



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

Processo n° 16682.721162/2012-35
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-004.314 – 3ª Turma
Sessão de 15 de setembro de 2016
Matéria CIDE REMESSAS FINANCEIRAS AO EXTERIOR - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente o Recurso Especial da Fazenda Nacional, somente na matéria juros de mora sobre a multa de ofício, vencido o conselheiro Andrada Marcio Canuto Natal, que o conheceu integralmente e, no mérito, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Votaram pelas conclusões no conhecimento os conselheiros Charles Mayer de Castro Souza, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas. Solicitaram apresentar declaração de voto os conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Ceconello.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Charles Mayer De Castro Souza, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional contra ao acórdão nº **3403-002.702**, proferido pela 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, julgado em 29 de janeiro de 2014, o colegiado deu provimento parcial ao recurso de ofício para cancelar a parcela do lançamento correspondente ao reajustamento da base de cálculo da Contribuição e para excluir a incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

Transcrevo, inicialmente, excerto do relatório da decisão de primeiro grau:

"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.*

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

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, com multa de ofício e juros de mora, incidente sobre remessas de valores ao exterior.

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 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

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 18471.000360/200387, 18471.001620/200336, 15521.000127/200963, 19395.720024/201262 e 15521.000156/200952, 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;*
- 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) freqüentemente, 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 16682.721161/201291).

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.

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".

Não conformada com tal decisão, a Fazenda Nacional interpõe o presente Recurso, requerendo inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, bem como, a incidência de juros de mora e taxa SELIC.

Para comprovar a divergência jurisprudencial, foram apresentados os acórdãos paradigmas n.ºs **3301-001.683 e 9101.00.539**

Regularmente intimada, a Contribuinte apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

Da Admissibilidade do Recurso

Antes de passar à análise das matérias recursais, faz-se necessário revisitar o exame de admissibilidade.

Inicialmente, cabe ressaltar que a admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF ou dos extintos Conselhos de Contribuintes, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido.

Da mesma forma, se os acórdãos apontados como paradigma só demonstram divergência com relação a um dos fundamentos assentados no acórdão recorrido e o outro fundamento, por si só, é suficiente para a manutenção do *decisum*, não há como se considerar demonstrada a necessária divergência de interpretação.

Após essa breve introdução, passemos, então, ao exame de admissibilidade do Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional.

A Fazenda Nacional suscitou divergência em relação a duas matérias: i) exclusão do IRRF da base de cálculo da CIDE; e ii) juros de mora sobre multa de ofício.

Com objetivo de comprovar o dissenso jurisprudencial foi colacionado, como paradigmas, os Acórdãos nºs **3301-001.683** e **9101-00539** (quanto a incidência de juros de mora sobre multa de ofício).

Quanto à primeira divergência suscitada, vejamos a ementa do Acórdão nº **3301-001.683** paradigma, além de fragmentos dos votos em ambos os arestos, para identificar os fatos submetidos a julgamento e os entendimentos adotados pelos colegiados:

*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.

O acórdão recorrido buscou fundamentos técnicos quanto ao conceito de embarcação na literatura técnica especializada e no Sistema Harmonizado, na definição legal constante dos incisos V e XIV de seu art. 2º da Lei nº 9.537, de 11 de dezembro de 1997, buscando ainda, elementos na sentença proferida na Ação Anulatória de Lançamento Fiscal nº 2012.51.01.0028870, proposta pela Contribuinte. Com esses conceitos técnicos e definições legais a decisão recorrida concluiu que os navios-sonda, as semissubmersíveis, os navios de

apoio à estimulação de poços e as FPSO não se confundem com embarcações, já que estas destinam-se ao transporte de pessoas e/ou carga sobre ou sob a água, ao passo que aquelas são instalações ou estruturas marítimas para as atividades relacionadas com a pesquisa, exploração e exploração de recursos petrolíferos.

Por sua vez, o acórdão paradigma nº **3301-001.683**, refere-se a remessas remetidas pelo escritório Brigard & Urrutia Abogados e Julieta Otalora de Villegas, correspondentes a pagamento por serviços advocatícios, por esta razão sofrem a incidência da CIDE, por tratar de serviço técnico prestado por profissional especializado.

