverá fornecer "Folha de Pagamento de seus empregados que estiverem envolvidos na prestação dos serviços contratados;</li> <li>Anexo do contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora, em que estão listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como <i>tool pusher</i>, Supervisor de Produção e Técnico de Produção;</li> </ul> <p>Há evidências de que tanto a fretadora como a prestadora de serviços</p> |

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/04/2004;

Autenticado digitalmente em 30/01/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 01/02/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por ROSALDO TREVISAN

Impresso em 11/02/2014 por MARIA MADALENA SILVA

|     | Equipamento/contratos                                                                                                                                                         | Observações da Fiscalização                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     |                                                                                                                                                                               | pertencem ao grupo econômico liderado por SBM OFFSHORE.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 29. | MARLIM-SUL<br>FPSO<br>CONTRATO DE<br>AFRETAMENTO n°<br>191.2.001.03.5<br>(03/03/2003)<br>CONTRATO DE<br>PRESTAÇÃO DE<br>SERVIÇOS (número<br>não identificado)<br>(03/03/2003) | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Contrato de afretamento estreitamente vinculado a contrato de prestação de serviços assinado na mesma data ;</li> <li>• a rescisão do contrato de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento ;</li> <li>• No contrato de afretamento, a prestadora de serviços assina como solidariamente responsável com a fretadora;</li> <li>• Cláusula do contrato de afretamento diz que a fretadora deverá fornecer à PETROBRAS Folha de Pagamento de seus empregados que estiverem envolvidos na prestação dos serviços contratados;</li> <li>• A tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora;</li> <li>• Anexo do contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora, em que estão listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Superintendente de Produção, Supervisor de Produção, Técnico de Produção, etc.</li> <li>• Há evidências de que tanto a fretadora como a prestadora de serviços pertencem ao grupo econômico liderado por SBM OFFSHORE.</li> </ul>                                                                                                                                      |
| 30. | ESPADARTE<br>FPSO<br>CONTRATO DE<br>AFRETAMENTO n°<br>101.2.108.98-8<br>(15/01/1999)<br>CONTRATO DE<br>PRESTAÇÃO DE<br>SERVIÇOS n°<br>101.2.109.98-0<br>(15/01/1999)          | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Contrato de afretamento declara-se vinculado ao contrato de prestação de serviços assinado na mesma data;</li> <li>• A rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento ;</li> <li>• A tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora;</li> <li>• No contrato de afretamento, a interveniente prestadora de serviços assina como solidariamente responsável ;</li> <li>• A fretadora figura como co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado em razão do contrato de prestação de serviços , cf. cláusula do contrato de afretamento);</li> <li>• Há evidências de que tanto a fretadora como a prestadora de serviços pertencem ao grupo econômico liderado por SBM OFFSHORE.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
| 31. | BRASIL<br>FPSO<br>CONTRATO DE<br>AFRETAMENTO n°<br>191.2.014.01-2<br>(05/06/2001)<br>CONTRATO DE<br>PRESTAÇÃO DE<br>SERVIÇOS n°<br>191.2.015.01-5<br>(05/06/2001)             | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Contrato de afretamento declara-se vinculado ao Contrato de Prestação de Serviços. assinado na mesma data ;</li> <li>• A rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento ;</li> <li>• No contrato de afretamento, a interveniente prestadora de serviços assina como solidariamente responsável ;</li> <li>• A tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora;</li> <li>• Anexo ao contrato de afretamento menciona relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora;</li> <li>• Há evidências de que tanto a fretadora como a prestadora de serviços pertencem ao grupo econômico liderado por SBM OFFSHORE.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
| 32. | SEDCO 707<br>SS49<br>CONTRATO DE<br>AFRETAMENTO n°<br>101.2.051.96-9<br>(12/06/1996)<br>CONTRATO DE<br>PRESTAÇÃO DE<br>SERVIÇOS n°<br>101.2.052.96-1<br>(12/06/1996)          | <ul style="list-style-type: none"> <li>• O contrato de afretamento declara-se vinculado ao contrato de prestação de serviços assinado na mesma data;</li> <li>• A rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento;</li> <li>• No contrato de afretamento, a Interveniente assina como solidariamente responsável com a fretadora;</li> <li>• A fretadora figura como co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela Interveniente, em razão de contrato de prestação de serviços firmado entre esta e a PETROBRAS;</li> <li>• Cláusula do contrato de afretamento prevê que, no caso de despejo de petróleo, óleo ou outros resíduos no mar, respondem conjuntamente a fretadora e a interveniente prestadora de serviços de perfuração).</li> <li>• A tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora;</li> <li>• Anexo do contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora, em que estão listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Sondador, Assistente de Sondador, Torrista, etc.</li> <li>• Fretadora e prestadora são pertencentes do mesmo grupo econômico Transocean.</li> </ul> |
| 33. | TRANSOCEAN<br>DRILLER<br>SS50                                                                                                                                                 | <ul style="list-style-type: none"> <li>• O contrato de afretamento declara-se vinculado ao contrato de prestação de serviços assinado na mesma data;</li> <li>• Cláusula do contrato de afretamento prevê que a operação da unidade ficará</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |

|     | Equipamento/contratos                                                                                                                                     | Observações da Fiscalização                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     | CONTRATO DE AFRETEAMENTO nº 186.2.012.04-2 (24/08/2004)<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS número não identificado) (24/08/2004)                        | <p>sob o controle e comando exclusivo da fretadora ou seus prepostos;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>A tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora, cf. Cláusula do contrato de afreteamento;</li> <li>A fretadora deve apresentar a certificação em controle de poço, atividade típica da prestação de serviços;</li> <li>Anexo do contrato de afreteamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora, em que estão listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Sondador, Assistente de Sondador, Torrista, etc.</li> <li>A rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afreteamento;</li> <li>No contrato de afreteamento, a prestadora de serviços assina como solidariamente responsável com a fretadora;</li> <li>A fretadora figura como co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela interveniente, em razão de contrato de prestação de serviços firmado entre esta e PETROBRAS;</li> <li>Cláusula do contrato de afreteamento prevê que, no caso de despejo de petróleo, óleo ou outros resíduos no mar, respondem conjuntamente a fretadora e a interveniente prestadora de serviços de perfuração;</li> <li>Fretadora e prestadora são pertencentes do mesmo grupo econômico Transocean.</li> </ul>                                                                    |
| 34. | SEDCO 710<br>SS43<br>CONTRATO DE AFRETEAMENTO nº 187.2.108.01-3 (29/08/2001)<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (número não identificado) (29/08/2001)  | <ul style="list-style-type: none"> <li>O contrato de afreteamento declara-se vinculado ao contrato de prestação de serviços assinado na mesma data, entre PETROBRAS e a prestadora de serviços interveniente;</li> <li>A tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora;</li> <li>Anexo do contrato de afreteamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora, em que estão listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Sondador, Assistente de Sondador, Torrista, etc.</li> <li>A rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afreteamento;</li> <li>No contrato de afreteamento, a interveniente assina, como solidariamente responsável com a fretadora;</li> <li>A fretadora figura como co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela interveniente, em razão de contrato de prestação de serviços firmado entre esta e PETROBRAS;</li> <li>Fretadora e prestadora são pertencentes do mesmo grupo econômico Transocean.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| 35. | DEEPWATER NAVIGATORS<br>CONTRATO DE AFRETEAMENTO nº 2050.0013707.05-2 (10/09/2005)<br>CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 2050.0013709.05-2 (10/09/2005) | <ul style="list-style-type: none"> <li>O contrato de afreteamento declara-se vinculado ao de prestação de serviços, assinado, na mesma data;</li> <li>Segundo a cláusula do contrato de afreteamento, a fretadora deve elaborar Atestado Diário de Operações – ADO, segundo instruções contidas em Anexo do contrato de prestação de serviços;</li> <li>Cláusula seguinte determina que esse documento terá quatro vias, sendo duas para a PETROBRAS e as outras duas para a fretadora, restando claro que a fretadora se confunde com a prestadora de serviços;</li> <li>Cláusula do contrato de afreteamento prevê multa de 20% sobre a taxa diária de operação no caso de não-atendimento a cláusula do contrato de prestação de serviços;</li> <li>A rescisão do contrato de serviços é base para a rescisão do contrato de afreteamento;</li> <li>Cláusula do contrato de afreteamento prevê que, no caso de despejo de petróleo, óleo ou outros resíduos no mar, respondem conjuntamente a fretadora e a interveniente prestadora de serviços;</li> <li>No contrato de afreteamento, a interveniente prestadora de serviços assina, como solidariamente responsável com a fretadora;</li> <li>A fretadora figura como co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços, cf. cláusula do contrato de afreteamento;</li> <li>Fretadora e prestadora são pertencentes do mesmo grupo econômico</li> </ul> |

| Equipamento/contratos |                                                                                                                                                                           | Observações da Fiscalização                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|-----------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                       |                                                                                                                                                                           | Transocean.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
| 36.                   | FALCON 100<br>SS<br>CONTRATO DE<br>AFRETAMENTO n°<br>2050.0034726.07-2<br>(14/11/2007)<br>CONTRATO DE<br>PRESTAÇÃO DE<br>SERVIÇOS n°<br>2050.0034727.07-2<br>(14/11/2007) | <ul style="list-style-type: none"> <li>• O contrato de afretamento tem execução sempre simultânea ao contrato de prestação de serviços, assinado na mesma data;</li> <li>• A rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento;</li> <li>• No contrato de afretamento, a prestadora de serviços assina como solidariamente responsável com a fretadora;</li> <li>• A fretadora figura como co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços, cf. cláusula do contrato de afretamento;</li> <li>• Fretadora e prestadora são pertencentes do mesmo grupo econômico Transocean.</li> </ul> |

Destaco algumas das particularidades pontuadas pela Fiscalização naquilo que chamou de modelo de contratação:

- a) As contratadas são empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico;
- b) As contratadas assumem direitos e obrigações recíprocos, com responsabilidade solidária, dividindo receitas e custos;
- c) Os contratos são celebrados simultaneamente;
- d) Os contratos são executados simultaneamente, e a rescisão de um implica a rescisão do outro.
- e) Cláusulas do contrato de afretamento prevêm obrigações decorrentes da prestação de serviço;
- f) Cláusulas do contrato de afretamento prevêm o fornecimento de pessoal especializado para a prestação de serviço.
- g) Cláusulas do contrato de afretamento prevêm penalidades para a fretadora em caso de falhas inerentes à prestação de serviço (e.g. derramamento de óleo ao mar).

Essas idiossincrasias das cláusulas desses contratos levaram a Fiscalização a concluir que os pagamentos efetuados ao amparo dos contratos de afretamento não poderiam ser atribuídos, exclusivamente, ao aluguel das unidades porque a sua utilização era parte integrante indissociável, inerente ao serviços contratados. Os pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras corresponderiam, de fato, à remuneração pelos serviços de perfuração e produção de petróleo prestados, causa econômica última da contratação.

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<sup>16</sup>. 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<sup>17</sup> - 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<sup>18</sup>. 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

<sup>16</sup> No insight de Michael J. Graetz, "...a deal done by very smart people that, absent tax considerations, would be very stupid". Disponível em <[http://www.nytimes.com/2008/09/10/business/businessspecial3/10TAX.html?pagewanted=all&\\_r=0](http://www.nytimes.com/2008/09/10/business/businessspecial3/10TAX.html?pagewanted=all&_r=0)> Acessado em 31/08/2013.