Confrontando os acórdãos Recorrido e indicado como paradigma, entendo impossível deduzir divergência. As circunstâncias e similitudes fáticas dos respectivos julgados são distintas, impossibilitando o estabelecimento de comparações. Observe-se que a decisão recorrida é complexa, diga-se de passagem, se debruçou em uma pesquisa na literatura, valorou a questão dos navios-sonda, semissubmersíveis, navios de apoio à estimulação de poços e o conceito de embarcação. Por outro lado, o acórdão paradigma trata de uma remessa efetuada por serviços prestados por Advogados.

Sem embargo, convém destacar, que a divergência somente se caracteriza pela adoção de soluções diversas, em face de situações idênticas. Não é o caso dos acórdãos ora confrontados, que, como se viu, valoram circunstâncias fáticas distintas.

Neste sentido, O Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (versão atualizada, pg.31) estabelece que:

"Tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados.

Nesse contexto, também não há que se falar em divergência jurisprudencial, quando estão em confronto situações diversas, que por sua vez atraem incidências específicas, cada qual regida por legislação própria.

Da mesma forma, não há que se falar em dissídio jurisprudencial, quando o confronto é estabelecido entre acórdãos exarados à luz de arcabouços normativos diversos, configurados em momentos distintos"

Quanto a exclusão do IRRF da base de cálculo da CIDE, como se vê, na situação apontada como paradigma a contribuinte, reteve na fonte o valor do IRF relativo à remessa para o licenciante no exterior, objetivando que fosse excluída da base de cálculo da CIDE o valor do IRF por ela retido, considerando que seu pleito foi indeferido com fundamento de que a lei nº 10.168/00 e o Decreto nº 4.195/02, não previam a possibilidade dessa exclusão.

Além disso, o voto vencedor do acórdão paradigma utiliza como fundamento o decreto 4.195, de 11 de abril de 2002, para fundamentar o reajustamento da base da CIDE royalties e assistência técnica. O acórdão paradigma deveria ter mantido o lançamento, no qual, não tendo o sujeito passivo efetuado a retenção de IRF. Considerando que a base de cálculo da CIDE, deveria ser reajustada com fundamento no artigo 725 do RIR/99.

Cotejando os fundamentos dos respectivos votos, é forçoso concluir que as decisões recorrida e indicada como paradigma não divergem.

Paradigma nº 9101-00539

Quanto à segunda divergência suscitada quanto a juros de mora sobre a multa de ofício, vejamos a ementa do Acórdão paradigma nº **91 01-00539**, além de fragmentos dos votos em ambos os arestos, para identificar os fatos submetidos a julgamento e os entendimentos adotados pelos colegiados:

" Assunto: Juros Sobre Multa de Officio

Exercício: 1996 a 1998

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.

Recurso da Fazenda Nacional Provido.

Confrontando os acórdão Recorrido e indicado como paradigma, entendo que a divergência quanto aos juros de mora sobre multa de ofício foram comprovadas, portanto, conheço do recurso neste ponto.

Dos juros de mora sobre a multa de ofício

Com efeito, a obrigação tributária principal, como é de conhecimento de todos, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente. Essa é a dicção do § 1º do art. 113 do CTN.

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

De acordo com o ²art. 139 do CTN o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, sem qualquer margem à dúvida, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente, conforme leciona o Conselheiro **Henrique Pinheiro Torres**:

¹ 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.

² Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

"Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária, ver-se-á o crédito tributário; se transmutar para o pólo oposto, que se verá será, justamente, o inverso, uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro".

Portanto, tem-se a norma geral estabelecida no Código Tributário Nacional, mais precisamente no *caput* do ³art. 161, o qual dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora. A suspensão da exigibilidade do débito não elide a cobrança dos juros, salvo, nas hipóteses de depósito integral do tributo.

Essa norma geral, por si só, já seria suficiente para assegurar a incidência de juros moratórios sobre multa não paga no prazo de vencimento, pois disciplina especificamente o tratamento a ser dado ao crédito não liquidado no tempo estabelecido pela legislação tributária, mas o legislador ordinário, para não deixar margem à interpretação que discrepasse desse entendimento, foi preciso ao estabelecer que o crédito decorrente de penalidades que não forem pagos no respectivo vencimento estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que se transcreve abaixo:

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.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, conclui-se que o crédito tributário, relativo à penalidade pecuniária, constituído de ofício, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros moratórios, calculados à taxa Selic, 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.

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso da Fazenda Nacional para restabelecer os juros de mora sobre a multa de ofício

É como voto é como penso

³ 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.

(assinado digitalmente)

Demes Brito

Declaração de Voto

Conselheiro Júlio César Alves Ramos

Considerarei oportuno registrar as razões por que votei pelo não conhecimento do recurso da Fazenda especialmente por força da ótima sustentação oral proferida pela Procuradora.

É que a questão da base de cálculo da CIDE remessas ficou mesmo assentada neste colegiado: é ela a remuneração bruta devida.

Remuneração bruta, em qualquer caso, corresponde ao valor que é devido à pessoa no exterior **somado** ao IRRF devido. Daí que duas situações padrão se têm apresentado: ou a empresa sediada no Brasil assume o ônus do tributo ou não. No primeiro caso, deve ser adicionado ao valor remetido o IRRF que foi assumido. No caso oposto, esse IRRF, **que já terá sido deduzido pela empresa no Brasil quando fez a remessa, não pode ser deduzido** da base de cálculo.

A situação discutida nos autos, porém, apresenta uma singularidade: embora a empresa brasileira não tenha assumido o ônus do imposto, também não o abateu do valor remetido. E a razão é que ela entendia que a alíquota seria zero. Destarte, se o IRRF for mesmo devido, o que ocorreu foi que ela remeteu mais do que deveria. Isso, no entanto, não traz qualquer consequência do ponto de vista da CIDE, pois a remuneração bruta já foi tributada.

Por isso, entendi, tal situação não está contemplada no paradigma. Ele trata daquela situação padrão acima indicada: a empresa deduziu o imposto e quis considerar esse valor deduzido como base de cálculo.

Ele seria aplicável, a meu sentir, se tivesse entendido - como registrado no voto vencido da decisão recorrida - que o imposto deve ser adicionado independente de ter havido a assunção do ônus. Fosse essa a tese do paradigma poderíamos aceitar a divergência, pois se poderia considerar que mesmo não tendo havido a assunção do ônus, se, no caso concreto, o IRRF for devido, ele deve ser adicionado.

Ocorre que não é isso que registra o paradigma. Ademais, mesmo o voto vencido tendo dito isso, tanto a solução de consulta SRF quanto a posição doutrinária citada em seu favor pelo dr. Alexandr Kern não confirmam aquela sua conclusão. Com efeito, ambas apenas ratificam o entendimento predominante no CARF naquelas duas situações padrão.

Com essa convicção, votei pelo não conhecimento do recurso da Fazenda no que tange a esse ponto.

(assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

No que tange à matéria conhecida – qual seja, incidência dos juros de mora – Selic - sobre a multa de ofício, independentemente de a matéria principal trazida em recurso não ter sido conhecida, peço vênua para manifestar meu entendimento contrário à manifestação dada pelo ilustre Conselheiro relator Demes Brito.

Depreendendo-se da análise da legislação vigente, expresso que, relativamente à esse tema, entendo que a autoridade fazendária não poderá exigir juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

Ora, a Lei nº 9.430/96 prevê expressamente no art. 61 que os débitos de tributos e contribuições serão acrescidos de multa de mora e que, sobre aqueles débitos, incidirão juros de mora (Grifos meus):

*"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. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998)”

Nesse ínterim, somente considerando esse dispositivo, vê-se claro que somente os débitos de tributos e contribuições – valor principal - se sujeitam aos juros de mora, e não os decorrentes de multa de mora.

Nessa senda, se os juros de mora não incidem sobre a multa de mora, torna-se claro que também não cabe impor tais juros sobre a multa de ofício.