<sup>17</sup> A recorrente invoca a doutrina de Orlando Gomes sobre coligação de contratos para justificar as peculiaridades do clausulamento dos contratos de afretamento e de prestação de serviços. Se é certo que o instituto explica a execução simultânea e a sua mútua dependência, não ampara, sob qualquer ângulo que se adote, a confusão das cláusulas, por exemplo, de fornecimento de pessoal especializado para a prestação de serviço ou de multa por derramamento de óleo no mar num contrato de afretamento.

<sup>18</sup> apud PAULA, Daniel Giotti de. O Dever Geral de Vedação À Elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação Brasileira e do direito comparado. Revista da PGFN, Brasília: PGFN, 2011. p. 173.

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*”<sup>19</sup>. 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<sup>20</sup>:

- 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<sup>21</sup> revela os indícios de mera tentativa despropositada de economia de tributo:

- a) *operações estruturas em seqüência, 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*

<sup>19</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 195.

<sup>20</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O desafio do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITRAS, Rodrigo de (org.). Planejamento tributário e o “propósito negocial”. São Paulo: Quartier Latin, 2010, apud PAULA, Daniel Giotti de. O Dever Geral de Vedação À Elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação Brasileira e do direito comparado. Revista da PGFN. Brasília: PGFN, 2011. p. 187.

<sup>21</sup> GRECO, Marco Aurélio. Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 7, n. 42, ano 2009. Apud PAULA, Daniel Giotti de. O Dever Geral de Vedação À Elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação Brasileira e do direito comparado. Revista da PGFN. Brasília: PGFN, 2011. p. 187.

*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 que as justifiquem.*

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.

#### *O fato gerador da CIDE*

A recorrente retoma também o argumento de que, mesmo que se considerasse a ocorrência predominante de prestação de serviços, não haveria incidência da CIDE, pois não houve transferência de tecnologia. Alega que os prestadores de serviços usam a tecnologia para entregar o produto, e que não pode haver confusão entre os mesmos.

A questão que se coloca, nesse ponto, é a definição do fato gerador da Contribuição. Neste aspecto, deve-se considerar que a Lei nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001, alterou os §§ 2º, 3º e 4º do art. 2º da Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, cuja redação atual transcrevo abaixo:

*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. (Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)*

§ 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.

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.(Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

§ 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.(Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001) (grifei)

§ 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 da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).(Redação da pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador.(Parágrafo incluído pela Lei nº 10.332, de 19.12.2001)

§ 6º Não se aplica a Contribuição de que trata o caput quando o contratante for órgão ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e o contratado for instituição de ensino ou pesquisa situada no exterior, para o oferecimento de curso ou atividade de treinamento ou qualificação profissional a servidores civis ou militares do respectivo ente estatal, órgão ou entidade. (Incluído pela Lei nº 12.402, de 2011) (Produção de efeito)

Regulamentando o dispositivo acima, o Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2002, em seu artigo, esclarece em que situações ocorre a incidência da CIDE:

*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;*

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 30/01/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 01/02/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por ROSALDO TREVISAN

Impresso em 11/02/2014 por MARIA MADALENA SILVA

*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.*

De acordo com os dispositivos acima, conclui-se que a CIDE, além de incidir sobre contratos cujo objeto seja o fornecimento de tecnologia (inciso I), também incide quando a remuneração for relativa à contratos que tenham por objeto prestação de serviços técnicos (inciso III), ainda que não haja transferência de tecnologia.

É o que ocorre no caso concreto. A própria autuada afirma que os serviços prestados seriam de perfuração, avaliação e completação de poços de petróleo, bem como de produção, processamento, estocagem e transferência de óleo e gás. Não importa que a autuada receba o produto apenas, sem a transferência de tecnologia. Restou comprovado que houve a ocorrência da hipótese prevista em lei para incidência da CIDE, ou seja, remuneração a residentes no exterior, em decorrência de contratos para prestação de serviços técnicos.

Continuando, a lei claramente estabelece quem é o sujeito passivo da obrigação tributária, no caso, aquele que efetua os pagamentos. Assim, uma vez que esta autoridade julgadora está vinculada aos ditames da lei, não cabe apreciar a alegação de que a lei não pode extrapolar o grupo de beneficiários diretos ou indiretos da atuação estatal, sob pena de inconstitucionalidade. E sequer pode aferir se há relação de proporcionalidade entre a contribuição criada e o âmbito da intervenção. A apreciação destas questões é de competência do poder judiciário, nos termos do artigo 97 e 102 da CF/88.

Pelo exposto, correto presente lançamento para cobrança da CIDE, ainda que na prestação do serviço não tenha ocorrido transferência de tecnologia.

*Ocorrência de bin is idem com a contribuição para o FNDCT? Transferência de tecnologia? Serviços técnicos especializados?)*

*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. Segundo Hugo de Brito Machado, em sua obra Curso de Direito Tributário, o*

*crédito tributário “... é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).” Assim, uma vez ocorrendo o fato gerador, previsto na lei instituidora do tributo, surge a obrigação tributária, devendo o crédito tributário ser constituído e pago.*

*Se a autuada incorre nestas duas situações, deve se submeter aos ditames da lei, e cumprir com as obrigações, seja de natureza tributária (crédito tributário), seja de natureza compensatória (royalties). Cabe ainda ressaltar que, nos termos do artigo 141 do CTN, a exclusão de crédito tributário deve ter previsão legal, o que não ocorre no presente caso. 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*”, instituto que só ocorre quando há cobrança de mais de um tributo sobre o mesmo fato gerador, e pelo mesmo ente tributante.

#### *Reajustamento da base de cálculo da CIDE*

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 CIDE, independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus imposto do IRRF. Esse é o entendimento da Administração Tributária, manifestado na Solução de Divergência Cosit nº 17, de 29 de junho de 2011.