Ademais, importante trazer que não há como se entender que o débito tributário seja composto por juros de mora e outras penalidades tributárias, vez que a legislação vigente, em respeito à natureza jurídica de cada evento, demonstra a segregação de cada débito, quer seja, de débito tributário, débito decorrente de encargos moratórios e débito relativo à penalidade administrativa.

Essa distinção é demonstrada expressamente no artigo 161, *caput*, do CTN, *in verbis*:

"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.”

Tal dispositivo traz que o crédito tributário deve ser acrescido dos juros de mora e das penalidades cabíveis – segregando o crédito tributário dos juros de mora e das penalidades assecuratórias.

Ademais, tem-se ainda que, caso ignorássemos tais dispositivos e forçosamente invocássemos o art. 113 do CTN para entender que há incidência de juros sobre a multa de ofício, *in verbis* (Grifos meus):

"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.***

*§ 2º **A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.***

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

Vê-se que, mais uma vez, não há como se interpretar que seria cabível a aplicação dos juros sobre a multa de ofício, eis que o art. 113, § 1º, do CTN traz que a **obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador**. Ora, e qual débito surge com o fato gerador do tributo?

O débito que surge com o fato gerador do tributo é o próprio “valor principal” – valor do tributo apurado nos termos da legislação vigente.

Entender que a multa de ofício surge com o fato gerador do tributo seria extrapolar a natureza dessa multa, vez que tal multa somente passa a existir com o lançamento de ofício. A motivação de sua existência não é a ocorrência do fato gerador do tributo, mas sim o lançamento de ofício.

Sendo assim, torna-se equivocado defender ser aplicável os juros sobre a multa de ofício, invocando o art. 113 e o art. 139 do CTN, sob a alegação de que:

- O crédito tributário decorre da obrigação principal, nos termos do art. 139 do CTN;
- A obrigação principal abrange o valor principal do tributo e as penalidades pecuniárias, nos termos do art. 113, inciso I, do CTN;
- Então, o crédito tributário é composto pelo valor principal e multa de ofício; e
- Sendo assim, seria aplicável os juros de mora sobre a multa de ofício, por compor o débito tributário a multa de ofício, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96.

A interpretação equivocada não merece prosperar.

Vejamos:

1. Traz o art. 139 do CTN (Grifos meus):

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

2. O art. 139, assim, considera que o crédito tributário surge com a obrigação principal;
3. Traz o art. 113, § 1º, do CTN:

“ [...]”

§ 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.”

4. O art. 113, § 1º c/c o art. 139, do CTN, portanto, diz que o crédito tributário decorre com a obrigação principal que, por sua vez, surge com a ocorrência do fato gerador do tributo;
5. O que se conclui que o crédito tributário não poderia ser composto pelo valor da multa de ofício, eis que tal multa não surge com o fato gerador do tributo, mas com o lançamento de ofício;
6. Por conseguinte, não há que se falar em aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96 e do art. 161 do CTN, vez que tais juros somente incidem sobre o crédito tributário.

Em vista de todo o exposto, entendo que não são aplicáveis juros sobre a multa de ofício.

Frise-se ainda tal entendimento o Acórdão nº 9101-000.722 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (já sob a estrutura do CARF):

“JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO – INAPLICABILIDADE – Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada”. (grifos nossos)

Ademais, torna-se impossível também ignorar os entendimentos proferidos no mesmo sentido da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF ao julgar recurso especial nº 202-131.351 (Acórdão CSRF/02-03.133), bem como da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF (Acórdão nº 1401-00.027), da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nos autos do processo nº 10680.011107/2006-29 (Acórdão nº 2201-00.126).

Entendo que os precedentes construídos ao longo dos anos - favoráveis aos contribuintes devem ser considerados, inclusive, em tempos atuais, pois não houve alteração legislativa da data em que foram manifestados até o momento. O novo Código de Processo Civil – Lei 13.105/15 traz o respeito à “eficácia vinculante dos precedentes” em seus arts. 926 e 927, *in verbis* (Grifos meus):

“ Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

§ 1º Na forma estabelecida e segundo os pressupostos fixados no regimento interno, os tribunais editarão enunciados de súmula correspondentes a sua jurisprudência dominante.

§ 2º Ao editar enunciados de súmula, os tribunais devem ater-se às circunstâncias fáticas dos precedentes que motivaram sua criação.

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II - os enunciados de súmula vinculante;

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

§ 1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

§ 2º A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que possam contribuir para a rediscussão da tese.

§ 3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará

a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

§ 5º Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.”

O que, por conseguinte, em respeito ao Princípio da Eficácia Vinculante dos precedentes” – exposta “explicitamente” pelo Novo Código de Processo Civil - NCPC, observar o entendimento emanado pelos tribunais administrativos. Nesse caso, o entendimento de que para os serviços gráficos personalizados deve-se afastar a incidência do IPI.

Não é demais lembrar que no processo administrativo há que se considerar e respeitar tais precedentes, conforme versa o art. 15 do NCPC

“Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.”

O Brasil adota como estrutura jurídica o “Civil Law” – que adota fontes de direito, dentre as quais, considera, além da Lei, como fonte direta, os precedentes jurisprudenciais.

Sendo assim, inquestionável, a valorização dos precedentes. Até mesmo como forma de se conceder a segurança jurídica que tanto procura a administração fazendária e os sujeitos passivos.

Ora, tal cultura de valorização de precedentes, que tora a jurisprudência no Brasil fonte direta da estrutura jurídica adotada pelo Brasil - “Civil Law” – traz irrefutavelmente segurança jurídica ao buscar o respeito à unicidade da interpretação.

Aproveito ainda para trazer que não há como se invocar equivocadamente o art. 30 da Lei 10.522/02 para se aplicar os juros sobre a multa de ofício, argumentando que houve mudança legislativa.

Eis a redação do art. 30 da Lei 10.522/02 (Grifos Meus):

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.

E o art. 29 referendado no dispositivo (Grifos meus):

“ 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.

[...]

Ora, os débitos “de qualquer natureza” tratados no art. 30, *caput*, da Lei, são específicos – ou seja, somente são aqueles decorrentes de fatos geradores ocorridos até 31.12.94, nos termos do art. 29 da Lei 10.522/02.

Sendo assim, apenas trago que não há também como se aplicar os juros sobre a multa de ofício, invocando tais dispositivos, em respeito a literalidade da norma.

O que resta a essa conselheira entender que não assiste razão à Fazenda Nacional nessa parte, sob pena de afrontarmos o CTN e extrapolarmos os dizeres da legislação vigente.

Considerando todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional nessa parte conhecida.

É o meu voto.

(assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Declaração de Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello

A controvérsia posta no recurso especial interposto pela Fazenda Nacional delimita-se à possibilidade de inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE e à exigência dos juros de mora com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício. Para comprovação da divergência jurisprudencial, colacionou como paradigmas os acórdãos nºs 3301-001.683 e 9101-00.539.

O acórdão nº 3403-002.702, ora recorrido, proveu parcialmente o recurso voluntário da Contribuinte, tendo recebido a seguinte ementa:

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 excuções.

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

Conforme bem destacado pelo Ilustre Relator no julgamento, há de se conhecer parcialmente do recurso especial da Fazenda Nacional, posicionamento acompanhado pelas conclusões expostas no voto do nobre Conselheiro Relator e na presente declaração de voto.

Com relação à matéria relativa à inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, **ponto sobre o qual se restringirá a presente declaração de voto**, o recurso especial da Fazenda Nacional não deve ser conhecido, pois os acórdãos recorrido e o apontado como paradigma não guardam a necessária similitude fática a ensejar a divergência jurisprudencial. Além disso, da análise das decisões verifica-se não divergirem entre si, e por isso não pode ser utilizado o paradigma para demonstrar o dissenso interpretativo.

Trata o caso dos autos da lavratura de auto de infração para exigência de CIDE referente a valores remetidos ao exterior pela Contribuinte como pagamento pelo arrendamento de embarcações utilizadas na prospecção e exploração de petróleo. Argumentou a Fiscalização que as quantias remetidas prestar-se-iam a remunerar os serviços de prospecção e exploração prestados à Petrobrás nas embarcações, e não ao seu afretamento.