Esse entendimento encontra respaldado na melhor doutrina. A propósito, transcrevo a lição de Higushi<sup>22</sup>:

*Dúvidas têm surgido na remessa de rendimentos, ao exterior, sujeitos ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE quando a fonte pagadora assumiu o ônus do imposto de renda na fonte. Para resolver a dúvida é necessário examinar a natureza da despesa representada pelo imposto de renda na fonte assumido pela fonte pagadora de rendimentos.*

O § 3º do art. 344 do RIR/99 dispõe que a dedutibilidade, como custo ou despesa, de rendimentos pagos ou creditados a terceiros abrange o imposto sobre os rendimentos que o contribuinte, como fonte pagadora, tiver o dever legal de reter e recolher, ainda que assuma o ônus do Imposto.

A redação é infeliz porque quando a fonte pagadora do rendimento não assumir o ônus do imposto de renda não há que falar da dedutibilidade ou indedutibilidade do tributo. A origem daquele parágrafo está no Parecer Normativo CST nº 2/80 cuja ementa diz:

*Integra o montante do custo ou despesa, e como tal é dedutível, o imposto de renda devido na fonte quando a pessoa jurídica assuma o ônus do imposto e o rendimento pago ou creditado a terceiro seja dedutível como custo ou despesa.*

<sup>22</sup> HIGUSHI, Hiromi; HIGUSHI, Fábio Hiroshi e HIGUSHI, Celso Hiroyuki. O IMPOSTO DE RENDA DAS EMPRESAS. Interpretação e prática. 36ª ed. São Paulo: IR Publicações, 2011. p.929 e 930.

Quando a fonte pagadora de rendimentos assumir o ônus do imposto de renda, a legislação considera o tributo como parte integrante do rendimento pago ou creditado. Se pagou *royalty* e assumiu o imposto, este é considerado parte integrante de *royalty*. Se pagou remuneração de serviços técnicos e assumiu o imposto, este é parte integrante daquela remuneração.

Como o imposto de renda assumido pela fonte pagadora de rendimentos passa a ter a mesma natureza do rendimento pago, a dedutibilidade ou indedutibilidade do imposto de renda assumido depende da natureza da despesa. Com isso, se pagou *royalty* dedutível, o imposto de renda assumido também é dedutível a título de *royalty*.

Se a legislação do imposto de renda considera o imposto assumido pela fonte pagadora de rendimento como despesa de mesma natureza da despesa paga, a base de cálculo da Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico - CIDE é o rendimento líquido pago acrescido do imposto de renda assumido pela fonte pagadora, independente da dedutibilidade da despesa.

O § 3º do art. 2º da Lei nº 10.168/00, com nova redação dada pelo art. 6º da Lei nº 10.332, de 19-12-01, dispõe que 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.

Nas expressões valores pagos ou creditados está compreendido o valor do imposto de renda assumido pela fonte pagadora de rendimentos. Isso porque o art. 123 do CTN dispõe que salvo disposição de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes. Isso significa que o sujeito passivo do imposto de renda na fonte é sempre o beneficiário do rendimento, salvo disposição de lei em contrário.

Nos pagamentos sujeitos à CIDE a alíquota do imposto de renda é sempre de 15%, salvo no caso de beneficiário residente no Japão e o rendimento enquadrar na alíquota de 12,5%. Assim, no pagamento de R\$ 500.000,00 de *royalty* pela licença de exploração de patente, com imposto de renda assumido pela fonte pagadora, a base de cálculo da CIDE será de:

$$500.000,00 + (100 - 15) = R\$ 588.235,29$$

A alíquota de CIDE de 10% incidirá sobre o rendimento reajustado de R\$ 588.235,29. É interessante notar que o ônus tributário modificou de acordo com as cláusulas contratuais existentes entre o beneficiário do rendimento e a fonte pagadora. Se o ônus do imposto de renda na fonte era do beneficiário do rendimento na forma da lei, este passou a ter menor ônus porque a alíquota do imposto foi reduzida de 25% para 15%. O ônus da fonte pagadora aumentou com a instituição da CIDE à alíquota de 10%.

Se o ônus do imposto de renda era por conta da fonte pagadora, não houve alteração para o beneficiário do rendimento, mas houve pequena redução da carga tributária para a fonte pagadora. Isso porque, na remessa de R\$ 75.000,00 o imposto de renda na fonte à alíquota de 25% era calculado sobre o rendimento reajustado de R\$ 100.000,00 que resultava no imposto de R\$ 25.000,00.

Com a redução da alíquota do imposto de renda para 15% o rendimento reajustado passa para R\$ 88.235,29. Neste caso, o imposto de renda à alíquota de 15% resulta em R\$ 13.235,29 enquanto a CIDE à alíquota de 10% resulta em R\$ 8.823,52 cuja soma resulta em R\$ 22.058,81 em vez de R\$ 25.000,00 quando não tinha CIDE.

A Solução de Divergência da COSIT nº 17 (DOU de 05-07-11) diz que 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 IRRF. A decisão é correta e tem base legal.

Há também jurisprudência administrativa que defende que o IRRF e a CIDE, embora recaiam sobre a mesma base de cálculo, são tributos autônomos, não havendo superposição entre eles no que diz respeito ao cálculo do valor devido a título de cada um. Portanto, o valor correspondente ao IRRF, sendo o seu ônus assumido ou não pela fonte pagadora, compõe a base de cálculo da CIDE, nas hipóteses em que esta seja devida. Veja-se, por exemplo, o Acórdão nº 3301-001.683, de 29 de novembro de 2012, da 1ª Turma da 3ª Câmara do CARF:

*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.*

Assim, amparado pela doutrina de Higuchi e acompanhando a jurisprudência referida, adoto como razão de decidir as conclusões da SD Cosit nº 17, de 2011, ousando discordar de entendimento contrário, manifestado pelo ínclito Conselheiro Antônio Carlos Atulim, presidente deste Colegiado, proferido no Acórdão nº 3403-001.732, de 22 de agosto de 2012.

Mantenha-se o reajustamento da base de cálculo da CIDE, para fazê-la incidir inclusive sobre o IRRF devido.

*Juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício*

Por fim, questiona a Recorrente a incidência da SELIC sobre as multas aplicadas, entendendo que, por ausência de previsão no Código Tributário Nacional, os juros não podem incidir sobre a multa aplicada.

Tenho manifestado o entendimento de que o acréscimo de juros sobre o valor da multa de lançamento de ofício não é matéria atinente ao lançamento de ofício. Trata-se tão somente de consectário legal decorrente da mora no cumprimento da obrigação, que se evidencia, na tentativa de cobrança amigável, pela emissão do DARF que acompanha a carta-cobrança que noticia o resultado do julgamento de primeira instância. A arguição de ilegalidade desse acréscimo, enquanto procedimento de cobrança, não pode ser conhecida no

âmbito do rito processual instituído pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, já que essa carta-cobrança ou mesmo esse DARF em que consta o acréscimo de juros, não são meio formal de constituição de crédito tributário, nem traduzem, autonomamente, qualquer relação jurídica tributária.

Ademais, é de regra que a matéria nem seja abordada pela decisão recorrida, já que não constou da impugnação, fato que retira, definitivamente, sua apreciação da competência desta Turma Recursal, consoante interpretação a *contrario sensu* da disposição do *caput* do art. 4º do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 – RI/CARF, com as alterações introduzidas pela Portaria MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010–DOU de 22.12.2010.

Abro exceção e conheço da matéria nos casos em que, como no presente processo, a matéria já tenha sido arguida em impugnação e conste do acórdão da DRJ.

Argumenta a Recorrente que inexistente previsão legal para esse acréscimo.

Sem razão a Recorrente.

A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido, Vejamos:

*Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:*

*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;*

Quanto aos acréscimos legais ao crédito tributário, a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício está amparada nas disposições do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, de seguinte teor:

*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.*

[...]

*§ 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*

Nesse contexto, a multa de ofício é débito para com a União e decorre de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, nos termos dos seguintes dispositivos do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966):

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

[...]

*Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.*

[...]

*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.*

Decorre, assim, das expressas disposições legais que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora. E o crédito tributário é definido como aquele decorrente da obrigação principal, que tem por objeto não apenas o pagamento do tributo, mas também da penalidade pecuniária e, nesse sentido, sequer se poderia afirmar que a multa de ofício não seria decorrente da exigência de tributos e contribuições. Na verdade, a exigibilidade dos tributos e contribuições é o fundamento para a própria exigibilidade da multa de ofício.

A própria Lei nº 9.430, de 1996, no artigo 43, prevê expressamente a incidência de juros de mora sobre a multa de mora e os juros de mora devidos, isolada ou conjuntamente, e não teria sentido admitir a incidência dos juros de mora sobre a multa de mora e sobre os próprios juros de mora lançados *ex-officio* e afastar a incidência nos casos de multa objeto de lançamento de ofício. Não há discriminação na legislação que ampare tal distinção. É a seguinte a redação do artigo 43:

*Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.*

A aplicação às multas de lançamento de ofício do mesmo regime jurídico previsto para a cobrança dos tributos é defendida também na doutrina<sup>23</sup>:

*“O § 1º do art. 113 recebe duras críticas da doutrina, devido à redação de sua parte final, onde diz que a obrigação principal pode ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária. É que o próprio art. 3º do Código Tributário Nacional determina que o tributo não pode consistir no pagamento de prestação pecuniária sancionatória de ato ilícito. Há o estabelecimento,*

<sup>23</sup> BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2001, pp. 192-194.  
 Documento assinado digitalmente em 30/01/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 01/02/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 30/01/2014 por ROSALDO TREVISAN  
 Impresso em 11/02/2014 por MARIA MADALENA SILVA

*pelo menos aparente, de verdadeira contradição, por excluir aquele artigo, de maneira cabal, o pagamento das multas como prestação tributária. Com efeito, a afirmação de que a obrigação principal pode versar sobre penalidade pecuniária quadra mal com o anteriormente exposto.*

*O § 3º do art. 113 visa estabelecer uma sanção destinada a punir aquele que descumpra a obrigação acessória. Escolhe a modalidade de uma penalidade de natureza pecuniária. Até esse ponto os tributaristas marcham concordes. Com efeito, nada mais apropriado do que impor uma sanção pecuniária àquele que descumpra com os deveres acessórios. Mas os mesmos críticos que há pouco encrespavam contra a possibilidade de que a obrigação principal pudesse ter por objeto tanto o pagamento de tributo quanto o de penalidade pecuniária, investem agora contra o fato de a obrigação acessória poder converter-se em principal, quando não cumprida. Parece, com efeito, do estrito ponto de vista lógico, proceder a crítica destes autores. Não há que falar-se em conversão da obrigação acessória em principal, mas sim em sanção. Contudo, a intenção do texto é tão manifesta que acaba por relevar este pecadilho de ordem lógica. É que resulta claro que o que o legislador quis deixar certo é que a multa tributária, embora não sendo, em razão da sua origem, equiparável a tributo, há de merecer o mesmo regime jurídico previsto para sua cobrança. O direito tem estas liberdades, que não precisam ser objeto de escândalo.” (negritamos)*

Portanto, sendo a multa de ofício débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, configura-se regular a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento. Nesse sentido vem-se solidificando a jurisprudência desta instância recursal, embora reconheça ainda não ser dominante. Ilustro a asserção:

*JUROS SOBRE MULTA — sobre a multa de ofício devem incidir juros a taxa Selic, após o seu vencimento, em razão da aplicação combinada dos artigos 43 e 61 da Lei nº 9.430/96. (Acórdão 1202-00.138 – 1ª. Seção. 2ª. Câmara. 1ª Turma Ordinária. Sessão de 30/07/2009. Relator Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes).*

*JUROS SOBRE MULTA. A multa de ofício, segundo o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96, deverá incidir sobre o crédito tributário não pago, consistente na diferença entre o tributo devido e aquilo que fora recolhido. Não procede o argumento de que somente no caso do parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 é que poderá incidir juros de mora sobre a multa aplicada. Isso porque a previsão contida no dispositivo refere-se à aplicação de multa isolada sem crédito tributário. Assim, nada mais lógico que venha dispositivo legal expresso para fazer incidir os juros sobre a multa que não torna como base de incidência valores de crédito tributário sujeitos à incidência ordinária da multa. (Acórdão 1401-00.155 – 1ª Seção. 4ª Câmara. 1ª. Turma Ordinária. Sessão de 28 de janeiro de 2010. Relator Conselheiro Antonio Bezerra Neto).*

E, ainda, o julgado da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, proferido no Acórdão nº 9101-00.539, em sessão realizada em 11 de março de 2010 de relatoria da Conselheira Viviane Vidal Wagner:

*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.*

Do referido julgado, sobreleva extrair os seguintes trechos:

*O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.*

*Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.*

*De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p. 172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."*

*Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1º, do CTN:*

[...].

Como referi, há dissenso. Turmas há que admitem o acréscimo, limitando-o à taxa de 1% a.m. (e.g. Acórdão nº 1402-00.213, Relator Antônio José Praga de Souza), ao passo que outras, como esta, esforçam-se para demonstrar a sua impossibilidade (Acórdão nº 3403-002.051, de 24 de abril de 2013, Relator Antônio Carlos Atulim).

Se o CARF ainda está dividido, parece-me que vem se pacificando nas duas Turmas da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) o entendimento pela legalidade da incidência de juros de mora sobre multas de lançamento de ofício.

*AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.335.688 – PR (2012/0153773-0)*

*RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES*

*AGRAVANTE : ...*

*ADVOGADOS : ...*

*AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL*

*ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL*

*EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMA QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito*

tributário.” (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

ACÓRDÃO Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Ari Pargendler, Arnaldo Esteves Lima (Presidente) e Napoleão Nunes Maia Filho votaram com o Sr. Ministro Relator.

**Brasília (DF), 04 de dezembro de 2012 (Data do Julgamento)**

Nego provimento ao recurso também nesta parte.

### Conclusões

Com essas considerações, eu nego provimento ao recurso voluntário.

Sala de sessões, em 29 de janeiro de 2014

Alexandre Kern

### Voto Vencedor

#### Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado

Dirirjo do Relator quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício. Já defendi a impossibilidade dessa incidência no voto condutor do Acórdão nº 002.367, de 24 de julho de 2013, que a seguir transcrevo:

(...)

O assunto seria aparentemente resolvido pela Súmula nº 4 do CARF:

“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” (grifo nosso)

Contudo, resta a dúvida se a expressão “débitos tributários” abarca as penalidades, ou apenas os tributos. Verificando os acórdãos que serviram de fundamento à edição da Súmula, não se responde a questão, pois tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.

Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

**“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.

§ 2 / O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”(grifo nosso)

As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do caput abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: “os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis”.

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que:

“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.

§ 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.

Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do *caput*.

Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002:

“Art. 29. Os **débitos de qualquer natureza** para com a Fazenda Nacional e os **decorrentes de contribuições** arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os **créditos** apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de **inscrição dos débitos** referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – Ufir, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos **débitos referidos no art. 29**, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.” (grifo nosso)

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, na linha que já vem sendo adotada por esta Turma.

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, reconhecendo, para efeitos de execução do presente acórdão pela unidade local, que não incidem juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

Com essas considerações, divirjo do ilustre relator e voto por que se dê provimento ao recurso quanto a esta matéria.

Rosaldo Trevisan

Sala de sessões, em 29 de janeiro de 2014

**Conselheiro Antonio Carlos Atulim, redator designado.**

No que tange ao reajustamento da base de cálculo da CIDE, controverte-se exclusivamente sobre matéria de direito.

A questão versada nos autos diz respeito à possibilidade jurídica de a CIDE incidir sobre o valor pago ao fornecedor no exterior, adicionado do IRRF retido sobre o valor da remessa, cujo ônus foi assumido pelo tomador do serviço no Brasil.

O art. 149 da CF/88 atribuiu à União a competência para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais, observadas as limitações contidas no art. 146, III, e 150, I e III, quanto às duas últimas espécies.

No julgamento do RE nº 451.915, o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento segundo o qual as contribuições de intervenção no domínio econômico podem ser instituídas por lei ordinária. A menção à observância do art. 146, III pelo art. 149 da Constituição significa apenas que as contribuições de intervenção no domínio econômico estão sujeitas à lei complementar de normas gerais e não que a União deva lançar mão dessa espécie normativa para instituí-las.

Sendo assim, é perfeitamente válida a exigência da CIDE segundo os ditames do art. 2º da Lei nº 10.168, de 29/12/2000 (DOU 30/12/2000 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.

§ 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.

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador.”

Interessa ao deslinde da controvérsia instaurada nos autos desvendar o conteúdo do critério quantitativo do consequente da regra-matriz de incidência do tributo. No caso da CIDE, o critério quantitativo é definido pela alíquota de 10%, prevista no § 4º, que deverá incidir sobre a base de cálculo prevista no § 3º.

A base de cálculo está descrita no texto legal como sendo o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título da **remuneração** estipulada para as obrigações contraídas por meio de contratos que envolvam licença de uso ou transferência de conhecimentos tecnológicos.

A palavra chave para definir a base de incidência da CIDE é **remuneração**. Isto porque “pagar”, “creditar”, “entregar”, “empregar” ou “remeter”

quantias ao exterior como contraprestação dos contratos que envolvam o uso ou a transferência de tecnologia, significa o mesmo que **remunerar** o fornecedor domiciliado ou residente no exterior pelas obrigações contraídas.

O estudo do critério quantitativo do consequente da regra-matriz revela que em momento algum a Lei nº 10.168/2000 cogitou da incidência da CIDE sobre o IRRF quando o tomador do serviço, domiciliado no Brasil, assume o ônus financeiro por aquele imposto. Muito menos cogitou da hipótese contrária, qual seja: a de exclusão do IRPF da base de cálculo da CIDE, quando o contribuinte daquele imposto (o prestador do serviço domiciliado no exterior) arca com o ônus pelo recolhimento do tributo.

Em outras palavras: a assunção do ônus financeiro pelo recolhimento do IRRF é um fato juridicamente irrelevante para o fim de se determinar a base de cálculo da CIDE. Isto porque a base de incidência é mesmo aquela definida no art. 2º, § 3º da Lei nº 10.168/2000, *in verbis*:

"§ 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."

A fiscalização e o ilustre relator entenderam que o valor do IRRF deveria ser adicionado ao valor transferido para o exterior a título de remuneração pois, no caso concreto, a empresa brasileira (tomadora do serviço) assumiu o ônus pelo pagamento do IRRF, cujo contribuinte é o beneficiário do pagamento localizado no exterior. Em outras palavras, entenderam que os pagamentos efetivamente realizados teriam sido maiores do que os valores remetidos a título de remuneração, consistindo a base de cálculo efetiva da CIDE na soma desta quantia com a quantia provisionada ou recolhida pela empresa brasileira a título de IRRF.

Tal entendimento seria o resultado lógico da comparação do caso concreto com a situação econômica encontrada na hipótese contrária, quando o ônus do IRRF é suportado pelo próprio beneficiário do pagamento no exterior. Nesta hipótese, entendem alguns que ocorreria a incidência da CIDE sobre o IRRF, em razão de o valor do imposto de renda estar "embutido" no valor da remuneração paga ao beneficiário no exterior. É que após a retenção do valor do IRRF pelo tomador do serviço (responsável pela retenção), o valor líquido efetivamente enviado ao exterior seria menor do que o valor da remuneração pactuada em contrato.

Desse modo, com base nesse raciocínio econômico, os partidários do reajustamento da base de cálculo da CIDE sustentam que se ocorre a incidência da CIDE sobre o IRRF quando o contribuinte deste imposto assume o ônus financeiro por seu recolhimento, por uma questão de isonomia também deverá incidir quando o ônus financeiro for assumido pela fonte pagadora (tomador do serviço), resultando daí a conclusão no sentido de que é preciso reajustar a base de cálculo da CIDE por meio da adição do valor do IRRF.

Entretanto, tal raciocínio carece de sustentabilidade jurídica. A uma porque o fato de o IRRF estar "embutido" na remuneração do serviço e de uma das partes assumir o ônus pelo seu recolhimento é um dado econômico não juridicizado pelo legislador. E, a duas, porque o aplicador do direito não pode estabelecer como premissa válida que o IRRF deve incidir antes da CIDE para, em seguida, concluir que a CIDE deve incidir sobre o IRRF.

Vejamos.

A incidência tributária é um fenômeno puramente jurídico, não sendo lícito ao aplicador do direito utilizar dados econômicos para alterar a base de cálculo da CIDE, que se encontra prevista em lei. Não se olvide que a assunção do ônus financeiro pelo recolhimento do IRRF é um fato juridicamente irrelevante para a Lei nº 10.168/2000.

Nesse passo, não se pode assumir que o valor a ser pago ao beneficiário no exterior seja composto pela remuneração do serviço e pelo IRRF. Isto porque, num primeiro momento, o que existe é a apenas a remuneração estabelecida em contrato, ou seja, um valor único a ser pago a título de contraprestação por um bem ou serviço recebido. Somente após o pagamento, ou melhor, somente após o pagamento se transformar em rendimento do beneficiário no exterior é que será cabível falar em incidência de Imposto de Renda. Assim, embora sob o ponto de vista econômico seja possível sustentar que o valor do IRRF esteja contido no valor da remuneração do serviço, sob o ponto de vista jurídico o que existe é apenas a remuneração. E apenas a remuneração estipulada em contrato foi eleita pela lei como sendo a base de cálculo da CIDE.

Além disso, o raciocínio engendrado para sustentar a possibilidade de reajustamento da base de cálculo da CIDE encerra um vício de ordem lógica, pois estabelece como válida a premissa de que o IRRF incide ou deve incidir antes da CIDE.

Ao criticar as teorias tradicionais que tentam explicar o fenômeno da isenção tributária, Paulo de Barros Carvalho consignou que não existe cronologia entre as normas jurídicas que incidem sobre um mesmo fato da realidade social, *in verbis*:

"(...) E, de fato, é insustentável a teoria da isenção como dispensa do pagamento de tributo devido. Traz o pressuposto de que se dá a incidência da regra-matriz, surge a obrigação tributária e, logo a seguir, acontece a desoneração do obrigado, por força da percussão da norma isentiva. O preceito da isenção permaneceria latente, aguardando que o fato ocorresse, que fosse juridicizado pela norma tributária, para, então, irradiar seus efeitos peculiares, desjuridicizando-o como evento ensejador de tributo, e transformando-o em fato isento. Essa desqualificação factual seria obtida mediante a exclusão do crédito, outra providência logicamente impossível. Traduz, na verdade, uma cadeia de expedientes imaginativos, para amparar uma inferência absurda e contrária ao mecanismo da dinâmica normativa.

Não há cronologia na atuação de normas vigorantes num dado sistema, quando contemplam idêntico fato do relacionamento social. Equivaleria a atribuir maior velocidade à regra-matriz de incidência tributária, que chegaria primeiro ao fato, de tal sorte que, quando chegasse a norma de isenção, o acontecimento do mundo real já se encontrasse juridicizado. Sobre ferir concepções elementares do modo como se processa a normatização dos fatos sociais pelo direito, a tese confere predicados à dinâmica de atuação das normas, que elas verdadeiramente não têm. (...)”<sup>24</sup>

*Mutatis mutandis*, não se pode atribuir maior velocidade de incidência à norma-padrão do IRRF de modo que ela alcance a remessa efetuada ao exterior antes do que a norma-padrão da CIDE.

Portanto, se não existe cronologia na incidência de normas jurídicas que atuem sobre um mesmo fato, então não é possível estabelecer como premissa válida, no caso das remessas ao exterior pela remuneração de serviços, que primeiro se deve apurar o imposto

de renda sobre a operação para depois adicioná-lo à base de cálculo da CIDE, caso o responsável pela retenção do IRRF assuma o ônus financeiro pelo seu pagamento.

Sem previsão legal expressa, o aplicador do direito não pode escolher o tributo que deve incidir primeiro sobre as remessas ao exterior. Isto porque as hipóteses de incidência do IRRF e da CIDE estão previstas em normas jurídicas de igual hierarquia, vigentes de forma concomitante no tempo e no espaço. Se as duas leis são concomitantes no tempo e no espaço, é necessário fazer as seguintes indagações: 1) com base em quê o aplicador do direito escolherá a norma que incidirá primeiro?; 2) por qual razão o IRRF deve incidir primeiro? 3) no caso do ônus pelo IRRF ser assumido pelo tomador do serviço, com base em qual razão jurídica o IRRF deve ser adicionado ao valor da remuneração para só então ocorrer a incidência da CIDE?

Parece óbvio que diante da inexistência de lei determinando a precedência de um tributo sobre o outro ou mesmo a incidência em cascata de um sobre o outro, não cabe ao intérprete valer-se de considerações econômicas e não cogitadas pela lei (o IRRF estar embutido” na remuneração e a assunção do ônus pelo seu pagamento) para concluir que o valor desse imposto deva ser adicionado à base de cálculo da CIDE.

Tratando-se de tributos cujas normas de incidência estão vigentes de forma concomitante no tempo e no espaço e diante da inexistência de lei, não só no sentido de determinar a precedência de um tributo relação ao outro, mas também no sentido de que um deva integrar a base de cálculo do outro, só resta ao aplicador do direito fazer com que as normas incidam de forma isolada e simultânea sobre o mesmo fato. Não há como sustentar com argumentos jurídicos válidos a incidência de um tributo sobre o outro.

Se não existe cronologia entre normas que incidam sobre o mesmo fato, o IRRF e a CIDE devem incidir no mesmo instante sobre a remuneração estipulada em contrato, não havendo que se cogitar da inclusão ou da exclusão do IRRF de sua base de cálculo.

Não foi por outro motivo que o art. 10 do Decreto nº 4.195/02, que regulamentou a Lei nº 10.168/00, reafirmou que a base de cálculo da contribuição é a remuneração prevista "nos respectivos contratos", *in verbis*:

"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, (...)"

Por outro lado, é necessário lembrar que a fonte pagadora ao assumir o ônus financeiro pelo pagamento do IRRF recolhe tributo de terceiro, mas, ao recolher a CIDE, recolhe tributo em nome próprio.

No caso do IRRF, sustentou-se no passado que quando o ônus financeiro do contribuinte era suportado pela fonte pagadora, o pagamento efetivo era maior do que a importância líquida transferida ao beneficiário, pois nesta hipótese a fonte pagadora incorria em uma despesa maior ao recolher um encargo que não era dela.

Tratava-se, como é óbvio, de um raciocínio econômico e para que fosse possível o reajustamento da base de cálculo nos casos em que o ônus financeiro do imposto de

renda fosse assumido pela fonte pagadora, foi necessária a introdução de previsão legal específica no art. 5º da Lei nº 4.154/62 (art. 725 do RIR/99).

Com o advento do art. 5º da Lei nº 4.154/62, o raciocínio econômico foi juridicizado pelo legislador, tornando jurídica a exigência no sentido de que a fonte pagadora considerasse líquida a quantia creditada ao beneficiário, cabendo o reajustamento da base de cálculo do IRRF.

Entretanto, a mesma situação não ocorre no caso da CIDE, pois neste caso o contribuinte é a própria fonte pagadora da remuneração. Portanto, não existe justificativa econômica para reajustar a base de cálculo da CIDE, uma vez que ao recolher esta contribuição a fonte pagadora recolhe tributo próprio e não de terceiro.

Por tais razões é que nem a Lei nº 10.168/2000 e tampouco o decreto que a regulamentou cogitaram do reajustamento da base de cálculo da CIDE por meio da adição de um valor que corresponde a outra espécie tributária: o IRRF.

Resumindo: independente de quem assuma o ônus financeiro pelo recolhimento do IRRF, a contribuição instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168/00 incide sobre o valor da remuneração pactuada em contrato, sendo incabível incluir ou excluir de sua base de cálculo o IRRF incidente sobre o mesmo fato.

Com esses fundamentos, divirjo do ilustre relator e voto no sentido de excluir do lançamento o crédito tributário apurado em decorrência do reajustamento da base de cálculo da CIDE.

Sala de sessões, em 29 de janeiro de 2014

Antonio Carlos Atulim