Conforme esclarecido nos autos, o valor efetivamente remetido ao exterior (valor líquido) pela Recorrida no caso dos autos, em razão de suas obrigações contratuais, foi exatamente ao valor contratado (valor bruto), pois entendeu a Contribuinte que, sendo a alíquota zero prevista para o IRF no art. 1º da Lei nº 9.481/97, nada haveria a ser retido.

Portanto, no caso em exame, o valor relativo ao IRF não foi incluído na base de cálculo da CIDE, não em razão da discussão se deve ou não integrá-la, mas sim porque o valor a pagar do referido imposto era "zero", em razão da aplicação da alíquota "zero". Assim, a Contribuinte não procedeu ao recolhimento nem ao recolhimento do IRF.

Ainda, concluiu o acórdão recorrido que *"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"*.

No caso do acórdão paradigma, diversamente, a discussão deu-se em torno de ser ou não cabível a inclusão do IRF na base de cálculo da CIDE, adotando como base de decidir premissas diversas daquelas existentes nos presentes autos: (a) o IRF sobre o valor dos pagamentos contratados foi retido e recolhido pelo autuado em nome da licitante, por isso os valores de IRF integraram o valor creditado à mesma; e (b) os valores de IRF retidos e recolhidos não podem ser deduzidos da base de cálculo da CIDE por falta de amparo legal.

Restou consignado, portanto, no acórdão paradigma não haver base legal para a exclusão do IRF da base de cálculo da CIDE.

Da comparação entre as decisões recorrida e aquela apontada como paradigma, emerge a ausência de similitude fática, requisito indispensável à caracterização da divergência jurisprudencial. Isso porque no caso dos autos sequer houve o recolhimento e/ou a retenção do IRF pela Contribuinte, por entender como aplicável a alíquota zero. Já no caso do acórdão

paradigma, houve o pagamento e a retenção do IRF pelo autuado, não tendo sido excluído da base de cálculo da CIDE por ausência de previsão legal.

Por se tratarem de situações fáticas distintas e que se embasaram em premissas igualmente diversas, não há como empreender a mesma solução jurídica, razão pela qual não preenchido requisito indispensável à comprovação da divergência jurisprudencial para ter prosseguimento o recurso especial.

Nesse sentido, já se manifestou este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, conforme ementa do acórdão nº 9202-003.679, proferido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, cuja ementa se deu nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/10/2001

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista a ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigmas.

Recurso Especial do Contribuinte não conhecido

Além disso, verifica-se dos acórdãos confrontados haver convergência nas soluções jurídicas emprestadas aos casos. Isso porque restou consignado em ambas as decisões não haver base legal para excluir o IRF da base de cálculo da CIDE quando o imposto for retido e recolhido pelo remetente, tendo sido afastada a cobrança no caso dos autos apenas pela inexistência de retenção e/ou recolhimento de IRF pela Recorrida.

No acórdão apontado como paradigma, o contribuinte procedeu à retenção na fonte e ao recolhimento do valor do IRF relativo à remessa para o licitante no exterior, buscando a exclusão da base de cálculo da CIDE do valor do IRF por ele retido, tendo sido sua pretensão negada pois, segundo a decisão paradigmática, a Lei nº 10.168/00 e o Decreto nº 4.195/02 não previam a exclusão.

De outro lado, no caso dos autos, a Recorrida não pleiteou a exclusão da base de cálculo da CIDE do valor de IRF, pois o mesmo não foi retido nem recolhido, mas sim buscou não ver incluído o valor que lhe fora exigido com base no art. 725 do RIR/99 (no processo administrativo específico do IRF).

Portanto, não há soluções jurídicas divergentes, mas sim convergentes, entre os acórdãos recorrido e paradigma, não restando comprovado o dissídio jurisprudencial também por essa razão.

Com base nessas considerações, entendeu-se pelo não conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional quanto à matéria relativa à inclusão do IRF na base de cálculo da CIDE.

Processo nº 16682.721162/2012-35
Acórdão n.º **9303-004.314**

CSRF-T3
Fl. 15.801

É o Voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello