



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

Processo nº 16682.721312/2013-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-003.063 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de dezembro de 2015
Matéria IRRF - remessas para o exterior
Recorrente PETROLEO BRASILEIRO S.A. PETROBRAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2010

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Fizeram sustentação oral: pelo contribuinte, o advogado RICARDO KRAKOWIAK, OAB/SP 138.192 e, pela Fazenda Nacional, RODRIGO DE MACEDO E BURGOS (Procurador da Fazenda Nacional).

(Assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Presidente e Relator

Composição do Colegiado: participaram da sessão de julgamento os Conselheiros MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA (Presidente), JÚNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO, PAULO MAURÍCIO PINHEIRO MONTEIRO, EDUARDO DE OLIVEIRA, JOSÉ ALFREDO DUARTE FILHO (Suplente convocado), WILSON ANTONIO DE SOUZA CORRÊA (Suplente convocado), MARTIN DA SILVA GESTO e MÁRCIO HENRIQUE SALES PARADA.

Relatório

Foi lavrado Auto de Infração (fls. 26.543 a 26.546) contra a Contribuinte PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. PETROBRAS, CNPJ 33.000.167/0001-01, relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), referente ao exercício 2010 (ano-calendário 2009), por meio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 2.347.089.453,43 (DOIS BILHÕES, TREZENTOS E QUARENTA E SETE MILHÕES, OITENTA E NOVE MIL, QUATROCENTOS E CINQUENTA E TRÊS REAIS E QUARENTA E TRÊS CENTAVOS), dos quais R\$ 1.088.211.616,47 correspondem ao imposto, R\$ 816.158.712,36 à multa de ofício no percentual de 75%, e R\$ 442.719.124,60 aos juros de mora, calculados até 12/2013.

O lançamento foi referente à infração "Imposto de renda na fonte sobre rendimentos do trabalho de residentes ou domiciliados no exterior", por inobservância da legislação tributária pelos pagamentos efetuados ao exterior, sem a retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), em virtude de contratação de prestação de serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços.

Da autuação

Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 26.547 a 26.667), o procedimento autorizado pelo Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 07.1.85.00-2013-00023-8 - teve como escopo inicial a apuração de possível incidência de Imposto de Renda na Fonte e CIDE sobre pagamentos em favor de empresas estrangeiras, a título de afretamento de plataformas, navios e sondas para pesquisa/exploração de petróleo e gás.

No decorrer da ação fiscal, a Fiscalização constatou que os contratos firmados pela Petrobras se inseriram em uma estrutura complexa de contratos interligados, envolvendo empresas nacionais e estrangeiras, assumindo diversas formas, seja em função do interesse das empresas envolvidas, seja por exigências da legislação.

Afirma a autoridade fiscal que a Petrobras já havia sofrido autuações relativas ao IRRF, incidente sobre pagamentos a empresas estrangeiras, a título de aluguel de plataformas para prospecção, perfuração e extração de petróleo, em relação aos períodos de fevereiro a dezembro de 1998 e de fevereiro de 1999 a dezembro de 2002, cujos autos de infração concluíram que a alíquota zero não se aplicava, pela razão de as plataformas não se enquadrarem no conceito de embarcação contido no art. 2º, V, da Lei nº 9.537/97, nem serem classificadas como embarcações no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH.

Descreve o Auditor-Fiscal que os referidos autos de infração foram mantidos pelo então Conselho de Contribuintes, que não apenas entendeu que plataformas não se enquadram como embarcações, para fins de aplicação da alíquota zero prevista no art. 1º da Lei nº 9.481/97, como ressaltou que o benefício não se aplicaria, de qualquer forma, pois os pagamentos, naqueles casos, foram efetuados em favor de empresas sediadas em paraíso fiscal (Acórdãos nºs 106-14.431 e 106-14.432, ambos do 1º CC).

Conforme a Fiscalização, a Petrobras ajuizou uma ação ordinária visando à anulação do lançamento fiscal relativo ao período de fevereiro de 1999 a dezembro de 2002, cujo pedido foi julgado improcedente, tendo a sentença sido clara ao afirmar que plataformas e

FPSO (navios-plataformas) não podem ser consideradas embarcações, não se beneficiando da alíquota zero prevista no art. 1º da Lei nº 9.481/97.

Relata a autoridade fiscal que outros lançamentos fiscais junto a empresas brasileiras contratadas pela Petrobras revelaram que são firmados dois contratos constando esta como contratante: um de prestação de serviços, com empresa brasileira e outro de afretamento com empresa estrangeira controladora da primeira, atribuindo-se o valor de 90% ao contrato de afretamento e 10% ao contrato de prestação de serviços. Naqueles procedimentos fiscais, constatou-se que o pagamento relativo à prestação de serviços não era suficiente para fazer frente aos custos dos serviços prestados, razão pela qual parte do valor pago à controladora estrangeira retornava na forma de aporte em favor da empresa nacional. Dessa forma, estes repasses foram tributados, sob o entendimento de que os pagamentos efetuados em favor da empresa estrangeira, a título de afretamento, incluíam, de fato, remuneração pela prestação de serviços.

Destaca a Fiscalização que a aplicação da alíquota zero, prevista no artigo 1º da Lei nº 9.481/97, depende da natureza dos pagamentos em favor de empresas estrangeiras, sendo que estes não são simples decorrência de cláusulas contratuais, mas da realidade fática produzida no desempenho do contrato.

O procedimento fiscal teve início com a ciência do Termo de Início da Ação Fiscal em 31/01/2013, pelo qual foram requisitados os seguintes documentos: cópia dos estatutos sociais e suas alterações nos dois últimos anos; relação dos valores efetivamente pagos a empresas com sede/domicílio no exterior, no período de janeiro a dezembro de 2009, assim como as cópias dos respectivos contratos e seus anexos; cópias dos convites para as licitações internacionais referentes aos referidos contratos; identificação das empresas responsáveis pela operação comercial de cada equipamento afretado e cópias dos contratos correspondentes; informação das contas contábeis utilizadas para registro dos pagamentos relacionados.

Após diversas intimações e sucessivos pedidos de prorrogação, os documentos solicitados foram entregues, os quais foram analisados, tendo sido constatada a realização de 2.051 pagamentos de afretamento a 83 beneficiários com sede no exterior, totalizando R\$ 11.169.288.791,02, sendo que o escopo da ação fiscal ficou restrito aos 52 maiores beneficiários, proprietários de 162 equipamentos, que concentravam um montante de pagamentos da ordem de 91% do total.

Foram analisados pela autoridade fiscal todos os documentos relativos às contratações dos 162 equipamentos selecionados, as quais foram numeradas, identificadas pelo nome da unidade e descritas separadamente no Termo de Verificação Fiscal (fls. 26.547 a 26.667), estando discriminadas na Planilha "Seleção de Beneficiários de Pagamento ao Exterior à Título de Afretamento" (fls. 26.682 a 26.687).

Das 162 contratações analisadas, a Fiscalização concluiu que deveriam ser tributadas 73, que totalizaram R\$ 6.074.524.330,49 em pagamentos efetuados. A autuação teve como base principal os argumentos abaixo, resumidamente:

a) As contratações referentes a prestação de serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços, eram artificialmente bipartidas em dois contratos, um de afretamento e outro de serviços, tendo de um lado a contratante Petrobras, e de outro, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, as quais atuavam em conjunto, de forma interdependente, com responsabilidade solidária. Não existia afretamento autônomo, pois o

contrato de prestação de serviços continha diversas disposições relativas ao fornecimento da unidade, o qual era apenas parte integrante e indissociável dos serviços contratados;

b) a maior parte do preço era atribuída ao afretamento da unidade e destinada ao exterior, sem retenção do imposto de renda na fonte e sem o recolhimento da CIDE, enquanto parcela muito inferior era atribuída aos serviços, paga no Brasil e tributada na fonte.

c) nos casos das unidades ALASKAN STAR SS39 (nº 139) e ATLANTIC STAR (nº 140), ainda que se tratasse de afretamento de embarcação, incidiria o imposto de renda na fonte à alíquota de 25% pelo fato de a beneficiária ser sediada em paraíso fiscal, visto que o Ato Declaratório SRF nº 8/99 foi expressamente revogado pela IN SRF nº 252/2002;

d) restou ainda demonstrado que os serviços contratados pela autuada, perante os beneficiários selecionados, correspondem à definição de "serviços técnicos", sujeitando-se à incidência do IRRF com alíquota de 15%, e da CIDE com alíquota de 10%, com exceção dos beneficiários sediados em países com tributação favorecida, sujeitos ao IRRF à alíquota de 25%, por força do artigo 8º da Lei nº 9.779/99.

Os pagamentos efetuados sem a devida retenção do IRRF foram totalizados por mês e segregados em dois grupos: pagamentos em favor de beneficiários em países de tributação favorecida (aplicada a alíquota de 25%) e não favorecida (aplicada a alíquota de 15%). Também foi efetuado lançamento referente à CIDE, à alíquota de 10%.

As importâncias recebidas foram consideradas líquidas, tendo sido efetuado o reajustamento da base de cálculo, com a aplicação da seguinte fórmula, em conformidade como o art. 725 do RIR/99 e o art. 20 da IN/SRF nº 15/2001:

$$\text{Rendimento Reajustado} = \text{Rendimento Pago} / (1 - \text{Alíquota}/100)$$

Segue demonstrativo sintético elaborado pela autoridade fiscal:

Demonstrativo Sintético dos Pagamentos a Título de Afretamento para Beneficiários no Exterior - 2009					
Período de Apuração	Valor (R\$)	País com Tributação		IRRF	CIDE
		Favorecida	Não Favorecida		
janeiro-09	464.585.380,59	9.199.554,13	455.385.826,46	83.428.722,71	54.801.410,33
fevereiro-09	487.898.294,21	10.634.708,36	477.263.585,84	87.767.888,52	57.566.618,27
março-09	566.451.888,52	10.045.022,08	556.406.866,44	101.537.787,71	66.798.967,62
abril-09	402.227.300,49	9.036.188,33	393.191.112,16	72.398.729,63	47.462.603,01
maio-09	485.618.332,08	8.945.439,03	476.672.893,04	87.100.558,84	57.271.889,09
junho-09	552.069.987,44	8.671.364,01	543.398.623,43	98.784.329,39	65.085.431,68
julho-09	545.861.503,25	8.867.000,46	536.994.502,79	97.719.402,61	64.358.090,59
agosto-09	583.553.403,43	8.389.944,77	575.163.458,65	104.296.082,14	68.784.948,56
setembro-09	523.225.793,57	8.359.043,62	514.866.749,95	93.645.186,10	61.687.097,97
outubro-09	525.528.587,04	8.136.139,81	517.392.447,23	94.016.596,12	61.954.518,32
novembro-09	406.389.596,46	7.459.170,46	398.930.426,00	72.885.877,10	47.927.547,36
dezembro-09	531.114.263,41	5.765.608,14	525.348.655,26	94.630.455,60	62.574.471,90
2009	6.074.524.330,49	103.509.183,23	5.971.015.147,25	1.088.211.616,47	716.273.594,70

OBS: Pagamentos mensais extraídos do Demonstrativo Analítico de Pagamentos a Título de Afretamento para Beneficiários no Exterior - 2009

Não foram tributadas as remessas relativas aos contratos de afretamento para as tarefas de reboque, manuseio de âncoras e suprimento, por terem sido consideradas pela Fiscalização como atividades eminentemente de transporte de carga e, assim, tais contratos foram classificados como de "apoio marítimo". Também não foram tributadas as remessas correspondentes aos contratos de afretamento de unidades quando não havia contrato de prestação de serviços vinculado.

Da impugnação

Em 20/12/2013, a Contribuinte foi cientificada do Auto de Infração por meio de sua procuradora (fl. 26.543), tendo apresentado impugnação em 17/01/2014, por intermédio de seu advogado (fls. 26.696 a 26.763).

Peço vênia para transcrever parte do relatório do Acórdão nº 12-65.775, da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ) - DRJ/RJ1 -, que bem sintetizou os argumentos da impugnante:

1) Dos fatos

- a fiscalização selecionou 27 beneficiários de remessas ao exterior, em razão de 73 contratos de afretamento de embarcações firmados com empresas sediadas no exterior, e 73 contratos de prestação de serviços firmados com empresas sediadas no país.

- a fiscalização sustenta tratar-se de um único contrato de prestação de serviços, em razão do que o valor pago a título de afretamento para empresas domiciliadas no exterior seria, na verdade, remuneração de prestação de serviços da mesma natureza daquele prestado pela empresa brasileira, e as respectivas receitas seriam receitas de prestação de serviços técnicos, a justificar a exigência de IRRF e CIDE, com multa de ofício e juros de mora.

2) A coligação/união de contratos é figura conhecida e reconhecida pela doutrina civilista

Documento assinado digitalmente por **civilista** em 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 01/02/2016 por MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA, Assinado digitalmente

em 01/02/2016 por MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 03/02/2016 por MARTIN

DA SILVA GESTO, Assinado digitalmente em 10/02/2016 por JUNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO

Impresso em 12/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- mesmo na hipótese da contratação de apenas da empresa no estrangeiro, ainda assim tratar-se-ia de dois contratos distintos formalizados em um único instrumento, ou contratos coligados, um de prestação de serviços e outro de afretamento de embarcação, cada um deles mantendo sua individualidade e se sujeitando às regras tributárias que lhes são próprias.

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

- o fato de as empresas contratadas pertencerem ao mesmo grupo econômico em nada interfere na autonomia e individualização dos contratos de afretamento e de prestação de serviços porque, ainda que tais contratos tivessem sido firmados num só instrumento e com a mesma pessoa jurídica, eles permaneceriam individualizados.

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

- a união de contratos não é ilegal ou irregular, não perdendo os contratos sua individualidade, sendo aplicáveis o conjunto de regras próprias e peculiares a cada tipo individualmente.

- cita a IN SRF nº 884/2008 que prevê a união de contratos, do que se conclui que a operação é legítima, e não autoriza a desqualificação de um e sua pretensa absorção pelo outro.

- a contratação de parte das atividades com empresa nacional e outra parte com empresa estrangeira não tem nada de anormal, ilegal ou irregular, tanto que prevista na IN SRF nº 884/2008.

- a prestação de serviço relacionado à operação de embarcação de apoio marítimo exige a IN citada que se trate de empresa devidamente qualificada pela Agência Nacional de Transporte Aquaviário (Antaq) como Empresa Brasileira de Navegação (EBN).

- assim, nos contratos de afretamento a tempo (que abrange a gestão náutica), é a EBN, em associação com a empresa estrangeira e proprietária/possuidora da embarcação, que deve exercer as atividades vinculadas à operação da embarcação (gestão náutica), recebendo, para tanto, a correspondente remuneração no País (parcela da taxa de afretamento nacional ou "hire").

- se cada uma das empresas recebe uma parcela da taxa total de afretamento (calculada a partir de medições), nada mais natural que em ambos os contratos esteja previsto que as respectivas remunerações são calculadas a partir das medições.

- nessa estrutura de negócio, as empresas são solidariamente responsáveis pela disponibilização da embarcação livre e desembaraçada de qualquer encargo aduaneiro ou tributário, sem que tais circunstância interfiram na qualificação jurídica do contrato que continua sendo de afretamento a tempo.

- assim, os questionamentos da fiscalização acerca da atribuição de até 90% do valor total da licitação ao afretamento de embarcações com remessa ao exterior sem IRRF e no mínimo 10% do mesmo valor à prestação de serviços pago no País com incidência de IRRF não têm razão de ser e, de qualquer forma, jamais

poderiam ser invocados para justificar a desconsideração do contrato de afretamento com a empresa no exterior sob a alegação de que seria ele parte do contrato de prestação de serviços firmado com a empresa nacional.

- em razão da complexidade técnica, as embarcações são bens de vultoso valor e absolutamente necessários ao desenvolvimento da atividade a que se destinam, representando o seu afretamento efetivamente a maior parcela do valor total da licitação; na hipótese de contrato único, o lógico seria o contrato de afretamento abarcar a prestação de serviços.

- caso a fiscalização tivesse comprovado atribuição irreal de preços aos contratos, seria eventual glosa de excesso de custo do afretamento ou tributação de parte como serviço, nada justificando ou autorizando a desqualificação do contrato de afretamento para atribuir-lhe a natureza de prestação de serviços e com isso tributá-lo integralmente como tal, como fez a fiscalização no caso concreto.

- o Acórdão DRJ/RJ2 nº 13-28.138, referido pela fiscalização, não pode ser aproveitado pois considera possível, no caso de preços irreais, que não haveria isenção de IRRF incidente sobre o valor da parte que corresponde aos serviços pagos à empresa no exterior, e não sobre a totalidade do contrato de afretamento, como se serviço fosse.

3) Dos contratos de Afretamento.

- houve equívoco no entendimento do conteúdo e alcance dos contratos de afretamento dessas embarcações especiais e das atividades de pesquisa, sondagem, perfuração e exploração de poços de petróleo e gás.

- o contrato de afretamento pode ser na modalidade de a casco nu, por viagem e a tempo.

- quanto à utilização, há a gestão náutica (manutenção da embarcação) e gestão comercial (utilização da embarcação para atingir os fins a que se propõe); caso o contrato de afretamento inclua a gestão náutica, como é o caso da modalidade a tempo, este não se transforma em contrato de prestação de serviço.

- a gestão comercial é sempre transferida ao afretador, no caso, a impugnante, que poderá exercê-la de forma terceirizada.

- já é possível vislumbrar o equívoco da fiscalização quando à vista do contratos de afretamento entendeu que eles não seriam contratos autônomos mas parte integrante de outro contrato de prestação de serviços de sondagem, perfuração e exploração de poços que a toda evidência são atividades inerentes à gestão comercial da embarcação, a qual, como demonstrado, no âmbito do contrato de afretamento, é necessariamente transferida sempre e exclusivamente ao Afretador, no caso, a impugnante, que pode exercer de forma indireta, como ocorreu no caso.

- a prova disso é que, caso a impugnante estivesse desenvolvendo a gestão comercial de forma direta, o contrato de afretamento não perderia efeito ou deixaria de ser necessário, tudo a evidenciar a sua absoluta autonomia.

- traz ementa de julgados em situação similar à dos autos, com entendimento favorável à tese da impugnante.

- optou por desenvolver essa atividade de forma terceirizada, e ambos os contratos co-existem de forma independente e com objetos diversos, não obstante sejam conexos e voltados para o mesmo fim, seja quem for a prestadora dos serviços - a empresa domiciliada no exterior (e dona da embarcação) ou a empresa domiciliada no país, por ela indicada, do mesmo grupo ou não.

4) Da violação dos artigos 109 e 110 do CTN e 170 da CF/88

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

- não poderia a fiscalização transformar o contrato de afretamento, firmado com empresa no exterior, em contrato de prestação de serviço técnico, firmado com empresa residente no País, e pretender tributá-lo como tal para cobrança do IRRF e CIDE.

- apresenta jurisprudência no sentido de que não é possível o desmembramento de contrato complexo para efeitos fiscais, assim como não pode unificar, também para efeitos fiscais, contratos autônomos, firmados por pessoas jurídicas distintas, uma situada no exterior e outra no País, sendo irrelevante que pertençam ao mesmo grupo econômico.

- os valores remetidos ao exterior em pagamento de afretamento não são receitas decorrentes de qualquer prestação de serviços, muito menos de perfuração, sondagem, pesquisa e exploração de poços e outros, quer porque a obrigação em si não implica prestação de serviços desta natureza, quer porque não podem ser considerados parte do preço de outro contrato, de prestação de serviços, cujos beneficiários são outras empresas residentes no País.

- o entendimento da fiscalização de que ocorreu um único contrato com a empresa sediada no exterior implica em inaceitável ingerência na liberdade de contratar e de organização dos negócios da impugnante, violando o artigo 170 da CF/88.

- na atualidade a preponderância é para afretamento por tempo, que é típico quanto à forma, mas atípico quanto ao conteúdo: em contratos antigos há anexos com relação de pessoal especializado em funções básicas, já que é obrigação do locador fornecer a embarcação “em estado de servir ao uso a que se destina”; já os contratos de afretamento mais recentes ou contemplam as atividades inerentes à gestão náutica da embarcação ou não fazem referência a nenhuma prestação de serviço.

- reafirma que as remessas ao exterior em pagamento ao afretamento de embarcações jamais poderia ser consideradas parte do preço de prestação de serviços que sequer precisaria existir (caso a impugnante desenvolvesse diretamente as atividades para as quais as embarcações foram construídas) de modo que a alteração via interpretação da qualificação da relação jurídica entre a impugnante e os fretadores implica violação dos artigos 109 e 110 do CTN e 170 da CF/88.

5) Inexigibilidade do IRRF mesmo em relação às remessas para afretadores localizados em países com tributação favorecida.

- mesmo relativo aos dois únicos contratos cujo pagamento do afretamento se deu a beneficiário residente em país de tributação favorecida, ainda assim é aplicável a alíquota zero e não a alíquota de 25% prevista no artigo 8º da Lei nº 9.779/97.

6) A evolução da legislação pertinente à matéria examinada até o Ato Declaratório nº 8/99 - ofensa à segurança jurídica, ao Estado de direito e à isonomia.

- traça histórico da legislação pertinente, esclarecendo que no início havia isenção por força do Decreto-Lei nº 5.844/43, alterado pela Lei nº 4.862/65, mas que foi revogada pela Lei nº 9.430/96, produzindo efeitos a partir de 01/01/1997.

- ocorre que a revogação não surtiu efeitos por conta da Lei nº 9.481/97, que sujeitou à alíquota zero as hipóteses até então beneficiadas pela isenção revogada, produzindo seus efeitos a partir de 01/01/1997.

- tal situação permaneceu inalterado até entrada em vigor do artigo 8º da Lei nº 9.779/99, determinando a aplicação da alíquota 25% nos casos em que o beneficiário for domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, e produzindo os efeitos a partir de 01/01/1999.

- entretanto, foi emitido o Ato Declaratório nº 08, de 29/01/1999, para declarar que a incidência na fonte prevista no artigo 8º da mencionada lei não se aplicava aos contratos firmados até 31/12/1998, preservando o Estado de Direito e a Segurança Jurídica.

- portanto, exigir o IRRF sobre as remessas efetuadas pela impugnante, relativas a contratos celebrados antes de 31/12/1998, viola as normas constitucionais pertinentes ao Estado de Direito, à Segurança Jurídica e à igualdade.

7) A impossibilidade material e formal da revogação do Ato Declaratório SRF nº 8/99 pela Instrução Normativa SRF nº 252/2002 e a sua irrelevância no caso concreto.

- o Ato Declaratório nº 8/99 foi revogado pelo artigo 21 da IN SRF nº 252/2002, fato que é juridicamente inviável tanto em termos material quanto formais, ela mantém expressamente os efeitos materiais do Ato Declaratório nº 8/99 para o futuro.

- com base na Portaria SRF nº 1/2001, em seu Anexo I, Ato Declaratório manifesta o entendimento da Administração acerca de determinada legislação, com efeitos para o passado, enquanto que Instrução Normativa é um ato de vontade praticado pela Administração, no qual ela complementa e normatiza a legislação fiscal, com efeitos para o futuro.

- são atos de natureza, finalidade e efeitos distintos, não podendo um revogar o outro, de forma que um ato declaratório anterior que se dirige ao passado jamais pode ser afetado por uma instrução normativa posterior que se dirige para o futuro, ocorrendo uma impossibilidade material.

- quanto à impossibilidade formal, de acordo com o artigo 7º da Portaria SRF nº 1/2001, a revogação ou declaração de insubsistência deverá ser procedida por ato de mesma natureza, ou seja, não é possível que instrução normativa revogue ato declaratório.

- afirma que as exceções previstas nos incisos do artigo 7º não se aplicam ao caso, e que, considerando o artigo 8º da Portaria, em seu parágrafo único, resta explícito que instrução normativa revoga instrução normativa, mas não ato declaratório.

- mesmo na hipótese de considerar que IN SRF nº 252/2002 revogou o Ato Declaratório nº 8/88, não será produzido qualquer efeito material, já que continua a existir mesmo para os fatos geradores posteriores a 04/12/2002, por força do caput do artigo 21 da própria instrução, que determina "Ficam formalmente revogados, sem interrupção de sua força normativa:".

- a revogação sem interrupção de seus efeitos é obrigatória nos casos de norma de consolidação em razão do parágrafo único do artigo 8º da Portaria 1/2001, o que significa o expresse reconhecimento da Administração de que as normas formalmente revogadas continuam a produzir efeitos mesmo depois da revogação, preservando assim sua eficácia material.

- trata-se da regra da revogação sem interrupção da força normativa, prevista na Lei Complementar nº 107/2001, que acrescentou o §1º ao artigo 13 da Lei Complementar nº 95/98.

- afirma que a IN SRF nº 252/2002 é norma de consolidação, de forma que a revogação formal do Ato Declaratório nº 8/99 "sem interrupção de sua força normativa" significa, pelo contrário, o reconhecimento de que seus efeitos materiais continuam a ser produzidos mesmo depois da entrada em vigor da instrução.

- a IN SRF nº 252/2002 não reproduziu as ressalvas do Ato Declaratório nº 8/99 por ser desnecessário, já que houve revogação sem interrupção de sua força normativa.

8) Especificamente quanto aos afretamentos de plataformas - não tem cabimento o argumento de que plataformas móveis não são embarcações, não se beneficiando com a alíquota zero quando da remessa ao exterior das remunerações dos afretamentos respectivos, sendo, portanto, de qualquer modo, tributadas pelo IRRF.

- da leitura do TVF, resta claro que a acusação fiscal resume-se à de que os "pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras correspondem, de fato, à remuneração por serviços prestados", com a única ressalva de que "em alguns casos, ainda que os pagamentos se referissem a simples afretamento, o IRRF seria devido de qualquer forma, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), em razão de a beneficiária ser empresa estrangeira sediada em paraíso fiscal/país de tributação favorecida."

- embora a fiscalização cite autuações anteriores, a tese de que plataforma não é embarcação não constitui fundamento para a presente autuação.

- após análise de cada contrato, o auditor fiscal lista os fatos que fundamentariam a autuação, não incluindo a tese de que plataforma não são embarcações.

- até mesmo porque grande parte das embarcações autuadas são navios sonda, aos quais evidentemente não se pode aplicar o entedimento de que não são embarcações.

- a tese de que plataformas não são embarcações já foi superada pela jurisprudência administrativa, como se demonstra pela decisão da 2ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF, que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício (Acórdão nº 2202-002.377), citando trecho do voto.

- afirma que:

1) a autoridade marítima, exercendo sua competência, baixou NORMAN 01, onde as Plataformas Móveis são conceituadas como embarcações no Capítulo II, itens 0201, 0202, 0215, item 30, Capítulo IX, item 0901, 0902, "f" e "g".

2) a Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, Capítulo 89, Posição 8905, deixa claro que as plataformas de perfuração e exploração móveis são tratadas como embarcações e não como estruturas flutuantes.

3) a IN SRF nº 136, de 08/10/1987, dispondo sobre regime aduaneiro especial de admissão temporária, prevê no Item 4.II que o regime se aplica às "embarcações ... enquanto autorizadas a operar no mar territorial do País", dispondo no item 35.I que "Entende-se como embarcação, para os efeitos desta Seção, qualquer engenho ou aparelho autopropeleto ou não, inclusive veículo sem calado, usado ou capaz de ser

usado como meio de transporte, ou susceptível de manter-se sobre a água, tais como barcas, chatas, plataformas, balsas-guindastes e semelhantes.”

4) há várias manifestações de autoridades administrativas, e decisões judiciais.

5) tanto na linguagem comum como no ordenamento jurídico pátrio, em todos os seus quadrantes, embarcação é construção, artefato ou obra de engenharia, sejam quais forem suas características e finalidade, suscetível de se locomover na água e capaz de transportar coisas e pessoas e sujeita à inscrição na autoridade marítima, portanto, gênero que abrange diversas espécies, dentre elas as plataformas marítimas móveis.

9) Quando menos não seriam tributáveis os valores pagos a países signatários de tratados para evitar a dupla tributação.

- por força do artigo VII da Convenção Modelo da OCDE, que evita a dupla tributação, nada pode ser exigido a título de IRRF, ressaltando a prevalência dos Tratados sobre a legislação ordinária em matéria tributária, já assentada pela jurisprudência dos Tribunais, assim pelo CARF.

- traz várias ementas de julgados no sentido de que os Tratados Internacionais para evitar a bitributação devem ser respeitados.

- por força do artigo VII, qualquer rendimento auferido por uma pessoa jurídica na exploração de seu objeto social enquadra-se, perfeitamente, no conceito de lucro.

- no caso concreto, em que estão sendo remetidos para países com os quais o Brasil firmou acordos para evitar a bitributação, valores destinados ao pagamento de contrato de afretamento ou, como sustenta a fiscalização, supostos serviços prestados, é perfeitamente aplicável o disposto no artigo 7º da Convenção, devendo tais rendimentos ser tributados somente no país de residência do beneficiário.

10) Não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício - no caso de prevalecer a exigência fiscal, vem impugnar a cobrança de juros de mora sobre o valor da multa de ofício, ressaltando que este é entendimento adotado pelo CARF, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

- os débitos de tributos e contribuições decorrem da prática dos respectivos fatos geradores, enquanto que as multas decorrem de violações à norma legal.

- ao utilizar a expressão "os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições", a Lei nº 9.430/96 somente pode estar aludindo a débitos não lançados, visto que está normalizando a incidência sobre estes da multa de mora.

- é equivocado interpretar que débito se refere ao principal e a multa de ofício, pois seria o mesmo que admitir a cobrança de multa de mora incidente sobre multa de ofício, no caso de seu inadimplemento, ou até que débito incluiria o principal mais o juros de mora, e ocorreria juros sobre juros.

- a única interpretação possível do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 seria incidência dos juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício.

- além disso, o próprio artigo 43 da Lei nº 9.430/96 vem evidenciar que o artigo 61 prevê a cobrança de juros unicamente sobre o valor dos tributos e contribuições.

- assim, não existe base legal para exigência de juros de mora sobre os valores lançados a título de multa de ofício (não isolada), que não pode prevalecer sob pena de violação do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, mas também aos artigos 5º, II e 150, I da CF/88 e 97 do CTN.

Da decisão de primeira instância

A 5ª Turma da DRJ/RJ1, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, cujo Acórdão nº 12-65.775 foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2009

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

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

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

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

RENÚNCIA FISCAL - INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA

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

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

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

ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO Nº 8/99 - REVOGADO - INAPLICABILIDADE

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

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

As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o art.685, inciso II, alínea "a", do Decreto nº3.000, de 1999, bem como que nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da Renda das quais o Brasil é signatário, esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados.

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

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do Recurso Voluntário

Cientificada da decisão em 29/05/2014, por meio do Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC) - fl. 26.967 -, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 27/06/2014, por meio de seu advogado (fls. 26.970 a 27.095), no qual alega, em síntese:

Preliminar

Nulidade da decisão recorrida em face da introdução de fato novo que não consta do auto de infração

- Embora a Fiscalização tenha alegado no passado que plataformas móveis não são embarcações, não se beneficiando, portanto, da alíquota zero quando da remessa ao exterior das remunerações dos afretamentos respectivos, tal alegação não consta do presente lançamento.

- Quando o Fiscal autuante analisa cada um dos 162 contratos, naqueles 73 em que concluiu pela incidência do IRRF e da CIDE enunciou na parte final os motivos que o levou a entender que a Recorrente infringiu a legislação tributária, não incluindo nos motivos da autuação a tese de que plataformas não são embarcações, o que evidencia que tal tese não constitui fundamento do presente lançamento.

- Nada impede que num mesmo lançamento a autoridade fiscal invoque mais de um fundamento para a exigência fiscal, o que seria, nas palavras da decisão recorrida "mais um motivo para a cobrança" do tributo. Porém, é certo que a invocação de fundamento subsidiário para o lançamento não poderá se dar quanto ele for incompatível com o fundamento principal ou com os atos praticados no lançamento.

- No caso concreto o Fiscal autuante exigiu não só o IRRF como também a CIDE sobre a totalidade dos valores remetidos pela Recorrente para os arrendadores estrangeiros, por ter entendido que em razão da suposta bipartição artificial dos contratos, o referido afretamento seria, na verdade, prestação de serviços técnicos com fornecimento de material (no caso a plataforma ou os navios sonda).

- A CIDE só poderia ter sido exigida sobre remessas relativas à prestação de serviços técnicos, mas jamais sobre valores referentes ao pagamento pelo arrendamento de plataformas. Assim, tendo o Fiscal exigido CIDE sobre a totalidade dos valores remetidos pela

Recorrente ao arrendador estrangeiro, é certo que para ele todos esses valores referem-se ao pagamento pela prestação de serviços técnicos.

- Não poderia a decisão recorrida ter mantido o lançamento também pelo fundamento de que "plataforma não é embarcação, não cabendo a aplicação do artigo 691 do RIR/99", fundamento não apenas não invocado pelo Fiscal autuante mas também incompatível com o próprio lançamento, sob pena de inadmissível alteração dos critérios jurídicos do lançamento, incompatível com o artigo 146 do CTN, além de cerceamento do direito de defesa do Recorrente, como bem demonstra a mais recente jurisprudência do CARF.

Mérito

I - Inocorrência do fato gerador do IRRF

I.1 - A coligação/união de contratos é figura conhecida e reconhecida pela doutrina civilista

- A Fiscalização desconsiderou a existência de dois contratos distintos - afretamento e prestação de serviços - firmados também com pessoas jurídicas distintas - uma situada no exterior e outra no Brasil - para considerar artificialmente existir um único contrato.

- Mesmo se a prestação de serviços e o afretamento das embarcações necessárias à sua execução tivessem sido firmados em um único instrumento e apenas com a empresa sediada no exterior, em qualquer hipótese tratar-se-ia de dois contratos distintos formalizados num único instrumento, ou contratos coligados como os denomina a doutrina, um de prestação de serviços e outro de afretamento de embarcação, cada um deles mantendo a sua individualidade e se sujeitando às regras tributárias que lhes são próprias.

- O fato de as empresas que contrataram com a Recorrente pertencerem ao mesmo Grupo em nada interfere na autonomia e individualização dos contratos de afretamento e de prestação de serviços porque, ainda que tais contratos tivessem sido firmados num só instrumento e com a mesma pessoa jurídica, eles permaneceriam individualizados, com dependência recíproca, de modo que um contrato não exista sem o outro.

- A união de contratos, seja qual for a sua modalidade, nada tem de ilegal ou irregular, sendo figura perfeitamente conhecida da doutrina de Direito Privado, pois não perdendo os contratos coligados a sua individualidade, são aplicáveis o conjunto de regras próprias e peculiares a cada tipo individualmente.

- Os questionamentos da fiscalização acerca da atribuição de até 90% do valor total da licitação ao afretamento de embarcações com remessa para o exterior sem IRRF e no mínimo 10% do mesmo valor à prestação de serviços pago no País com incidência de IRRF não têm razão de ser.

- As embarcações em causa - navios, navios sonda e plataformas -, em razão de sua complexidade técnica, são bens de vultoso valor e absolutamente necessários ao desenvolvimento da atividade a que se destinam, representando o seu afretamento efetivamente a maior parcela do valor total da licitação. Portanto, seria muito mais lógico e coerente, na hipótese de um único contrato, que o afretamento abarcasse a prestação de serviços.

- Se a Fiscalização tivesse comprovado atribuição irreal de preços aos contratos, seria caso de eventual glosa de excesso de custo do afretamento ou tributação de parte como serviço, nada justificando ou autorizando a desqualificação do contrato de afretamento para atribuir-lhe a natureza de prestação de serviços e com isso tributá-lo integralmente como tal.

I.2 - Dos contratos de afretamento

- A Fiscalização concluiu que a bipartição dos contratos em afretamento e serviços é meramente formal, pois a verdade material que se impõe é de que não há afretamento puro e simples. No entanto, essa conclusão decorre de equivocado entendimento do conteúdo e alcance dos contratos de afretamento dessas embarcações especiais e das atividades de pesquisa, sondagem, perfuração e exploração de poços de petróleo e gás desenvolvidas pela Recorrente.

- Os contratos de afretamento, cuja utilização é bastante antiga, podem ser de várias modalidades, sendo as mais conhecidas as seguintes: a) afretamento a casco nu; b) afretamento a tempo e c) afretamento por viagem.

- O que diferencia os contratos de afretamento a casco nu dos contratos de afretamento a tempo é exatamente a forma como as atribuições de gestão da embarcação são alocadas entre Fretador e Afretador.

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

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

- Fica evidente que o contrato de afretamento pode ou não envolver prestação de serviço náuticos (gestão náutica), dependendo da modalidade escolhida, e nem por isso se transforma em contrato de prestação de serviços.

- Por outro lado, fica evidenciado também que, seja qual for a modalidade de contrato de afretamento, a gestão comercial é sempre transferida ao Afretador, constituindo-se no direito de explorar comercialmente a embarcação, donde se conclui que o contrato de afretamento não contempla prestação pelo Fretador ao Afretador de serviços inerentes à gestão comercial.

- Caso a recorrente estivesse desenvolvendo a gestão comercial de forma direta, com técnicos empregados seus, o contrato de afretamento não perderia efeito ou deixaria de ser necessário, tudo a evidenciar a sua absoluta autonomia.

- Tendo optado por desenvolver essa atividade de forma terceirizada, ambos os contratos co-existem, de forma independente e com objetos diversos, apesar de conexos e voltados para o mesmo fim, seja quem for a prestadora desses serviços - a empresa domiciliada no exterior (dona da embarcação) ou a empresa domiciliada no país, por ela indicada, sendo ou não do mesmo grupo.

I.3 - Da violação aos artigos 109 e 110 do CTN e 170 da CF/88

- A Fiscalização está alterando a forma e a substância de contratos típicos de direito privado e com isso violando os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

- O Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 116.121-3, ao excluir a locação de bens móveis da tributação pelo ISS, reafirmou que os princípios e formas de direito privado devem ser respeitados pela lei e pelo intérprete.

- O Fisco poderia atribuir ao afretamento os efeitos tributários que a lei prevê, sem jamais transformar o contrato de afretamento em contrato de prestação de serviço técnico e pretender tributá-lo como tal, passando a exigir IRF e CIDE.

- O Superior Tribunal de Justiça decidiu no RESP 1.054.144, pacificando a jurisprudência no sentido de que em nenhuma das três modalidades de afretamento - a casco nu, a tempo e por viagem - incide o ISS.

- Os valores remetidos ao exterior em pagamento de afretamento não são receitas decorrentes de qualquer prestação de serviços, muito menos de perfuração, sondagem, pesquisa e exploração de poços e outros.

- O entendimento da fiscalização de que ocorreu um único contrato com a empresa sediada no exterior, desconsiderando completamente a vontade das diversas partes envolvidas nos dois contratos, implica inaceitável ingerência na liberdade de contratar e de organização dos negócios da impugnante, violando o artigo 170 da CF/88.

I.4. Dos equívocos da r. decisão recorrida quanto ao que foi acima exposto

- Cabe novamente referir que nos contratos de afretamento a tempo em geral, o Fretador, além da entrega da embarcação é responsável pela gestão náutica (serviços) que consiste na armação e tripulação da embarcação, transferindo-se a gestão comercial para o Afretador, que pode exercê-la diretamente ou de forma terceirizada (mediante a contratação de outra pessoa jurídica no Brasil ou no exterior, que pode ser até mesmo a dona da embarcação).

- A decisão da DRJ aponta cláusulas contratuais que constituiriam indícios de que o contrato de afretamento de plataforma inclui a prestação dos serviços.

- Contudo, ao contrário do alegado, a taxa de execução reduzida, prevista em contrato, não está de forma alguma ligada à produtividade da plataforma, mas pura e simplesmente à "incapacidade da PLATAFORMA de operar em capacidade máxima" decorrente de falha para a qual não tenha concorrido a Recorrente.

- A previsão das taxas apontadas pela decisão recorrida não constitui peculiaridade dos contratos celebrados pela Recorrente, sendo usual sua previsão no mercado marítimo, tanto para o afretamento de navios de carga quanto para embarcações como outras finalidades, como salvamento, reboque e limpeza de óleo no mar.

- A decisão de primeira instância aponta outro indício de que o contrato de afretamento de plataforma inclui a prestação dos serviços: a cláusula que a contratada - empresa estrangeira -, assume a responsabilidade financeira para manter e substituir ou reparar qualquer equipamento com defeito e para fornecer peças de reposição necessárias e/ou consumíveis.

- No entanto, a empresa estrangeira (dona da plataforma) só tem a obrigação de custear substituições e reparos relativos à plataforma em si, não arcando com "*os custos que decorrem da prestação de serviços contratados com a empresa brasileira*".

- A decisão recorrida entendeu que não é razoável afirmar que o custo do afretamento da plataforma mais a gestão náutica seria superior ao custo da gestão comercial - prestação de serviços de perfuração/exploração de gás e petróleo -, a ponto de justificar pagar 10% apenas para as empresas brasileiras.

- Entretanto, a grande maioria dos "equipamentos envolvendo tecnologia específica para exploração em alto mar" não é fornecida pelos prestadores, porque fazem parte da própria plataforma ou navio-sonda, integrando, assim, o custo do seu afretamento e não dos referidos serviços, sendo normal que o custo com o arrendamento seja dez vezes maior do que o custo da prestação dos serviços.

- Ainda que prevalecesse esse entendimento, não poderia ter a autoridade lançadora simplesmente presumido que a totalidade do preço pago pela Recorrente referir-se-ia aos serviços e nada ao afretamento de caríssimas embarcações, devendo, então, ter procedido ao arbitramento nos termos do artigo 148, o que, não tendo sido feito, enseja a nulidade do presente auto de infração, como recentemente decidido pelo CARF (Acórdão nº 1101-00.805).

- Em caso similar, o CARF entendeu que jamais poderia a fiscalização ter presumido que todos os valores relativos a reembolsos de custos ou despesas recebidos pela prestadora de serviço corresponderiam a pagamento pelos serviços e nada a reembolsos de custos ou despesas (Acórdão nº 1402-001.439).

- Tendo em vista que a autoridade fiscal não procedeu ao arbitramento para individualizar os valores remetidos pela Recorrente, de modo a separar a suposta parte relativa ao serviço da parte relativa ao arbitramento, deve ser anulado o lançamento. Assim já decidiu o STJ (RESP 1.194.999-RJ) em relação à incidência do ISS.

- Quanto à decisão proferida pela 3ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF (Acórdão nº 3403-002.702) mencionada pela decisão recorrida, esclarece a Recorrente que tal decisão foi proferida por voto de qualidade e que não transitou em julgado na esfera administrativa, encontrando-se em fase de análise de Recurso Especial da Fazenda Nacional, já que restou vencida tanto no que se refere ao "gross up" da base de cálculo da CIDE quanto no que tange à incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

II - Quando menos não seriam tributáveis os valores pagos a países signatários de tratados para evitar a dupla tributação

- Sustenta a fiscalização que os valores pagos pela Recorrente em razão dos contratos de afretamento firmados teriam na realidade a natureza de remuneração pela prestação de serviços técnicos, sem transferência de tecnologia.

- Diversos pagamentos realizados foram feitos a empresas residentes de países com os quais o Brasil firmou Tratados Internacionais para evitar a dupla tributação, como França, Holanda, Itália, Luxemburgo e Noruega.

- Todos estes Tratados, sem exceção, seguiram a Convenção Modelo da OCDE, onde consta de seu artigo 7º que os Lucros de uma empresa residente de um Estado Contratante (no caso os beneficiários dos pagamentos efetuados pela Recorrente e supostos prestadores de serviços) somente são tributáveis no Estado onde estas empresas têm domicílio.

- Seja considerando tratar-se de remuneração por conta de afretamento, seja admitindo-se ser pagamento por serviços prestados, deve ser aplicada a referida Cláusula 7ª dos Tratados, nada podendo ser exigido a título de IRF, justamente para evitar a dupla tributação.

- O entendimento da decisão recorrida de que as remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia são classificadas como rendimentos não expressamente mencionados, conforme Ato Declaratório COSIT nº 01/2000, já foi superado pela própria Administração Tributária Federal, tendo o referido Ato Declaratório sido revogado pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16/06/2014, que esclareceu que na hipótese ora tratada deve ser aplicado o artigo do acordo ou convenção que trata de lucros das empresas (artigo 7º).

- No caso concreto, é perfeitamente aplicável o artigo 7º da Convenção, tal como já reconhecido pela própria Administração Tributária Federal na Nota Técnica COSIT 23/2013, no Parecer PGFN/CAT nº 2.363/2013 e no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014, devendo tais rendimentos ser tributados somente no país de residência do beneficiário.

III - Inexigibilidade do IRRF mesmo em relação às remessas para afretadores localizados em países com tributação favorecida

- Mesmo relativamente aos dois únicos contratos cujo pagamento do afretamento se deu a beneficiário residente em país de tributação favorecida (Ilhas Cayman), ainda assim é aplicável a alíquota zero e não a alíquota de 25% prevista no art. 8º da Lei nº 9.779/97.

III.1 - A evolução da legislação pertinente à matéria examinada até o ato declaratório nº 8/99: ofensa à segurança jurídica, ao Estado de Direito e à isonomia

- Por força do artigo 46 da Lei nº 4.862/65, o § 2º do artigo 97 do Decreto-Lei nº 5.844/43 ganhou nova redação, instituindo a isenção, que vigorou até o advento da Lei nº 9.430/96, que, no artigo 88, expressamente a revogou, com efeitos a partir de 01/01/1997, por força do artigo 87 da Lei nº 9.430/96.

- A revogação, no entanto, não surtiu efeitos práticos para a Recorrente, já que a Lei nº 9.481/97, fruto de conversão da Medida Provisória nº 1.563/96, sujeitou à alíquota zero as hipóteses até então beneficiadas pela isenção revogada, produzindo efeitos também a partir de 01/01/1997.

- Tal situação permaneceu inalterada até a entrada em vigor do artigo 8º da Lei nº 9.779, de 19/01/1999, que sujeitou à alíquota de 25% o IRRF sobre rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, produzindo efeitos a partir de 01/01/1999.

- Entretanto, o Secretário da Receita Federal emitiu o Ato Declaratório nº 8, de 29/01/1999, para declarar que a incidência na fonte prevista no artigo 8º da mencionada lei não se aplicava aos contratos firmados até 31/12/1998, para que tal incidência não gerasse impacto sobre pagamentos relativos a contratos que já estavam em vigor.

- Exigir imposto de renda na fonte sobre as remessas efetuadas pela Recorrente, relativas a contratos celebrados antes de 31/12/1998, viola as normas constitucionais pertinentes ao Estado de Direito, à segurança jurídica e à igualdade.

III.2 - A impossibilidade material e formal da revogação do ato declaratório SRF nº 8/99 pela Instrução Normativa SRF nº 252/02 e a sua irrelevância no caso concreto

- O Ato Declaratório nº 8/99 foi formalmente revogado pelo artigo 21 da Instrução Normativa SRF nº 252, de 03/12/2002, porém, além dessa revogação ser juridicamente inviável tanto em termos materiais quanto formais, ela mantém expressamente os efeitos materiais do Ato Declaratório nº 8/99 para o futuro.

III.2.1. A impossibilidade material da revogação do ato declaratório nº 8/99 pela Instrução Normativa nº 252/02

- O Ato Declaratório nº 8/99, por ser declaratório, expressa um entendimento da Administração Tributária, que no caso concreto diz respeito à consequência jurídica tributária de remessas para o exterior de pagamentos referentes a contratos celebrados até 31/12/1998.

- Tratam-se o ato declaratório e a instrução normativa de atos de naturezas, finalidades e efeitos distintos, pois enquanto o ato declaratório é por natureza um ato de entendimento destinado a fixar o significado de uma lei produzida no passado, a instrução normativa é por natureza um ato de vontade destinado a fixar a conduta da Administração Tributária no futuro.

- Resta evidente que o Ato Declaratório nº 8/99, ato de entendimento que se dirige ao passado, jamais poderia ter sido "revogado" pela Instrução Normativa nº 252/02, ato de vontade que se dirige para o futuro, já que tais atos operam seus efeitos em períodos de tempo distintos.

- Caso a Administração Tributária pretendesse modificar o entendimento adotado no Ato Declaratório nº 8/99, deveria ter lançado mão de outro ato declaratório que evidentemente não o "revogaria", mas alteraria o entendimento anterior produzindo efeitos a partir da alteração.

III.2.2. A impossibilidade formal da revogação do ato

- O artigo 7º da Portaria SRF nº 1/2001 dispõe que a revogação ou declaração de insubsistência deverá ser procedida por ato de mesma denominação. Desse modo, para se cumprir esse dispositivo, instrução normativa deverá ser revogada por instrução normativa e ato declaratório deverá ser declarado insubsistente por ato declaratório, não sendo evidentemente possível que instrução normativa "revogue" ato declaratório.

- O parágrafo único do artigo 8º da referida Portaria é explícito no sentido de que instrução normativa revoga instrução normativa, mas não ato declaratório.

III.2.3 - A revogação formal pela Instrução Normativa nº 252/02 do Ato Declaratório nº 8/99 "sem interrupção de sua força normativa" resulta na continuidade dos efeitos materiais do ato declaratório inclusive para fatos ocorridos depois da publicação da instrução normativa

- A revogação formal do Ato Declaratório nº 8/99 "sem interrupção de sua força normativa" significa o reconhecimento de que seus efeitos materiais continuam a ser

produzidos mesmo depois da entrada em vigor da Instrução Normativa nº 252/02, pelo menos até o momento em que ato declaratório posterior promova alteração no entendimento da Administração Tributária se ele eventualmente vier a ocorrer.

III.3 - Dos equívocos cometidos pela r. decisão recorrida

- Embora a decisão recorrida não tenha examinado os argumentos da Recorrente no sentido da impossibilidade material e formal da revogação do Ato Declaratório SRF nº 8/99 pela IN/SRF nº 252/02, tal restrição não se aplica ao CARF, que pode e deve afastar a aplicação de instrução normativa que se revelar conflitante com o ordenamento jurídico, como demonstram as recentes decisões (Acórdãos nºs 3402-002.254 e 1202-001.026).

- Reitera a Recorrente a impossibilidade material e formal da revogação do Ato Declaratório SRF nº 8/99 pela IN/SRF nº 252/02, demonstrada respectivamente nos itens III.2.1 e III.2.2 acima.

IV - Especificamente quanto aos afretamentos de plataformas

- Embora tenha a Recorrente demonstrado em sua preliminar a nulidade da decisão recorrida quando alterou a fundamentação do lançamento para concluir que a suposição de que plataformas não são embarcações seria "mais um motivo para cobrança do IRRF", apenas por excesso de zelo passa a demonstrar que, ainda que se desconsiderasse tal nulidade, não poderia ser mantido o lançamento, já que plataformas são de fato embarcações, fazendo jus à alíquota zero prevista no artigo 691 do RIR/99.

IV.1 - Plataformas são embarcações

- Não se invoque, alternativamente ao fundamento do lançamento, como fez a decisão recorrida, que Plataformas móveis não são embarcações e, portanto, não se beneficiam com a alíquota zero quando da remessa ao exterior das remunerações dos afretamentos.

- Das 73 embarcações listadas no auto de infração, 26 são navios-sonda, embarcações especiais diversas da plataforma, aos quais não se aplica a argumentação introduzida pela decisão recorrida, como se pode inferir inclusive pela simples leitura do TVF, citando a Recorrente apenas a título exemplificativo a unidade STENA DRILL MAX I - analisado no item 089 - descrita pelo próprio Fiscal autuante como "navio de perfuração (*drillship*) com posicionamento dinâmico".

- Mesmo relativamente às plataformas não procede a argumentação de que não são embarcações, como demonstra recentíssima decisão da 2ª Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em recurso de ofício, figurando como interessado PSG INVESTIGAÇÃO PETROLÍFERA LTDA., que entendeu que os navios de pesquisa não estão excluídos do conceito de embarcação (Acórdão nº 2202-002.377).

IV.1.1. Jurisprudência no sentido de que plataformas marítimas móveis são embarcações

- O Supremo Tribunal Federal no RE 76.133-RJ, de 13/09/1974, tendo como relator o Ministro Antonio Neder, cuidando de isenção de IPI também referida a embarcações, decidiu por unanimidade de votos que esta se aplicava a Plataformas Marítimas.

- O STF, reconhecendo a competência das autoridades marítimas sobre a matéria e atribuindo efeito vinculante aos seus atos, procedimentos e registros administrativos, decidiu que a plataforma auto-elevatória analisada no caso concreto era sim embarcação, porque fora reconhecida como tal pela Marinha do Brasil.

- A jurisprudência recente das Terceira e Quarta Turmas Especializadas do TRF da 2ª Região, únicas competentes para julgar matéria tributária, já é pacífica no sentido de que plataformas móveis são embarcações, invocando como um dos fundamentos exatamente o art. 2º, V da Lei nº 9.537/1997. Cita diversos outros julgados.

IV.1.2 - Legislação tributária remete à linguagem comum que define embarcações pela capacidade de navegar abarcando plataformas móveis

- Desde 1965, por força da Lei nº 4.862/65, cujo artigo 46 alterou a redação da letra "b", do parágrafo 2º do artigo 97 do Decreto-lei nº 5.844/43, não incide imposto de renda na fonte sobre os rendimentos de residentes e domiciliados no exterior relativos a despesas de afretamentos de embarcações marítimas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes.

- Mantido pelo artigo 56 da Lei nº 7.713/88 e revogado pelo art. 88 da Lei 9.430/96, por um curto espaço de tempo, o benefício foi reinstituído, agora, como alíquota zero por força do artigo 1º, I, da Lei nº 9.481, de 13/08/97, na redação do art. 20 da Lei nº 9.532, de 10/12/97. Passou então, o benefício a ser contemplado no artigo 691, I do RIR/99, aprovado pelo Decreto nº 3000/99.

- São apenas duas as condições exigidas pela lei tributária para aplicação da alíquota zero: a) que se trate de receitas de afretamento de embarcações marítimas, b) que tenham sido aprovadas pelas autoridades competentes.

- Não havendo na legislação citada a definição de embarcação para efeitos tributários, não se tratando de conceito de direito privado e não havendo remissão a qualquer outra norma legal que dele tenha se ocupado, conclui-se que o legislador tributário está se referindo ao significado comum de embarcação obtido na linguagem corrente.

- Conforme as definições encontradas no Dicionário Aurélio, Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro, Dicionário Aulete e Wikipedia, o que distingue e individualiza embarcação é a capacidade de navegar, a capacidade de se conduzir sobre ou sob as águas, independentemente da sua finalidade. Nesse sentido a conclusão do Ilustre Parecerista Marco Aurélio Greco ao analisar essa questão. Transcreve excerto do parecer.

IV.1.3. As plataformas móveis objeto do auto de infração são embarcações em razão de suas características técnicas

- Como se verifica dos contratos de afretamento em questão, as plataformas marítimas afretadas são todas elas plataformas móveis, as quais são classificadas, em razão de suas características técnicas, como embarcações.

- Referidas plataformas sempre foram internacionalmente denominadas "Vessel" (embarcação) e em todos os países são submetidas às regras aplicáveis às embarcações.

- No Brasil, o ingresso das plataformas móveis no território nacional se dá mediante emissão pela Delegacia da Capitania dos Portos do local onde forem admitidas de

Atestados de Inscrição Temporária de Embarcação Estrangeira - AIT, dos quais constam informações e características da embarcação.

- Evidenciam também a natureza de embarcação das plataformas marítimas móveis em causa os Contratos de Afretamento (só aplicáveis a embarcações), que detalham de forma minuciosa as características das Plataformas, dentre elas o tipo de plataforma, a capacidade de carga e a capacidade de alojamento, a evidenciar que têm capacidade para transportar cargas e pessoas.

IV.1.4 - As plataformas móveis referidas no auto de infração são embarcações de acordo com as normas de direito marítimo

- O artigo 187 do Decreto nº 5.798/40, que aprovou o antigo regulamento para as Capitânicas dos Portos, assim definiu embarcações: "o termo embarcação, empregado neste regulamento, abrange toda construção suscetível de se locomover nágua, quaisquer que sejam seus característicos".

- O Regulamento para o Tráfego Marítimo, aprovado pelo Decreto nº 87.648/82, além de incluir as plataformas tripuláveis como sujeitas às suas normas (art. 3º, VIII) trazia definição idêntica no art. 10: "O termo 'embarcação', empregado neste Regulamento, abrange toda construção suscetível de se locomover n'água, quaisquer que sejam suas características".

- No artigo 11, o mesmo Decreto nº 87.648/82 trazia a definição de "embarcação mercante", estas sim e apenas estas caracterizadas pela destinação ao comércio marítimo, a evidenciar de forma cabal que no conceito de "embarcação" a finalidade é irrelevante.

- Mais tarde, o artigo 10 do Decreto nº 87.648/82 assim passou definir embarcação: "O termo 'embarcação', para efeito deste Regulamento, significa qualquer construção, capaz de transportar pessoas ou coisas, suscetível de se locomover na água por meios próprios ou não".

- De acordo com esse novo conceito, além de ser suscetível de se locomover na água por meios próprios ou não, a embarcação deverá ser "capaz de transportar coisas ou pessoas", não significando isso que necessariamente deva ser utilizada nessa finalidade, bastando que tenha capacidade para tal.

- A Lei 9.537/97 expressamente inclui dentre as embarcações as plataformas flutuantes (e as fixas quando rebocadas), reconhecendo, desse modo, que tais construções atendem às três exigências para assim serem conceituadas: (i) são suscetíveis de se locomover na água, por meios próprios ou não, (ii) têm capacidade para transportar pessoas ou cargas e (iii) estão sujeitas à inscrição na autoridade marítima.

- A inscrição junto à autoridade marítima fica comprovada pelos Atestados de Inscrição Temporária de Embarcação Estrangeira - AIT emitidos pela Marinha do Brasil; a suscetibilidade de movimentação na água decorre do fato de as plataformas móveis poderem ser deslocadas de um ponto para outro do oceano, por meios próprios ou rebocadas; a capacidade de transporte de pessoas ou cargas fica evidenciada pelo fato de as plataformas transportarem seus tripulantes e os equipamentos que serão utilizados nas operações de

prospecção, extração e processamento de petróleo ou gás natural, ou no seu armazenamento, conforme o caso.

- À luz da legislação citada, a destinação final para o transporte de pessoas ou cargas não é elemento essencial do conceito legal de embarcação, bastando para tanto a capacidade de transportá-las.

IV.1.5 - O artigo 2º, V, da Lei 9.532/97

- Nem se alegue que a Lei 9.537/97, ao incluir no artigo 2º, inciso V, a expressão "transportando pessoas ou cargas" e ao definir no inciso XIV as Plataformas, estaria adotando um conceito de embarcação para o qual a efetiva destinação ao transporte de cargas e pessoas seria essencial, em razão do que as plataformas marítimas dele estariam excluídas por se destinarem à pesquisa, prospecção, produção e armazenamento de petróleo e gás.

- Esse equívoco da interpretação sustentada pela decisão recorrida está exaustivamente demonstrado pelo ilustre Parecerista Marco Aurélio Greco em parecer específico sobre a questão (doc. 01).

IV.1.5.1 - A NORMAN 01 define plataforma móvel como embarcação

- A "Autoridade Marítima" baixou as Normas da Autoridade Marítima para Embarcações Empregadas na Navegação de Mar Aberto - NORMAN 01 - aprovadas pela Portaria nº 9, de 11/02/2000, do Diretor de Portos e Costas, onde as Plataformas Móveis são conceituadas, em razão de suas características técnicas, como embarcações no Capítulo II, Itens 0201, 0202, 0215, Item 30, Capítulo IX, item 0901, 0902, "f" e "g" (doc. 03).

- Também a NORMAN nº 4 - Normas da Autoridade Marítima para a Operação de Embarcações Estrangeiras em águas Jurisdicionais Brasileiras, aprovada pela Portaria 0061/DPC, de 22/10/2001, inclui no rol dessas embarcações, no item 128 do Cap. 1, as destinadas a realizar prospecção, perfuração, produção e armazenamento de petróleo (plataformas, navios-sonda, FPSO e FSO).

IV.1.6 - As plataformas marítimas móveis são embarcações de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul

- Não justificam a descaracterização das plataformas como embarcações as normas constantes da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, Capítulo 89, Posição 8905 e do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias e suas Notas Explicativas, ao argumento de que de acordo com as suas regras as plataformas em causa não seriam embarcações, mas estruturas flutuantes.

- As normas em questão estão inseridas no âmbito do direito tributário, com finalidade própria de classificar as mercadorias e uniformizar a nomenclatura com o objetivo de facilitar o comércio internacional, portanto, só se prestariam a fornecer o conteúdo de embarcações utilizado no artigo 1º, I, da Lei nº 9.481/97 se a elas esta Lei tivesse se reportado expressamente, o que não ocorreu.

- Ainda que assim não fosse, o recurso à Nomenclatura também evidencia o desacerto da interpretação do Fisco, pois a análise criteriosa de suas regras evidencia que, no contexto do Capítulo 89, Posição 8905, as plataformas de perfuração e exploração móveis são tratadas como espécies do gênero embarcações e não do gênero estruturas flutuantes. Nesse sentido é a conclusão do Parecerista Marco Aurélio Greco.

IV.1.7 - Plataformas são embarcações de acordo com as normas da Receita

Federal

- A própria Secretaria da Receita Federal na Instrução Normativa nº 136, de 08/10/1987, consolidando os atos normativos referentes ao regime aduaneiro especial de admissão temporária, prevê no item 4.II que o regime se aplica às "embarcações ... enquanto autorizadas a operar no mar territorial do País".

- Tanto na linguagem comum, quanto em nosso ordenamento jurídico, embarcação é conceituada como construção, artefato ou obra de engenharia, sejam quais forem suas características e finalidade, susceptível de se locomover na água, capaz de transportar coisas e pessoas, características às quais o legislador acrescentou a sujeição à inscrição na autoridade marítima, abrangendo diversas espécies, dentre elas as plataformas marítimas móveis de que cuida o auto de infração.

IV.1.8 - Das manifestações administrativas no sentido de que plataformas marítimas móveis são embarcações

- No Parecer SLTN nº 68, de 27/01/1970, exarado no Processo 124.364/68, em resposta a Consulta formulada pela própria Recorrente, o Fisco manifestou-se no sentido de que tendo o Ministério da Marinha, pela sua Capitania dos Portos do Estado do Espírito Santo, considerado a Plataforma "Vinegarron" uma embarcação e como tal a registrou no livro de "Inscrições Provisórias de Embarcações" daquela Capitania, "o pagamento das despesas de afretamento ... do contrato celebrado entre a Petrobras e a Zapata Overseas Corp.... estão isentas do imposto de renda na fonte de que cuida o art 292, inciso 1º, face ao que dispõe o artigo 293, alínea "b", tudo do vigente Regulamento do Imposto de Renda" (doc. 02).

- Nesse sentido, o Parecer CST nº 145, de 21/07/1971, exarado no Processo nº 406.771/71, em que a Coordenação do Sistema de Tributação entendeu que plataformas são embarcações ao afirmar "... dúvida não subsiste que tais barcos ou plataformas têm características próprias de embarcações - e como tal são consideradas pelo Ministério da Marinha que, inclusive, exige o seu registro na Capitania dos Portos e os submete às normas que regulam o tráfego marítimo... " (doc. 02).

- Tendo sido dada a resposta afirmativa pela Administração em sede de consulta tributária, específica para a Recorrente que jamais foi revogada, ela é vinculante e não poderia simplesmente ser desconsiderada.

- Mais recentemente, 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, a Marinha do Brasil concluiu que "a natureza jurídica da plataforma móvel é de uma embarcação especial que se constitui, na forma do inciso XIV, do art. 2º, da Lei 9.537/97, de instalação ou estrutura flutuante, destinando-se 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".

IV.2 - Da manifestação da r. decisão recorrida sobre os itens IV.1.1. a IV.1.8

- A decisão recorrida entendeu que:

(i) o art. 1º e inciso I da Lei 9.481/97 devem ser interpretados de forma literal, a teor do artigo 111 do CTN;

(ii) que não cabe utilizar o conceito comum para definir embarcação porque então todas as embarcações elencadas na NORMAN 01, definidas no capítulo II teriam o benefício;

(iii) que o legislador só pretendeu beneficiar as embarcações destinadas ao transporte de coisas e pessoas, objetivando incentivar o comércio exterior, tanto que também o aluguel de *containers*, sobrestadia e outros relativos ao uso de aeroportos foram contemplados pelo benefício, o que também decorre do item 7 da justificativa da MP 1.563/96, convertida na Lei 9.481/97;

(iv) que a Lei 9.539/97 no art. 2º, V ao definir "Embarcação - qualquer construção, inclusive as plataformas flutuante 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 e cargas;" ressalta que "qualquer construção, inclusive as plataformas, deve ter por finalidade o transporte de pessoas/cargas para que sejam consideradas embarcação.";

(v) o acórdão proferido na AP Cível 2004.51.01.010387-1 RJ, Relator Desembargador Federal José Ferreira Neves Neto, de 10.04.2012 confirma esse entendimento.

- Tais argumentos não são aplicáveis aos 26 navios e navios-sonda, que são sem dúvida embarcações. Tanto é assim que a decisão recorrida apenas os invoca em relação às plataformas marítimas móveis.

- Mesmo em relação às plataformas marítimas móveis, tal argumentação não pode prosperar, pois a leitura do art. 1º, inciso I, da Lei 9.481/97 evidencia que o legislador não definiu embarcação nem fez qualquer restrição quanto à sua finalidade para os efeitos da aplicação da alíquota zero aos contratos de afretamento, de modo que a interpretação literal da norma leva à conclusão oposta à pretendida pela decisão recorrida, de que todos os tipos de embarcação elencadas na NORMAN 01, definidas no capítulo II fazem jus ao benefício.

- Também é falha a conclusão de que somente as embarcações destinadas ao transporte de coisas e pessoas fariam jus ao benefício ao argumento de que o legislador teve por objetivo incentivar o comércio exterior, porque se assim fosse não teria sentido que os navios de transporte de pessoas, em especial os de turismo e recreio, fizessem jus ao benefício porque não se pode afirmar que estão operando no comércio exterior.

- Não menos falha é a conclusão no sentido de que a Lei 9.539/97 no art. 2º, V ao definir embarcação, estaria restringindo o conceito no sentido de que qualquer construção, inclusive as plataformas, deve ter por finalidade o transporte de pessoas/cargas para que sejam consideradas embarcação, porque não existe plataforma que tenha por finalidade o transporte de pessoas/cargas, embora elas tenham essa capacidade e efetivamente transportem equipamentos de toda a espécie e pessoas quando estão navegando.

- Nesse mesmo equívoco incorreu o acórdão proferido na AP Cível 2004.51.01.010387-1 RJ, pois, não obstante reconhecendo que a legislação tributária não trouxe nenhuma restrição quanto à atividade explorada pela embarcação, restringe o sentido da norma invocando o art. 111 do CTN que manda interpretar literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenções.

- Não bastasse isso, há outros Acórdãos da 4ª Turma e da 3ª Turma interpretando literalmente a mesma norma tributária e acolhendo o entendimento da inicial no sentido de que plataformas móveis são embarcações.

V - A não incidência de juros de mora sobre multa de ofício

- A prevalecer a exigência fiscal, o que se admite apenas a título de argumentação, não pode prevalecer a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, pois, ao contrário do que supõe a decisão recorrida, nem o CTN nem a legislação ordinária federal justificam a imposição de juros moratórios sobre multa de ofício.

V.1 - O CTN não justifica a incidência de juros de mora sobre multa de ofício

- Conquanto o CTN em alguns artigos equipare a multa ao crédito tributário, assim o faz somente para dotar a multa do "mesmo regime de constituição, discussão administrativa, inscrição em dívida ativa e execução que os tributos", ou seja, para dar ao tributo e à multa um procedimento comum de exigência, o que não significa que tributo e multa devam ser necessariamente submetidos às mesmas regras de direito material.

- Quando o CTN refere-se a "crédito tributário", ora se refere apenas ao tributo em si, ora se refere tanto ao tributo quanto à penalidade.

- A exemplo do que ocorre no artigo 157 do Código, no qual nitidamente o "crédito tributário" exclui a penalidade, temos no *caput* do artigo 161 uma clara distinção entre o "crédito" mencionado no seu início, o qual é acrescido de juros de mora, e as "penalidades cabíveis" que podem ser aplicadas se o crédito não for pago no vencimento e que não são prejudicadas pela incidência dos juros de mora.

- Da mesma forma que no *caput* do artigo 161, no seu § 2º o "crédito" também significa apenas o tributo, pois, quando se afirma que "o disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito", pretende-se dizer, inequivocamente, que "o disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do tributo".

- O CTN em lugar algum justifica a incidência de juros moratórios sobre multa de ofício; pelo contrário, o seu artigo 161 ao tratar de forma separada o crédito tributário e a multa implicitamente exclui tal incidência, que também não é amparada pela legislação ordinária federal.

V.2 - A legislação ordinária federal não ampara a incidência de juros de mora sobre multa de ofício

- Diversamente do defendido pela decisão recorrida, os artigos 43 e 61 do CTN (sic) não justificam a incidência de juros de mora sobre multa de ofício.

V.2.1 - O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 não justifica a incidência de juros de mora sobre multa de ofício

- Nem o art. 43 da Lei nº 9.430/96, tampouco o art. 44 do mesmo diploma legal, autorizam a incidência de juros de mora sobre multa de ofício, sendo patente sua ilegalidade ante à falta de fundamento legal para sua exigência.

V.2.2 - O artigo 43 (sic) da Lei nº 9.430/96 também não justifica a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

- Nem se diga que a exigência de juros de mora sobre multa de ofício teria fundamento no art. 61 da Lei nº 9.430/96, como fez a decisão recorrida, já que tal artigo regula os acréscimos moratórios, e não a multa de ofício, como já decidiu o STJ (Ag Reg no RESP 868.847/RS).

- Seja por um enfoque literal, teleológico ou sistemático, a única interpretação possível do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada, até porque referido artigo está a disciplinar os acréscimos moratórios incidentes sobre os débitos em atraso que ainda não foram objeto de lançamento.

Ao final, requer que seja provido o recurso para se reconhecer a insubsistência do Auto de Infração.

Das contrarrazões apresentadas pela PFN

A Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) apresentou contrarrazões (fls. 27.203 a 27.244), com as seguintes alegações, em resumo:

1. Dos fatos

- Sintetiza os fatos relacionados com a lide.

2. Das razões para manutenção da decisão de primeira instância

2.1. Da preliminar de inovação nos fundamentos do lançamento pela autoridade julgadora

- O próprio recurso voluntário já traz a irretorquível constatação da DRJ sobre o assunto, de que a divergência de conceitos entre embarcação e plataforma foi trazida pela autoridade fiscal como mais um argumento para a incidência do IRRF sobre os pagamentos remetidos. Ainda que não existisse a identificada artificialidade na bipartição dos contratos, o IRRF seria devido já que as remessas estariam a remunerar afretamento de plataforma, hipótese não abarcada pelo art. 691 do RIR/99.

- O argumento subsidiário apontado pela fiscalização de maneira alguma contraria o fundamento principal, como pretende supor a Recorrente. Tanto na procedência de um como de outro argumento, a consequência jurídica será exatamente a mesma: incidência do IRRF sobre os valores remetidos.

- O fato de a procedência do argumento principal levar a desdobramentos sobre outros tributos (como a CIDE) que o argumento subsidiário não enseja, não implica em qualquer contradição ou incompatibilidade.

- A possibilidade de julgamentos divergentes em relação ao IRRF e à CIDE é apenas por questões processuais relativas à distribuição das competências de julgamento no

CARF, jamais por suposta incompatibilidade entre argumento principal e subsidiário do lançamento do IRRF.

2.2 - Da prestação de serviços de sondagem, perfuração e exploração de poços de petróleo. Inexistência de contrato de afretamento autônomo. Repartição de contratos meramente formal.

- A atividade de sondagem, perfuração ou exploração de poços foi artificialmente bipartida em dois contratos, um de afretamento, com empresa estrangeira, e outro de prestação de serviços, com empresa brasileira pertencente ao mesmo grupo da fretadora.

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

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

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

- Conforme concluiu a Fiscalização, após analisar cada contrato de afretamento e de prestação de serviços, a segregação em dois contratos objetivou apenas reduzir a tributação, pois a recorrente entendeu, erroneamente, fazer jus à alíquota zero de IR-Fonte para as remessas ao exterior decorrentes de afretamento de plataforma, além de deixar de recolher a CIDE.

- Exemplificativamente são analisados alguns contratos identificados pelo nome da unidade (plataforma), para demonstrar a regularidade da conclusão da autoridade fiscal: **STENA DRILLMAX I** (p. 47 do relatório fiscal) e **BLUE SHARK** (p. 111 do relatório fiscal), os quais denotam uma plena vinculação entre os contratos de afretamento e de prestação de serviços, com execução simultânea e a rescisão de um é base para a rescisão do outro.

- O TVF analisa o fornecimento de cada uma das plataformas. Além das características já apontadas, comum à maioria das contratações, ainda há outras, como:

- período de medição do afretamento idêntico ao adotado para medição dos serviços;

- previsão contratual de taxas que reduzem a remuneração, condicionando à produtividade, e não *pro rata tempore*. Taxa de *stand by*; Taxa de força maior; Taxa de

execução reduzida; Taxa de falha; Taxa de provisão de remediação e Taxa de provisão de remediação;

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

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

- contrato de afretamento estipulando que a fretadora deverá fornecer à Petrobrás *folha de pagamento de seus empregados que estiverem envolvidos na prestação dos serviços contratados*.

- Em alguns contratos, a confusão entre afretamento e prestação de serviços é ainda maior. No caso da unidade *Deep Water Navigator* (fls. 103 e 104 do relatório fiscal), a Fiscalização identificou cláusula no contrato de afretamento no qual a fretadora era responsável pela elaboração de ADO – atestado diário de operações, conforme instruções contidas no contrato de prestação de serviços. Em outra cláusula do contrato de afretamento existia previsão de multa de 20% sobre a taxa diária de operação, no caso de não-atendimento ao item 1.8 do anexo IV do contrato de prestação de serviços.

- Em suma, os diversos elementos apontados pela fiscalização demonstram que os contratos de afretamento e prestação de serviços se confundiam, razão pela qual a contratação envolvia uma única atividade de pesquisa e exploração de petróleo/gás, desenvolvida por um grupo econômico.

- Os pagamentos realizados à empresa estrangeira não podem ser considerados como contraprestação a simples afretamento, mas sim remuneração da prestação de serviços técnicos, especificamente, de pesquisa e exploração de petróleo e gás.

- A bipartição da atividade em contratos distintos ocorreu no interesse da Petrobrás, apenas para diminuir a tributação incidente sobre os pagamentos, o que é confirmado pelo percentual de pagamentos realizados em razão de cada um dos contratos. O afretamento foi beneficiado com 90% dos pagamentos, enquanto que a prestação de serviços ficou com apenas 10%.

- O serviço prestado envolvia uma gama de operações complexas, com equipamentos de tecnologia específica para exploração em alto mar, com profundidade de até 7.000 metros, envolvendo não apenas equipamentos de valor elevado, mas também sua manutenção e pessoal especializado para prestar os serviços contratados, tornando evidente que os 10% destinados à atividade de exploração de petróleo e gás era insuficiente para cobrir os custos decorrentes de tal operação.

2.2.1. Da defesa da Recorrente

- A Recorrente assume que os contratos são coligados, o que não interfere na autonomia e individualidade deles. Afirma, também, que o afretamento é contrato típico e que a Fiscalização não poderia invadir a forma e substância de tais negócios jurídicos, sob pena de violação aos artigos 109 e 110 do CTN. Por fim, diz que o entendimento da fiscalização implica em inaceitável ingerência em sua liberdade de contratar e de organização dos negócios, violando o artigo 170 da CF/88.

- No entanto, o que restou demonstrado é que, na realidade, não existiu essa forma de contratação, mas sim uma única prestação de serviços realizada pelo grupo

econômico, formalmente repartida em dois contratos para reduzir a carga tributária, sendo o fornecimento da plataforma apenas meio para alcançar a verdadeira atividade pretendida pela Petrobrás. Nesse caso, não se trata de invadir a liberdade negocial, mas de definir a verdadeira natureza dos pagamentos realizados para a empresa no exterior, no intuito de imputar os efeitos tributários previstos em lei.

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

- Ainda que formalmente tenha a Recorrente repartido a prestação de serviço em dois contratos distintos, as provas trazidas pela Fiscalização mostram uma realidade diferente, na qual o fornecimento da plataforma não se revelou uma contratação autônoma, ao contrário, ela apenas ocorreu como meio e instrumento necessário para a atividade de exploração de petróleo e gás, tanto que os contratos alegadamente autônomos se confundiam em diversas cláusulas.

- Também não assiste razão à Recorrente quando se insurge em relação ao fato de se ter tributado a totalidade do preço pago, ao invés de ter procedido ao arbitramento do que seria prestação de serviços e o que seria afretamento, pois se concluiu que o afretamento é parte integrante e indissociável do serviço. Não há afretamento pela Petrobrás, mas a contratação de um serviço que exige a utilização de uma plataforma por parte do prestador do serviço, havendo um único contrato de prestação de serviços, formalmente bipartido em dois. Assim, não há que se falar em arbitramento do valor referente ao afretamento.

- Essa questão foi enfrentada com notável discernimento pela 3ª TO da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento desse CARF, no processo 16682.721162/2012-35, que tinha como sujeito passivo a mesma Petrobrás e como fatos apurados contratos da mesma natureza.

- Transcreve trechos do voto condutor da referida decisão.

2.3. Das remessas feitas a países signatários de tratados para evitar a dupla tributação

- Os acordos internacionais para evitar a dupla tributação trazem em sua parte final protocolos adicionais, que constituem parte integrante da respectiva Convenção e consagra entendimentos complementares, acertados entre as nações contratantes, visando à melhor aplicação e compreensão dos termos do tratado.

- Tome-se, como exemplo, o caso da Convenção firmada entre Brasil e Países Baixos, já que este é o país que concentra o maior número de contratos referentes à presente autuação. O Protocolo Adicional ao referido tratado, o qual foi devidamente integrado ao Decreto de sua promulgação, dispõe em seu item 5 que se consideram *royalties* qualquer espécie de pagamento recebido em contraprestação de serviços e assistência técnica.

- Note-se que na estrutura da Convenção Modelo da OCDE não está discriminado o rendimento proveniente da prestação de serviços técnicos e assistência técnica. Assim, como forma de assegurar ao Brasil o direito de tributar esses rendimentos e, ao mesmo tempo, não “romper” a estrutura do modelo da OCDE, buscou-se como solução incorporar, por meio do protocolo adicional, os rendimentos de serviços técnicos no artigo 12 (*royalties*), cujo parágrafo 2º permite a tributação no país da fonte.

- Tal enquadramento visou basicamente equiparar o tratamento dos rendimentos pela prestação de serviços a um determinado artigo presente nas convenções, não significando dizer que o Brasil está ampliando o conceito de *royalties* presente na legislação interna do País.

- No presente caso, resta claro que os serviços contratados pela autuada são constituídos de atividades altamente complexas, envolvendo conhecimentos específicos e de indubitável caráter técnico, tratando-se de serviços e assistência técnicos.

- Nada há nos tratados de dupla tributação que se oponha à tributação das remessas em questão pelo IRRF, à alíquota de 15%, porquanto os rendimentos referentes a serviços e assistência técnicos são classificados no artigo 12 das convenções, e não no artigo 7º.

2.4 Das remessas feitas a paraíso fiscais

- A Recorrente alega que revogação do Ato Declaratório SRF n.º 8/99 pela IN SRF 252/02 seria impossível, formal e materialmente.

- Tais alegações da Recorrente somente devem ser apreciadas caso seja superada a tese principal da autuação de que se trata de prestação de serviços e não afretamento.

- Mesmo se prevalecer a tese de que as operações tratam de afretamento de plataformas, tais argumentos devem ser rechaçados.

- É infundada a distinção que a recorrente busca fazer, de que o ato declaratório se volta para o passado e a instrução normativa para o futuro. Tanto o Ato Declaratório em questão, quanto a Instrução Normativa, se prestam à mesma função, qual seja, manifestar o entendimento da Administração Tributária sobre a legislação tributária.

- Quanto à suposta impossibilidade formal de revogação do AD 8/99, fundada nas disposições da Portaria SRF 1/2001, é de se destacar que a referida Portaria é norma interna, pela qual a autoridade máxima da Receita Federal tão somente transmite instruções a seus subordinados no processo de elaboração dos documentos internos da instituição, mas ela não cria norma de competência ou hierarquia entre atos, muito menos hipótese de nulidade ou invalidade.

- A eventual inobservância formal destas normas técnicas, por parte daqueles a quem elas se dirigem (legisladores e autoridades da SRF), por si só, não retira a juridicidade dos atos produzidos com o devido respeito às normas de competência.

- No presente caso, a mesma autoridade que editou o Ato Declaratório, a autoridade máxima da Receita Federal do Brasil, determinou sua revogação, expressamente, sem margem a qualquer resquício de dúvidas, não tendo cabimento a pretensão da recorrente de emprestar validade ao Ato Declaratório 8/99 até os dias atuais.

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

2.5. Ainda que afretamento fosse - a alíquota aplicável ao afretamento de plataformas

- Ainda que não restasse caracterizada a bipartição formal do contrato que na realidade tem a natureza de uma única prestação de serviços, a tributação pelo IRRF seria mesmo assim devida na alíquota de 15%, pois as plataformas afretadas pela recorrente não se enquadram no conceito de embarcação para fins da alíquota zero prevista na Lei 9.481/97.

- Com a edição da Lei 9.537/97, o legislador federal ordinário deu conceituação jurídica a um relevante rol de objetos relacionados à navegação em território nacional, não podendo as normas infralegais e os julgados anteriores a esta lei ser simplesmente transpostos ao caso em apreço, devido ao novo panorama legislativo.

- Não existe consenso absoluto quanto ao que seja embarcação “na linguagem corrente” pretendida pela recorrente para conceituar o termo. Três das quatro definições obtidas de dicionários trazidas pelo recurso voluntário mencionam a destinação, o objetivo, isto é, a finalidade de navegar como elemento da definição, e não meramente “capacidade” de navegar, como afirma a recorrente. Acrescente-se a definição do dicionário eletrônico HOUAISS, que não destoa das demais.

- O artigo 1º da Lei 9.481/97, que reduziu a zero a alíquota do IRRF incidente sobre determinadas operações, não cuidou de delimitar o conceito de embarcação, para fins do benefício tributário concedido.

- Na forma de lei em sentido estrito, há apenas a definição contida na Lei 9.537/97, que regulamenta a segurança do tráfego aquaviário, que definiu embarcação como "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"; e plataforma como "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".

- À luz da lei, os bens objeto de afretamento se caracterizariam como plataformas, e não embarcações e, sob esta ótica, não fariam jus à alíquota zero.

- Para se caracterizar uma embarcação, nos termos da Lei 9.537/97, é imprescindível que seja destinada ao transporte de cargas ou pessoas – mesmo quando se trate de plataforma flutuante. Quando se destina, precipuamente, às atividades relacionadas com a pesquisa, exploração ou exploração, o bem se caracteriza como plataforma *stricto sensu*.

- Diante de múltiplas possibilidades de conceituação de um termo legal, é essencial perquirir o escopo da norma que o veicula, a fim de se concluir pela definição que melhor atende à finalidade por ela pretendida.

- A mesma conclusão se pode extrair da classificação dos bens em discussão segundo o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH). Nesse sentido, vê-se que o capítulo 89 da NCM contempla, além de embarcações, outras estruturas flutuantes.

- Descreve o quadro NCM do capítulo 89.

- Sob a ótica da NCM e do art. 1º da IN SRF nº 844, que cuida do REPETRO, os bens afretados seriam enquadrados de maneira mais específica na posição 89.05.20, enquanto plataformas de exploração, destinadas a pesquisas sísmicas para a indústria de petróleo e gás.

- Considerando que o conceito de embarcação como sendo uma estrutura flutuante destinada ao transporte de pessoas e/ou carga é mais adequado à finalidade que se depreende do art. 1º, inciso I, da Lei 9.481/97, conclui-se que os rendimentos dos bens afretados/alugados pela autuada não estão submetidos à alíquota zero, por não corresponderem a embarcação.

- Nesse sentido o Acórdão nº 106-14.432, do Conselho de Contribuintes. Transcreve trecho do voto condutor.

- O referido acórdão foi confirmado recentemente (17/08/2012) em sentença proferida pela 29ª Vara Federal do Rio de Janeiro, nos autos do processo n.º 0002887-65.2012.4.02.5101 (2012.51.01.002887-0).

- Esse mesmo assunto foi recentemente apreciado pela egrégia 3ª TO da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, no já citado acórdão 3403-002.702. Reproduz trecho do voto vencedor.

2.6 - Dos juros sobre a multa de mora

- Afastar a incidência de juros moratórios sobre as multas de ofício seria frustrar totalmente a finalidade dos dispositivos legais que cominam multa de ofício, posto que o prazo necessário à conclusão do processo administrativo, somado ao tempo de uma posterior fase judicial acabariam por aniquilar o impacto punitivo ou educativo da multa, dada a corrosão pela inflação.

- Não é lógico que valor do tributo sofra a incidência de juros moratórios, enquanto que a multa de ofício não, sendo que ambas as verbas fazem parte de um mesmo todo (crédito tributário).

- Transcreve julgado do TRF da 4ª Região nesse entendimento.

- Cita julgados do STJ, dos TRFs e do CARF.

- A Súmula nº 4 do CARF corrobora esses argumentos, na medida em que fala genericamente em débitos tributários.

Ao final, a PFN requer que seja negado provimento ao recurso, mantendo-se o lançamento fiscal.

É o relatório.

Voto

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Relator

O presente recurso voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal. Portanto, deve ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Conforme relatado, a controvérsia limita-se à legitimidade da remessa de valores para o exterior, a título de afretamento de plataformas, navios e sondas para pesquisa e exploração de petróleo e gás, sem o recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte.

Preliminar

A Recorrente suscita a nulidade da decisão recorrida, alegando que ela alterou os critérios jurídicos do lançamento, ao manter o auto de infração também pelo fundamento de que "plataforma não é embarcação, não cabendo a aplicação do artigo 691 do RIR/99".

Aduz que a autoridade fiscal não incluiu essa tese como fundamento do lançamento, a qual é incompatível com o próprio lançamento, que abrangeu também a CIDE.

Afirma que a CIDE só poderia ter sido exigida sobre remessas relativas à prestação de serviços técnicos, mas jamais sobre valores referentes ao pagamento pelo arrendamento de plataformas. Assim, tendo o Fiscal exigido a CIDE sobre a totalidade dos valores remetidos pela Recorrente ao arrendador estrangeiro, ele entendeu que o referido afretamento seria, na verdade, prestação de serviços técnicos, não podendo aplicar o argumento subsidiário, por ser incompatível com o principal.

Embora a autoridade fiscal tenha feito referência à tese de que plataformas não são embarcações e, portanto, as remessas ao exterior a título de afretamento desses equipamentos não estariam abarcadas pelo art. 691 do RIR/99, ela a abordou no item 3 do Termo de Verificação Fiscal (TVF), quando fez um relato de fiscalizações anteriores relativas à empresa ora recorrente e às suas contratadas. Em nenhum momento a autoridade autuante mencionou esse argumento como fundamento adicional para a incidência do tributo.

Pela leitura do Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 26.547 a 26.667, verifica-se que somente foram objeto da autuação as remessas ao exterior cujo contrato de afretamento possuía um contrato de prestação de serviços vinculado.

Observa-se que as remessas relativas aos contratos referentes aos equipamentos de nºs 014 a 020, 043, 044, 088, 090, 092 a 113 e 145 não foram tributadas, sob a justificativa de que não havia vinculação com contratos de prestação de serviços, evidenciando que o critério de o equipamento ser ou não considerado embarcação não foi utilizado na autuação, mas tão somente o fato da ocorrência de uma bipartição artificial dos contratos.

remessas:

A autoridade fiscal assim justificou a não tributação de algumas das

001 - 013 - A.P. MOLLER A/S - MAERSK A/S

Conjunto de contratos firmados entre a fiscalizada e a empresa A.P. MOLLER A/S - MAERSK A/S. Todas as embarcações deste grupo foram afretadas para as tarefas de Reboque, Manuseio de âncoras e Suprimento, nas operações de pesquisa e lavra de hidrocarbonetos. Como se trata de atividades eminentemente de transporte de carga, classificamos tais contratos de "Apoio Marítimo", conforme definido na Lei 9.432/97. Segundo esta, pode-se afretar a embarcação inclusive com a tripulação. Assim, concluímos que não houve ilícitos tributários nos pagamentos ao exterior referentes a estes contratos.

014 - ACERGY M.S. LIMITED - AFRET. EMBARCAÇÕES E EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS DETALHAMENTO PROJETO

Embarcações contratadas para instalação de gasoduto, sem contratos de prestação de serviços vinculado ao contrato de afretamento.

015 - AGRI DEVELOPMENT B.V. - PLATAFORMA P-50

Afretamento da unidade P-50, junto a Agri Development, a fim de ser utilizada na produção de petróleo e/ou gás natural. Não há contrato de prestação de serviço de terceiros atrelado ao contrato de afretamento.

016 - BARRACUDA & CARATINGA LEASING COMPANY - FLUTUANTES DE PRODUÇÃO DE PETRÓLEO P-43 E P-48

Afretamento da unidade P-43 e P-48, junto a BARRACUDA & CARATINGA LEASING COMPANY, a fim de ser utilizada na produção de petróleo e/ou gás natural. Não há contrato de prestação de serviço de terceiros atrelado ao contrato de afretamento.

017 - BRASPETRO OIL SERVICE COMPANY- BRASOIL. - PLATAFORMA P-37

Afretamento da unidade P-37, junto a Braspetro, a fim de ser utilizada na produção de petróleo e/ou gás natural. Não há contrato de prestação de serviço de terceiros atrelado ao contrato de afretamento.

018 - BRASPETRO OIL SERVICE COMPANY- BRASOIL. - PLATAFORMA P-38

Afretamento da unidade P-38, junto a Braspetro, a fim de ser utilizada na produção de petróleo e/ou gás natural. Não há contrato de prestação de serviço de terceiros atrelado ao contrato de afretamento.

019 - BRASPETRO OIL SERVICE COMPANY- BRASOIL. - PLATAFORMA P-40

Afretamento da unidade P-40, junto a Braspetro, a fim de ser utilizada na produção de petróleo e/ou gás natural. Não há contrato de prestação de serviço de terceiros atrelado ao contrato de afretamento.

020 - BRASPETRO OIL SERVICE COMPANY- BRASOIL. - PLATAFORMA P-23

Afretamento da unidade P-23, junto a Braspetro, a fim de ser utilizada na produção de petróleo e/ou gás natural. Não há contrato de prestação de serviço de terceiros atrelado ao contrato de afretamento.

[...]

043 - GLOBAL INDUSTRIES OFFSHORE, LLC. - AFRETAMENTO, SERVIÇOS DETALHAMENTO PROJETO E PROJETO EXECUTIVO.

Embarcações contratadas para instalação de dutos submarinos, sem contratos de prestação de serviços vinculado ao contrato de afretamento.

044 - GLOBAL INDUSTRIES OFFSHORE, LLC. - AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO DE MERGULHO SATURADO E SERVIÇOS DE INTERVENÇÕES SUBMARINAS

Embarcações contratadas para serviço de intervenção submarina, sem contratos de prestação de serviços vinculado ao contrato de afretamento.

[...]

092 - 113 - PETROBRAS NETHERLANDS B.V. - P-17, P-31, P-32, P-34, P-35, P-47, P-51, P-52, P-54, P-06, P-07, P-09, P-08, P-10, P-12, P-14, P-19, P-15, P-16, P-25, P-26, P-27

Contratação de plataformas junta (sic) à PNBV sem contratação de prestação de serviços de terceiros, portanto fora do escopo do atual trabalho. (destaques do original)

Assim, resta patente que o escopo do trabalho era a vinculação dos contratos de afretamento com os contratos de prestação de serviços. Caso a Fiscalização entendesse que caberia a tributação das remessas também pelo fato de que as plataformas utilizadas não se enquadrariam no conceito de embarcações, não haveria razão para não tributar as remessas alusivas aos equipamentos acima descritos.

Ao concluir a análise de cada um dos contratos sobre os quais decidiu pela incidência da tributação, a autoridade fiscal menciona as seguintes motivações: a) o fornecimento da unidade é parte integrante e indissociável dos serviços contratados; b) a unidade é fornecida por empresa do mesmo grupo da prestadora de serviço; c) trata-se de uma só contratação, artificialmente bipartida, a fim de evitar a incidência dos tributos. Note-se que não foi apontada, em nenhum instante, a questão de que os equipamentos contratados não são considerados embarcações.

Entretanto, não há que se falar em nulidade da decisão *a quo*, pois ela se manteria mesmo que não considerasse esse fundamento subsidiário de que plataformas não são embarcações, tendo em vista que o julgamento foi baseado fundamentalmente no fato de que as contratações eram dissimuladamente bipartidas em dois contratos, um de afretamento e outro de serviços, não existindo fretamento autônomo, sendo este o principal eixo de sua sustentação, o qual é suficiente para a manutenção do lançamento.

O argumento de que plataformas não estariam abrangidas no conceito de embarcações foi adotado pela decisão recorrida como adicional, subsidiário. Assim, mesmo considerando que a decisão da DRJ inovou em relação a essa alegação, isso não seria motivo para a sua nulidade, posto que o argumento principal adotado na decisão, qual seja, a

contratação artificialmente bipartida em dois contratos, é bastante, por si só, para se concluir pela procedência do Auto de Infração.

Mérito

Da bipartição dos contratos de afretamento e de prestação de serviços

A Recorrente afirma que a Fiscalização desconsiderou a existência de dois contratos distintos - afretamento e prestação de serviços - firmados também com pessoas jurídicas distintas - uma situada no exterior e outra no Brasil - para considerar artificialmente existir um único contrato.

Alega que mesmo se a prestação de serviços e o afretamento das embarcações necessárias à sua execução tivessem sido firmados num único instrumento e apenas com a empresa sediada no exterior, teríamos dois contratos distintos, ou contratos coligados como os denomina a doutrina, um de prestação de serviços e outro de afretamento de embarcação, cada um deles mantendo a sua individualidade e se sujeitando às regras tributárias que lhes são próprias.

Afirma que a contratação de parte das atividades (no caso a prestação de serviços) com empresa nacional e de outra parte (no caso o afretamento) com empresa estrangeira não tem nada de anormal, ilegal ou irregular.

Defende que os questionamentos da Fiscalização sobre a atribuição de até 90% do valor total da licitação ao afretamento de embarcações com remessa para o exterior sem IRRF e no mínimo 10% do mesmo valor à prestação de serviços pago no País com incidência de IRRF não têm razão de ser e jamais poderiam ser invocados para justificar a desconsideração do contrato de afretamento com a empresa no exterior.

Assevera que os contratos de afretamento, tendo como partes o Fretador que oferece a embarcação e o Afretador que a recebe, podem ser de várias modalidades, sendo as mais conhecidas as seguintes: a) afretamento a casco nu, b) afretamento a tempo e c) afretamento por viagem.

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

Sustenta que o Fisco está alterando a forma e a substância de contratos típicos de direito privado e com isso violando os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional e o artigo 170 da CF/88, porquanto as remessas ao exterior em pagamento ao afretamento de embarcações jamais poderiam ser consideradas parte do preço de prestação de serviços, que sequer precisaria existir caso a Recorrente desenvolvesse diretamente as atividades para as quais as embarcações foram construídas.

Observa-se pelos autos que a autoridade fiscal analisou todos os documentos relativos às contratações dos 162 equipamentos selecionados, tendo concluído pela tributação de 73 deles, com base na constatação de que essas contratações referentes a prestação de serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços, eram artificialmente bipartidas em dois contratos, um de afretamento e outro de serviços, tendo de um lado a contratante Petrobras, e de outro, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, as quais atuavam em conjunto, de forma interdependente, com responsabilidade solidária.

A Fiscalização afastou da tributação as remessas ao exterior relativas aos contratos que ficaram devidamente caracterizados como de afretamento de equipamentos, sem vinculação com contratos de prestação de serviços, tais como as referentes às unidades de nºs 001 a 020, 033 a 044, 048 a 079, 088, 090, 092 a 113 e 145.

Em relação às 73 contratações que foram tributadas, a autoridade fiscal demonstrou que não existia afretamento autônomo, pois o contrato de prestação de serviços continha diversas disposições relativas ao fornecimento da unidade, a qual era apenas parte integrante e indissociável dos serviços contratados. Conforme descreve o Termo de Verificação Fiscal, esses contratos possuem os seguintes aspectos comuns:

- a) contrato de afretamento vinculado ao contrato de prestação de serviços, assinado na mesma data com uma empresa brasileira do mesmo grupo econômico;
- b) rescisão do contrato de serviços é base para rescisão do contrato de afretamento;
- c) solidariedade entre a contratada (fretadora) e a interveniente (prestadora de serviços);
- d) seguro de responsabilidade civil firmado pela interveniente (prestadora de serviços) a fretadora como co-segurada;
- e) cláusulas do contrato de afretamento prevêm obrigações relativas à prestação de serviços.

A título exemplificativo, sintetizo abaixo as conclusões da autoridade fiscal em relação a algumas contratações, que demonstram com clareza a vinculação entre os contratos de afretamento e de prestação de serviços:

Nº Referência	Equipamento	Conclusões da Fiscalização
021	Ocean Alliance	- Contrato de afretamento firmado com a Diamond Offshore Drilling é vinculado ao contrato de prestação de serviços com a Brasdril, assinados na mesma data; - a fretadora figura como co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços Brasdril; - no contrato de afretamento, a Brasdril assina como solidariamente responsável (cláusula 17.1); - a cláusula 9.2 do contrato de afretamento diz que a responsabilidade, operação, movimentação e administração da unidade ficarão sob controle e comando exclusivo da fretadora ou seus prepostos; - a rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento (cláusula 10.1.9); - o anexo V do contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora, estando

		listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Superintendente de Perfuração, Sondador, Assistente de Sondador etc.; - a Brasdril é o braço da Diamond Offshore no Brasil.
032	Navio Sonda Peregrine I	- Contrato de afretamento declara-se vinculado ao contrato de prestação de serviços assinado na mesma data entre a Petrobras e a interveniente; - a rescisão do contrato prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento (cláusula 11.1.3); - no contrato de afretamento, assina como solidariamente responsável com a fretadora, a interveniente (cláusula 19.1); - a fretadora é co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela interveniente (prestadora de serviços), conforme cláusula 23.1.1 do contrato de afretamento; - as cláusulas 3.18.1 e 14.1.1 do contrato de afretamento prevêm que, no caso de despejo de petróleo, óleo ou outros resíduos no mar, respondem conjuntamente a fretadora e a interveniente (contratada para serviços de perfuração); - a cláusula 3.28 do contrato de afretamento prevê que a operação da unidade ficará sob o controle e comando exclusivo da fretadora ou seus prepostos; - a tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora (cláusulas 3.3.1, 3.3.2, 3.3.3 e 3.3.7 do contrato de afretamento); - a fretadora deve apresentar a <i>certificação em controle de poço</i> de determinados profissionais (cláusula 3.3.6); - o anexo V do contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora, estando listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Sondador, Assistente de Sondador, Torrista etc.; - a interveniente, ETESCO Construções e Comércio Ltda. detinha 100% do capital da fretadora (ETESCO Drilling Company B.V.); - pesquisa no site da ETESCO Construções e Comércio Ltda. na internet revela que ela opera e gerencia o navio-sonda Peregrine I.
084	Noble Leo Segerius	- Os contratos de afretamento e de prestação de serviços foram assinados na mesma data, prevendo o mesmo prazo; - os contratos de afretamento e de prestação de serviços declaram-se vinculados ao mesmo Convite Petrobras nº 187.8.042.01-9; - os contratos de afretamento e de prestação de serviços declaram-se mutuamente vinculados (cláusula 16.1 no

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2/2004

		contrato de afretamento e 15.1 no de prestação de serviços); - a rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento (cláusula 10.1.9); - no contrato de afretamento assina como interveniente a contratada para prestação de serviços. No contrato de prestação de serviços assina como interveniente a empresa contratada para fornecer o afretamento; - a fretadora e a prestadora de serviços assinam como solidariamente responsáveis, pelas obrigações decorrentes de ambos os contratos (cláusula 17.1 no contrato de afretamento e 16.1 no de prestação de serviços); - a fretadora é co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela interveniente (prestadora de serviços), conforme cláusula 3.15.1 do contrato de afretamento); - a cláusula 3.6.2 do contrato de afretamento prevê que, no caso de despejo de petróleo, óleo ou outros resíduos no mar, respondem conjuntamente a fretadora e a prestadora de serviços (cláusula 3.6.2 do contrato de afretamento e 3.21.2 do de prestação de serviços); - a tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora (cláusula 3.10 do contrato de afretamento); - o anexo V do contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora, estando listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Sondador, Assistente de Sondador, Torrista etc.; - a prestadora de serviços, Noble do Brasil, era controlada pela fretadora Noble Drilling Holding LLC (99,99%).
89	Stena Drillmax I	- A fretadora no contrato de afretamento é interveniente no contrato de prestação de serviços; - consta do contrato de afretamento determinação de que este deve ser executado simultaneamente com o contrato de prestação de serviços; - a rescisão, suspensão ou força maior no contrato de serviços acarreta a rescisão, suspensão ou força maior no contrato de afretamento (cláusula 7.5, tanto no contrato de afretamento como no de prestação de serviços); - a cláusula 4.12.3 do contrato de afretamento diz que a medição do afretamento se dará por meio de Relatórios de Medição assinados por ambas as partes; - a cláusula 4.12.4 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; - a cláusula 4.12.1.m) (ii) do contrato de prestação de serviços diz que, caso a Petrobras deixe de pagar pelos serviços prestados, a prestadora poderá retirar a plataforma, pondo fim ao contrato; - a cláusula 7.1.3.d) do contrato de prestação de serviços diz que, finda a execução dos serviços, a Petrobras deverá devolver a plataforma no estado em que a recebeu, com o desgaste natural; - a cláusula 11.5 do contrato de prestação de serviços dispõe sobre "ÔNUS SOBRE EQUIPAMENTO DA CONTRATADA", e diz que a contratada (STENA) "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 (ou que possa de qualquer forma impedir) a CONTRATADA de desempenhar os SERVIÇOS diligentemente e de acordo com este CONTRATO e/ou que possa ferir o exercício apropriado pela COMPANHIA de seus direitos sob as disposições de penhora por erro da CONTRATADA. Para que se evitem dúvidas, o indicado acima não impede a CONTRATADA ou qualquer de suas AFILIADAS de oferecer garantias a respeito da PLATAFORMA com relação a financiamento no curso normal dos negócios.". Ou seja, disposições do contrato de prestação de serviços tratam do regular fornecimento da plataforma, inclusive sobre garantias; - A STENA INTERNATIONAL S.A.R.L., proprietária da unidade, detinha 99% do capital da prestadora de serviços STENA SERVICES BRASIL LTDA. no de ano 2009.
155	Deepwater Navigator	- Fretadora: Transocean UL Limited; - prestadora de serviços: Transocean Brasil Ltda.; - o contrato de afretamento declara-se vinculado ao contrato de prestação de serviços, assinados na mesma data; - conforme a cláusula 3.2.8 do contrato de afretamento, a fretadora deve elaborar Atestado Diário de Operações - ADO - segundo instruções contidas no item 1.7 do Anexo IV do contrato de prestação de serviços. A cláusula seguinte determina que este documento terá quatro vias, sendo duas para a Petrobras e as outras duas para a contratada, isto é, a fretadora; - a cláusula 9.3.4 do contrato de afretamento prevê multa de 20% sobre a taxa diária de operação no caso de não-atendimento ao item 1.8 do Anexo IV do contrato de prestação de serviços; - a rescisão do contrato de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento (cláusula 11.1.13 do contrato de afretamento);

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

Autenticado digitalmente em 01/02/2016 por MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA. Assinado digitalmente

em 01/02/2016 por MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 03/02/2016 por MARTIN

DA SILVA GESTO, Assinado digitalmente em 10/02/2016 por JUNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO

Impresso em 12/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

		- a cláusula 14.1.1 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 (contratada para os serviços de perfuração); - a fretadora figura como co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços (cláusula 23.1.1 do contrato de afretamento); - o <i>site</i> do grupo Transocean contém lista da sua frota, em que consta a DEEPWATER NAVIGATOR, a serviço no Brasil e traz os endereços dos escritórios da empresa em todo o mundo, entre os quais figura o endereço da Transocean Brasil.
161	Blue Shark	- Originalmente, o contrato se intitulava "de afretamento e prestação de serviços", formato este definido no Convite da PETROBRAS; - o Adendo E do referido Convite previa a divisão do valor do contrato em duas parcelas, a primeira de 90%, em dólares americanos, a ser depositada em conta da contratada no exterior, e a segunda de 10%, em reais, a ser depositada em conta-corrente nacional, em favor de representante da contratada no país. A partir do Aditivo 5, assinado em 01/09/2006, o contrato passou a ser apenas de serviços, com novos valores, transferindo-se o afretamento para contrato em separado; - o contrato de afretamento foi assinado na mesma data do Aditivo 5 do contrato de serviços, prevendo ambos o mesmo prazo; - O contrato de prestação de serviços atribui às contratadas obrigações de ARMAÇÃO DA EMBARCAÇÃO, devendo estas fornecer a tripulação, operar a unidade e regularizar sua permanência no Brasil, obtendo avais e fianças (cláusula 3.2 do Aditivo 5). Tais atribuições normalmente recairiam sobre o fretador, em contratos de afretamento por tempo, como é este caso; - a rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento (cláusulas 2.3 e 13.6.3 do contrato de afretamento); - a prorrogação do contrato de prestação de serviços acarretou idêntica prorrogação no contrato de afretamento (aditivo 7 do contrato de serviços e aditivo 2 do afretamento); - a fretadora e a prestadora de serviços assinam como solidariamente responsáveis, pelas obrigações decorrentes de ambos os contratos (cláusula 29.1 no contrato de afretamento e 23.1 do aditivo 5 do contrato de prestação de

		serviços); - a cláusula 6.1 do contrato de afretamento diz que a medição do afretamento se dará por meio de Relatórios de Medição assinados por ambas as partes. A cláusula 7.1 do contrato de serviços (Aditivo 5) 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; - a prestadora de serviços BJ Services do Brasil era controlada pela BJ Services International S.A.R.L., fornecedora da unidade.
--	--	---

Pelo exposto, resta evidente que os contratos de afretamento e de prestação de serviços se confundiam e, portanto, devem ser considerados como únicos, correspondentes à prestação de serviços técnicos de pesquisa e exploração de petróleo e gás. A bipartição dos contratos pela contratante, ora Recorrente, era puramente formal e deu-se unicamente com o intuito de evitar a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre as remessas efetuadas às empresas sediadas no exterior.

As empresas contratadas - a estrangeira e a brasileira - atuavam de forma conjunta, solidária e contínua, prestando serviços técnicos, embora sob a forma de contratos distintos, segredados formalmente. Os contratos, porém, eram de fato vinculados, entrelaçados, amarrados, sem independência, o que demonstra que não havia afretamento autônomo.

Transcrevo a seguir excerto do voto vencedor do Acórdão nº 3403-002.702, que julgou lançamento referente a CIDE, relativo a mesma empresa (Petrobras) e envolvendo contratos similares, nesse mesmo sentido:

Em primeiro lugar, os contratos ditos de afretamento de afretamento (sic) 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, antieconômico¹. E, se ainda assim, por qualquer razão que se nos escape, a

¹ 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.fda.gov/oc/20080801.htm>. Acesso em 01/02/2016 por MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 03/02/2016 por MARTIN DA SILVA GESTO, Assinado digitalmente em 10/02/2016 por JUNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO

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 voluntária² 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 XIX³. Atualmente, as bases da tributação são liberdade, igualdade e solidariedade. Neste cenário, a interpretação dos atos jurídicos e das operações não se pode valer da máxima de hipossuficiência dos contribuintes frente ao todo-poderoso Estado, sob pena de se obstar a aplicação de outros princípios constitucionais. Há diversos outros que podem ser tolhidos caso planejamentos sejam indiscriminadamente considerados válidos e legítimos tão-somente porque adotaram forma jurídica prevista em texto de lei (Dignidade da Pessoa Humana, Função Social da Propriedade, Isonomia). O planejamento tributário deve ser analisado “não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade social e justiça”⁴. 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 negocial⁵:

<http://www.nytimes.com/2008/09/10/business/businessspecial3/10TAX.html?pagewanted=all&_r=0> Acessado em 31/08/2013.

² 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.

³ 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.

⁴ GRECO. Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 195.

⁵ 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.

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 Greco⁶ revela os indícios de mera tentativa despropositada de economia de tributo:

a) operações estruturas (sic) 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 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.

⁶ 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.

Documento assinado digitalmente por MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 01/02/2016 por MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 03/02/2016 por MARTIN DA SILVA GESTO, Assinado digitalmente em 10/02/2016 por JUNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO

Impresso em 12/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(grifos não são do original).

A Recorrente se insurge também quanto à tributação do total do preço pago, argumentando que o Fisco deveria ter efetuado um arbitramento, nos termos do artigo 148 do CTN. No entanto, o que se colhe das provas dos autos é que os contratos firmados entre a Petrobras e as empresas sediadas no exterior - cujas remessas estão sendo tributadas - tratam na realidade de prestação de serviços de exploração de petróleo e gás, sendo o afretamento parte integrante e indissociável do serviço, que é único, nos termos da legislação vigente à época dos fatos.

Os serviços contratados exigem a utilização de plataformas e outros equipamentos pelo prestador, não havendo que se falar em repartição de valores relativos a afretamento e a prestação de serviços, como pretende a Recorrente, porquanto se trata de um único contrato de prestação de serviços, apesar de formalmente dividido em dois.

Em 19/08/2014 foi editada a Solução de Consulta nº 225/2014, pela COSIT - Coordenação-Geral de Tributação, da Receita Federal do Brasil, cuja ementa foi assim redigida:

Assunto: Imposto de Renda Retido na Fonte

Ementa: AFRETAMENTO DE NAVIOS SONDA, POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA ZERO DE IRRF SOBRE OS VALORES REMETIDOS PARA O EXTERIOR.

O pagamento, crédito, emprego ou remessa da contraprestação do contrato de afretamento de navios sonda está sujeito à alíquota zero do IRRF.

Dispositivos legais: inciso I do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, inciso I do art. 691 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999) e art. 2º da Instrução Normativa nº 1.455, de 06 de março de 2014.

INEFICÁCIA DA CONSULTA QUANTO A PLATAFORMA SEMISSUBMERSÍVEL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ementa: CONSULTA. REQUISITOS. LEGITIMIDADE. FALTA DE PREENCHIMENTO. EFEITOS.

Não produz efeitos a consulta que não preenche os requisitos previstos na legislação, incluindo a legitimidade, assim como aquela que tem por objetivo a simples prestação de assessoria tributária pela RFB.

Dispositivos legais: IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, incisos I e XIV.

Conforme se observa pela leitura dos seus fundamentos, a conclusão dessa Solução de Consulta não pode ser aplicada à presente discussão, pois no caso da consulente as empresas responsáveis pelo fornecimento do equipamento e pela prestação dos serviços são independentes e não pertencem ao mesmo grupo econômico, situação totalmente diversa desta ação fiscal. É o que se depreende do seguinte texto da Solução de Consulta:

17. No caso ora analisado, a consulente afirma que será responsável por fornecer o equipamento afretado enquanto uma outra empresa brasileira será a operadora do equipamento, sendo que as duas empresas são independentes e não pertencem ao mesmo grupo econômico.

18. Esse aspecto é importante porque a vinculação entre as empresas responsáveis pelo afretamento do equipamento e pela sua operação poderia configurar, quando associada a outros aspectos, tais como a desproporção da remuneração pactuada e ausência de propósito negocial, um planejamento fiscal abusivo com a conseqüente descaracterização do negócio por parte do Fisco.

Posteriormente, foi editada pela COSIT a Solução de Consulta nº 12/2015, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

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

O pagamento, crédito, emprego ou remessa da contraprestação do contrato de afretamento de plataforma semissubmersível está sujeito à alíquota zero do IRRF. A parcela relativa ao contrato de afretamento estará limitada à 80% do valor global do contrato, quando houver execução simultânea de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si.

Dispositivos Legais: inciso I do art. 1º e inciso II do § 2º do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, e inciso I do art. 691 do Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999).

É de ressaltar que essa Solução de Consulta foi editada no contexto de uma nova legislação, conforme está destacado nos seus fundamentos, mais precisamente nos seus parágrafos 12 e 13, assim redigidos:

12. Sobre a matéria consultada é importante destacar que a legislação, objeto da consulta, foi modificada pela Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, que alterou o art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, inserindo o §2º, que passou a admitir expressamente a alíquota zero de IRRF para remessas para o exterior em contraprestação ao afretamento de embarcações utilizadas na exploração de petróleo:

"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:

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

(...)

§ 2º No caso do inciso I do caput deste artigo, quando ocorrer execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, do valor total dos contratos a parcela relativa ao afretamento ou aluguel não poderá ser superior a:

I - 85% (oitenta e cinco por cento), no caso de embarcações com sistemas flutuantes de produção e/ou armazenamento e descarga (Floating Production Systems - FPS);

II - 80% (oitenta por cento), no caso de embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação, manutenção de poços (navios-sonda); e

III - 65% (sessenta e cinco por cento), nos demais tipos de embarcações.

(...)"

13. Desse modo, a consulta deverá ser solucionada de acordo com legislação vigente e deverá restringir-se a analisar o enquadramento das plataformas semissubmersíveis como embarcações e a utilização ou não de sistemas flutuantes ou tipo sonda para fins de limite da parcela relativa ao contrato de afretamento das plataformas em relação ao do valor global do contrato, que envolver simultaneamente a de prestação de serviço de operação dessas plataformas. (destaquei)

Aqui deve ser aplicado o princípio da irretroatividade das leis, ou seja, os fatos regulam-se juridicamente pela lei em vigor na época de sua ocorrência. De acordo com o artigo 105 do Código Tributário Nacional - CTN -, "a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116".

O CTN trata também das hipóteses em que é possível a aplicação de lei nova a fatos ocorridos em momento anterior ao de sua vigência. Tais hipóteses estão previstas no artigo 106, incisos I e II, quais sejam, quando as leis forem interpretativas, ou quando, se referindo a atos ou fatos não definitivamente julgados, deixar de defini-los como infração; deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão; ou quando lhe cominar penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

Porém, para o presente caso nenhuma dessas hipóteses ocorreu. E na legislação vigente à época dos fatos não constava essa previsão de aplicação de alíquota zero para os casos em que ocorresse execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, dentro de certos limites percentuais.

Não se pode pretender, portanto, que a inovação legislativa introduzida pela Lei nº 13.043, de 13/11/2014, possa se aplicar a fatos pretéritos, quando já consumados os fatos geradores e os créditos tributários já foram lançados de ofício.

Nesse mesmo sentido está a decisão proferida no Agravo de Instrumento nº 2014.00.00.108785-1, interposto por MARÉ ALTA DO BRASIL NAVEGAÇÃO LTDA. no Tribunal Regional Federal da 2ª Região, nos seguintes termos:

Com efeito, a conexão de contratos de afretamento e prestação de serviços empreendidos pelos atores do palco contratual descrito nos autos, tem sido objeto de suspeita de dissimulação por parte do fisco, com eventual perda de considerável receita de IR e CSSL.

No caso, a PETROBRÁS exige dos licitantes para participação de afretamento e prestação de serviços de manutenção das embarcações fretadas, a entabulação de planejamento tributário que redunde na criação de subsidiária brasileira de empresa estrangeira, sendo esta remunerada diretamente pela PETROBRÁS, pelo afretamento, gozando de benefício fiscal, ao passo que a empresa brasileira, suporta todos os ônus da manutenção e, por conseguinte, das despesas de operação, não gerando lucro, mas, ao que pareceu à Fazenda, senão prejuízos.

Tal procedimento contratual, embora possa ser defendido à luz do princípio da autonomia da vontade, na entabulação de contratos atípicos, conexos, ou mesmo união de contratos (Antunes Varela e Mário Júlio de Almeida Costa), empolgando o princípio constitucional da livre iniciativa, não é de molde a afastar a incidência da legislação tributária.

Nesse passo, revela notar que no ano de 2014, em 13/11, veio à lume a Lei nº 13.043/14, cujo art. 106, inseriu novos parágrafos no art. 1º da Lei nº 9.481/97, com a seguinte redação:

[...]

Veja-se que a construção contratual utilizada pela recorrente, somente encontrou amparo na legislação tributária no final do ano de 2014, induzindo à conclusão segundo a qual os negócios jurídicos não guardavam consonância com a legislação de regência, devendo, desse modo, prevalecer a conclusão da maioria, vazada no julgamento pelo CARF.

Destaco que a nova legislação não pode ser aplicada retroativamente por não se tratar de lei mais benéfica, lex mitior, mas legislação que inaugura novo regime jurídico, com caráter prospectivo.

Apenas se se tratasse de legislação que penalizasse a autora com nova dosimetria da pena ou sua subtração é que se poderia falar de retroatividade benéfica.

Pondero, ainda, que para a retroatividade da nova metodologia, seria necessária, ao menos ato declaratório da receita federal, bem como o controle de responsividade fiscal quanto à renúncia de receita tributária. (destaquei)

Assim, a tributação deve recair sobre os valores remetidos de fato às empresas sediadas no exterior, conforme efetuado pela autoridade fiscal.

Dos tratados para evitar a dupla tributação

Sustenta a Recorrente que diversos pagamentos foram feitos a empresas residentes em países com os quais o Brasil firmou Tratados Internacionais para evitar a dupla tributação, como França, Holanda, Itália, Luxemburgo e Noruega, os quais seguiram a Convenção Modelo da OCDE, onde consta de seu artigo 7º que os Lucros de uma empresa residente de um Estado Contratante (no caso os beneficiários dos pagamentos efetuados pela Recorrente e supostos prestadores de serviços) somente são tributáveis no Estado onde estas empresas têm domicílio.

Defende que, seja considerando tratar-se de remuneração por conta de afretamento, seja admitindo-se ser pagamento por serviços prestados, deve ser aplicada a referida Cláusula 7ª dos Tratados, nada podendo ser exigido a título de IRRF, justamente para evitar a dupla tributação.

Alega que o entendimento da decisão recorrida de que as remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem

transferência de tecnologia são classificadas como rendimentos não expressamente mencionados, conforme Ato Declaratório COSIT nº 01/2000, já foi superado pela própria Administração Tributária Federal.

Afirma que o referido Ato Declaratório foi revogado pelo Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16/06/2014, que esclareceu que na hipótese ora tratada deve ser aplicado o artigo do acordo ou convenção que trata de lucros das empresas (artigo 7º), assim como já foi reconhecido na Nota Técnica COSIT nº 23/2013 e no Parecer PGFN/CAT nº 2.363/2013.

De fato, a própria Administração Tributária reconheceu que as remessas provenientes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia não podem ser classificados como rendimentos não expressamente mencionados (artigos 21 ou 22 dos Tratados), tendo revogado o Ato Declaratório COSIT nº 01/2000 por meio do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16/06/2014, que assim dispõe:

Art. 1º O tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a pessoa física ou jurídica residente no exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base em acordo ou convenção para evitar a dupla tributação da renda celebrado pelo Brasil será aquele previsto no respectivo Acordo ou Convenção:

I - no artigo que trata de royalties, quando o respectivo protocolo contiver previsão de que os serviços técnicos e de assistência técnica recebam igual tratamento, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil;

II - no artigo que trata de profissões independentes ou de serviços profissionais ou pessoais independentes, nos casos da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica relacionados com a qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil, ressalvado o disposto no inciso I; ou

III - no artigo que trata de lucros das empresas, ressalvado o disposto nos incisos I e II.

Art. 2º Publique-se no Diário Oficial da União.

Art. 3º Revogue-se o Ato Declaratório (Normativo) Cosit nº 1, de 5 de janeiro de 2000.

Reconhece-se, portanto, que os rendimentos auferidos pela prestação de serviços técnicos ou de assistência técnica podem ser classificados como lucros das empresas (artigo 7º dos Tratados), desde que afastadas as hipóteses de enquadramento em rendimentos equiparáveis a *royalties* (artigo 12 dos Tratados) ou rendimentos decorrentes de serviços profissionais independentes (artigo 14 dos Tratados).

O artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE estabelece:

ARTIGO 7

Lucros das empresas

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

Autenticado digitalmente em 01/02/2016 por MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 01/02/2016 por MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 03/02/2016 por MARTIN DA SILVA GESTO, Assinado digitalmente em 10/02/2016 por JUNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO
Impresso em 12/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade desse modo, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento permanente.

2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão imputados, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente os lucros que este obteria se constituísse uma empresa distinta e separada que exercesse atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionasse com absoluta independência com a empresa da qual é um estabelecimento permanente.

3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a realização dos fins perseguidos por esse estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os gastos gerais de administração igualmente realizados.

4. Nenhum lucro será imputado a um estabelecimento permanente pelo simples fato de esse estabelecimento permanente comprar mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo.

O parágrafo 5º afasta a aplicação do artigo 7º quando houver previsão de tratamento específico, em outros artigos da convenção, a determinados rendimentos que compreendem o lucro das empresas.

Conforme a doutrina de Alberto Xavier:

O conceito de lucro tributável é definido pelas diversas legislações internas. Como, porém, a noção geral de lucro de empresa abrange uma pluralidade de rendimentos imputáveis a uma unidade de exploração - rendimentos esses sujeitos, por vezes, a regimes tributários específicos (como é o caso dos dividendos, juros) regidos por outros preceitos das convenções -, as convenções esclarecem que tais regimes especiais não serão afetados pelo regime genérico dos lucros, traçado no art. 7º do Modelo. É o que podemos designar por princípio da prevalência dos regimes especiais ou do caráter residual da noção de lucro de empresa". (XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 552, grifos do original).

Desse modo, no caso de a remessa para o exterior puder ser enquadrada em qualquer outro preceito do acordo, a incidência do artigo 7º deve ser afastada, em respeito ao "princípio da prevalência dos regimes especiais".

A Convenção Modelo da OCDE assim dispõe sobre a tributação sobre o pagamento de *royalties*:

ARTIGO 12

Royalties

1. Os royalties provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

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

Autenticado digitalmente em 01/02/2016 por MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 01/02/2016 por MARCO AURELIO DE OLIVEIRA BARBOSA, Assinado digitalmente em 03/02/2016 por MARTIN DA SILVA GESTO, Assinado digitalmente em 10/02/2016 por JUNIA ROBERTA GOUVEIA SAMPAIO
Impresso em 12/02/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

2. *Todavia, esses "royalties" podem também ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos "royalties" for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder de 15 por cento do montante bruto dos "royalties".*

3. *O termo "royalties" empregado neste Artigo compreende as importâncias de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas (inclusive os filmes cinematográficos e os filmes, fitas e outros meios de reprodução de imagem e de som, de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), de patentes, marcas de indústria ou comércio, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou procedimentos secretos ou outra propriedade intangível, assim como pelo uso ou concessão do uso de equipamentos industriais, comerciais ou científicos e por informações relativas a experiências industriais, comerciais ou científicas.*

Considerando-se os comentários ao Modelo da Convenção da OCDE, observa-se que não é todo e qualquer serviço prestado que tem a sua remuneração enquadrada nessa categoria de *royalties*. É necessário que envolva transferência de tecnologia, ou seja, a prestação de informações correspondentes à experiência adquirida, à transmissão de conhecimento, de *know-how*.

Assim, os rendimentos decorrentes dos contratos de prestação de serviços geralmente incidem no artigo 7º da Convenção Modelo, considerados como lucro da empresa e tributados no país de residência dessa empresa. No entanto, alguns Tratados assinados pelo Brasil contemplam Protocolos anexos que dispõem sobre a equiparação a *royalties* de pagamentos referentes a contratos de prestação de assistência técnica e serviços técnicos. Por esses Tratados, cujos Protocolos que o acompanham prevêm essa extensão do conceito de *royalties*, não se deve enquadrar esses pagamentos no conceito de lucro das empresas previsto no artigo 7º.

Não se pode acolher o entendimento de que somente os contratos que envolvam a transferência de tecnologia mereçam o tratamento de *royalties*, uma vez que o próprio Protocolo estendeu esse conceito à prestação de serviço técnico ou de assistência técnica. Caso a intenção fosse restringir o conceito, somente admitindo a sua aplicação nos casos de transferência de tecnologia, tal limitação teria de estar expressa no texto do Protocolo.

Desse modo, cabe analisar os Tratados firmados pelo Brasil com os países que sediam as empresas contratadas pela Recorrente, cujos negócios são objeto do presente lançamento, para verificar se está contemplada a hipótese de equiparação a *royalties* dos pagamentos por serviços técnicos ou de assistência técnica.

Verifica-se que são os seguintes os países sedes das empresas contratadas: Grã-Bretanha, Holanda, Estados Unidos, Noruega, Itália, Ilhas Cayman, Luxemburgo, Suíça, Nova Zelândia, França e Uruguai.

Desses países, o Brasil não possui acordo para evitar a dupla tributação com Grã-Bretanha, Estados Unidos, Ilhas Cayman, Suíça, Nova Zelândia e Uruguai, razão pela qual os rendimentos remetidos às empresas com sede nesses países devem ser tributados normalmente na fonte, não havendo que se falar em tributação apenas no outro país.

Temos abaixo um quadro que descreve os tratados assinados pelo Brasil com os países que sediam as empresas contratadas pela Recorrente:

País	Tratado para evitar a dupla tributação
Grã-Bretanha	Não possui
Holanda	Decreto nº 355/1991
Estados Unidos	Não possui
Noruega	Decreto nº 86.710/1981
Itália	Decreto nº 85.985/81
Ilhas Cayman	Não possui. País com tributação favorecida
Luxemburgo	Decreto nº 85.051/1980
Suíça	Não possui
Nova Zelândia	Não possui
França	Decreto nº 70.506/1972
Uruguai	Não possui

A seguir temos as disposições dos Tratados firmados com os países sedes das empresas contratadas, cujos Protocolos estabelecem a equiparação a *royalties* dos pagamentos decorrentes de contratos de serviços técnicos e de assistência técnica, sem qualquer ressalva quanto à transferência de tecnologia.

Tratado Brasil - Holanda (Decreto nº 355/1991)

5. Com referência ao Artigo 12, Parágrafo 3

Fica entendido que o disposto no parágrafo 3 do Artigo 12 aplica-se a qualquer espécie de pagamento recebido em contraprestação de serviços e assistência técnica.

Tratado Brasil - Noruega (Decreto nº 86.710/1981)

6. Com referência ao Artigo 12, parágrafo 3

Fica entendido que a expressão "por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico", mencionado no parágrafo 3 do Artigo 12, inclui os rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos.

Tratado Brasil - Itália (Decreto nº 85.985/81)

5. Com referência ao Artigo 12, parágrafo 4

A expressão "por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico" mencionada no parágrafo 4 do Artigo 12 inclui os rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos.

Tratado Brasil - Luxemburgo (Decreto nº 85.051/1980)

4. Ad Artigo 12, parágrafo 3

A expressão "por informações correspondentes à experiência adquirida ou a estudos no setor industrial, comercial ou científico", mencionada no parágrafo 3 do artigo 12 inclui os rendimentos de assistência técnica e serviços técnicos.

Assim, devem ser tributados na fonte os valores remetidos ao exterior, provenientes da prestação de serviços técnicos, em relação aos contratos firmados com empresas sediadas nesses países, cujo acordo para evitar a dupla tributação contém um protocolo que estende a esses valores o regime de tributação destinado a *royalties*.

No presente caso, não há dúvida de que os contratos analisados são referentes à prestação de serviços técnicos, posto que têm como objeto principal a prospecção, perfuração e intervenção em poços de petróleo, requerendo conhecimentos específicos e alta qualificação técnica, conforme já demonstrado acima.

No que se refere ao acordo Brasil - França, no qual não existe um protocolo que equipara a *royalties* a prestação de serviços técnicos, torna-se necessário verificar a existência de estabelecimento permanente da empresa estrangeira no Brasil, em virtude da ressalva que consta do parágrafo 1º do artigo 7º do referido acordo, que estabelece o seguinte:

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade desse modo, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento permanente.

O artigo 5º da referida convenção assim dispõe sobre Estabelecimento Permanente:

1. Para efeitos da presente Convenção, a expressão "estabelecimento permanente" significa uma instalação fixa de negócio em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade.

2. A expressão "estabelecimento permanente" compreende especialmente:

- a) uma sede de direção;*
 - b) uma sucursal;*
 - c) um escritório;*
 - d) uma fábrica;*
 - e) uma oficina;*
 - f) uma mina, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais;*
 - g) um canteiro de construção ou de montagem cuja duração exceda seis meses.*
- 3. Um estabelecimento não será considerado permanente se:*
- a) as instalações forem utilizadas unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega de mercadorias pertencentes à empresa;*

- b) as mercadorias pertencentes à empresa forem armazenadas unicamente para fins de depósito, exposição ou entrega;*
- c) as mercadorias pertencentes à empresa forem armazenadas unicamente para fins de transformação por uma outra empresa;*
- d) uma instalação fixa de negócios for utilizada unicamente para fins de comprar mercadorias ou de reunir informações para a empresa;*
- e) uma instalação fixa de negócios for utilizada pela empresa unicamente para fins de publicidade, de fornecimento de informações, de pesquisas científicas ou de atividades análogas que tenham caráter preparatório ou auxiliar.*

4. Uma pessoa que atue num Estado Contratante por conta de uma empresa do outro Estado Contratante - desde que não seja um agente que goze de um status independente, contemplado no parágrafo 5 - é considerada como "estabelecimento permanente" no primeiro Estado, se tiver nesse Estado poderes que aí exerça habitualmente e que lhe permitam concluir contratos em nome da empresa, a não ser que a atividade dessa pessoa seja limitada à compra de mercadorias para a empresa.

5. Uma empresa de seguros de um Estado Contratante é considerada como tendo um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante desde o momento que, por intermédio de um representante, ela receba prêmios no território desse último Estado ou segure riscos situados nesse território.

6. Não se considera que uma empresa de um Estado Contratante tenha um estabelecimento permanente no outro Estado Contratante pelo simples fato de exercer a sua atividade nesse outro Estado por intermédio de um corretor, de um comissário geral ou de qualquer outro agente independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito normal de suas atividades.

7. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou que exerce a sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento permanente, quer de outro modo) não é, por si, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento permanente da outra.

Consoante já ficou amplamente demonstrado no item **"Da bipartição dos contratos de afretamento e de prestação de serviços"**, o que efetivamente existia era uma única prestação de serviços, que foi artificialmente bipartida em dois contratos distintos, com a finalidade de supressão de tributos.

As atividades de prospecção, exploração, perfuração e intervenção em poços de petróleo eram na realidade prestadas pelo mesmo fornecedor, nas quais o fornecimento da unidade era apenas parte integrante dos serviços contratados. Embora formalmente separadas, as operações eram desempenhadas conjuntamente e de forma solidária.

Os contratos celebrados com empresas sediadas na França são os relativos aos equipamentos referenciados pela Fiscalização como de n^{os} 117 a 124, em um total de 8 contratos. Todos eles foram firmados com a fretadora PRIDE FORAMER SAS, tendo como interveniente a PRIDE DO BRASIL SERVIÇOS DE PETRÓLEO LTDA e possuem as seguintes características em comum:

a) Contrato de prestação de serviços com a PRIDE DO BRASIL SERVIÇOS DE PETRÓLEO LTDA., vinculado ao contrato de afretamento e assinado na mesma data;

b) rescisão do contrato de serviços é base para rescisão do contrato de afretamento;

c) solidariedade entre a contratada (fretadora) e a interveniente (prestadora de serviços);

d) seguro de responsabilidade civil firmado pela interveniente tem a fretadora como co-segurada.

Ressalte-se que a Pride do Brasil era controlada pela Pride International Ltd, a qual detinha 99,99% de suas cotas.

Observa-se, portanto, que a empresa brasileira que firmou os contratos de prestação de serviços atuou não apenas como intermediadora entre a contratante, ora Recorrente, e a empresa sediada na França, mas também como parte efetiva na execução dos contratos, os quais na realidade formavam um só, pois o fornecimento da unidade era parte integrante e indissociável dos serviços contratados, donde se conclui que a empresa brasileira era um estabelecimento permanente da empresa francesa no Brasil.

Sobre a questão do conceito de estabelecimento permanente, temos a seguinte decisão do TRF da 2ª Região, nos autos da AMS nº 2002.51.01.002701-0, relator Des. Federal Luiz Antonio Soares, cuja ementa foi assim redigida:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRATADO BRASIL-FRANÇA. DUPLA TRIBUTAÇÃO. OCDE. INTERPRETAÇÃO. ADN/COSIT Nº 01/2000. APLICAÇÃO.

1. Pelo Contrato Social da impetrante, PCI do Brasil LTDA, figuram como sócios a empresa PCI Argentina S/A e Process Conception Ingenierie S/A (PCI S.A.), sediadas respectivamente na Argentina e na França.

2. Os tratados e convenções que buscam evitar a dupla tributação internacional celebrados pelo Brasil, em linhas gerais, se baseiam em um mesmo modelo, o qual foi desenvolvido pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

[...]

7. Consta, ainda, dos autos que pelo Contrato Social da impetrante, PCI do Brasil LTDA, figuram como sócios a empresa PCI Argentina S/A e Process Conception Ingenierie S/A (PCI S.A.), sediadas respectivamente na Argentina e na França, sendo que esta possui 99,99% das cotas da apelante. Desse modo, a PCI S.A. é inegavelmente a grande controladora da PCI do Brasil LTDA, de maneira que a desproporcionalidade de cotas entre as sócias da empresa brasileira traduz a forte influência da empresa francesa no Brasil, que, apesar de não possuir estabelecimento juridicamente constituído em território nacional, dispõe de apoio semelhante e de fundamental importância para execução de seus serviços.

8. Nesse caso, não poderá haver uma simulação, tal qual transparece nos autos, em que a PCI S.A. cria pessoa jurídica diversa no Brasil para realizar suas atividades no país sem que, com isso, seja onerada com a responsabilidade tributária relativa ao Imposto de Renda, o que estaria ferindo claramente o princípio do estabelecimento permanente, de maneira que, renova-se, sem a existência desse estabelecimento a prestação de serviços ficaria seriamente prejudicada.

9. Apelação não provida.

Transcrevo excerto do voto condutor da decisão em comento.

Consta, ainda, dos autos que pelo Contrato Social da impetrante, PCI do Brasil LTDA, figuram como sócios a empresa PCI Argentina S/A e Process Conception Ingenierie S/A (PCI S.A.), sediadas respectivamente na Argentina e na França, sendo que esta possui 99,99% das cotas da apelante. Desse modo, a PCI S.A. é inegavelmente a grande controladora da PCI do Brasil LTDA, de maneira que a desproporcionalidade de cotas entre as sócias da empresa brasileira traduz a forte influência da empresa francesa no Brasil, que, apesar de não possuir estabelecimento juridicamente constituído em território nacional, dispõe de apoio semelhante e de fundamental importância para execução de seus serviços.

Pela regra geral do art. 7º do Modelo OCDE, o direito de tributar os lucros das empresas é objeto de atribuição exclusiva dos Estados de que essas empresas estão resididas. Essa regra deriva-se do princípio do estabelecimento permanente, que consagra, ainda, uma competência cumulativa do Estado da Fonte, mas somente se no seu território se encontrar instalado um estabelecimento permanente e unicamente na medida em que os lucros são imputáveis a esse estabelecimento.

Importa, nesse caso, estabelecer o conceito de estabelecimento permanente. As Convenções sobre dupla tributação, que se alinham ao art. 5º da OCDE, consagram a teoria da pertença econômica para definir estabelecimento permanente. Segundo Alberto Xavier, ilustre professor da PUC-SP e da Universidade de Lisboa:

“Com efeito, aí se define estabelecimento permanente “a instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte da sua atividade”. São pois características do estabelecimento permanente a existência de uma instalação material, com caráter de permanência, que esteja à disposição da empresa, a qual deve exercer a sua atividade nesta instalação ou por meio desta instalação. Mas já não são requisitos essenciais do conceito os atributos da produtividade ou da rentabilidade.” (grifo nosso).

Note-se, portanto, que a PCI do Brasil LTDA atua, de fato, como grande intermediadora entre os contratantes no Brasil e a PCI francesa, intermédio esse que, sem o qual, a prestação dos serviços ficaria plenamente prejudicada ou inviabilizada. Esse fato se pode extrair do próprio contrato de prestação de serviços entre a PCI e a PCI do Brasil.

Sem embargo, pode-se dizer que é dever de todo administrador maximizar os lucros e minimizar as perdas. Por essa razão, o planejamento tributário é um instrumento tão necessário de gestão de negócios, quanto qualquer outro planejamento, seja de marketing, de vendas, de qualificação de pessoal, de comércio exterior etc. Porém, não se pode valer, a PCI, de artifício que induza a uma situação de fato que difere da realidade.

Em verdade, pelo que acima foi visto como conceito de estabelecimento para efeitos de aplicação das convenções internacionais sobre dupla tributação, que seguem o modelo OCDE, o pleno controle da PCI do Brasil pela PCI S.A. e o modus operandi pelo qual os serviços são prestados (como se pode perceber pelo contrato de prestação de serviços), conclui-se que a empresa brasileira funciona como uma espécie de estabelecimento permanente da empresa francesa, até porque, pela configuração societária da sociedade nacional e pelo objeto social da mesma, dificilmente se vislumbraria a hipótese de ser contratada empresa diversa da PCI S.A.

Nesse caso, não poderá haver uma simulação, tal qual transparece nos autos, em que a PCI S.A. cria pessoa jurídica diversa no Brasil para realizar suas atividades no país sem que, com isso, seja onerada com a responsabilidade tributária relativa

ao Imposto de Renda, o que estaria ferindo claramente o princípio do estabelecimento permanente, de maneira que, renova-se, sem a existência desse estabelecimento a prestação de serviços ficaria seriamente prejudicada. (destaquei)

Pela análise dos diversos contratos firmados pela contratante (Recorrente) com os prestadores de serviço, é de se concluir que na verdade a empresa PRIDE FORAMER SAS, sediada na França, possuía estabelecimento permanente no Brasil, na forma da empresa brasileira PRIDE DO BRASIL LTDA, o que lhe propiciava manter a prestação do serviço do modo como contratado.

Dessa forma, são aplicáveis a esses contratos com a empresa PRIDE FORAMER SAS as regras da tributação do IRRF nas remessas feitas pela contratante ao exterior, conforme ressalva do parágrafo 1º do artigo 7º do Tratado.

Também podemos concluir que devem ser adotadas essas mesmas conclusões para os demais contratos objeto do presente lançamento, uma vez que todos eles obedeceram ao mesmo padrão de formação. Portanto, ainda que se entenda que os serviços prestados não estão incluídos no conceito de *royalties* em obediência ao estipulado nos protocolos adicionais, a tributação na fonte seria exigida em função da existência de estabelecimentos permanentes no Brasil dessas empresas sediadas no estrangeiro.

Das remessas para países com tributação favorecida

A Recorrente contesta a aplicação da alíquota de 25% aos pagamentos relativos aos dois únicos contratos (equipamentos nºs 139 e 140) cujo beneficiário é residente em país de tributação favorecida (Ilhas Cayman).

Sustenta que a incidência na fonte, prevista no artigo 8º da Lei nº 9.779/97, não se aplicava aos contratos firmados até 31/12/1998, ou seja, aos contratos celebrados antes da sua entrada em vigor, em função do Ato Declaratório nº 8/99.

Defende que, embora o Ato Declaratório nº 8/99 tenha sido formalmente revogado pelo artigo 21 da Instrução Normativa SRF nº 252, de 03/12/2002, essa revogação é juridicamente inviável tanto em termos materiais quanto formais. Em termos materiais porque o ato declaratório dirige-se ao passado, não podendo ser revogado por uma IN, que se destina ao futuro. Em termos formais, afirma que a Portaria SRF nº 1/2001 exige que ato declaratório somente pode ser revogado por outro ato da mesma natureza.

Argumenta, ainda, que a revogação formal do Ato Declaratório nº 8/99 "sem interrupção de sua força normativa" significa o reconhecimento de que seus efeitos materiais continuam a ser produzidos mesmo depois da entrada em vigor da Instrução Normativa nº 252/02.

O artigo 1º da Lei nº 9.481/97, com a redação dada pela Lei nº 9.532/97, dispõe:

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, aluguéis 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,

À aplicação deste dispositivo, foi introduzida uma ressalva pelo artigo 8º da Lei nº 9.779/99:

Art. 8º Ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento."

Em 29/01/1999, o Secretário da Receita Federal emitiu o Ato Declaratório nº 8, que estabelece:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições, DECLARA:

I - não se aplica, aos contratos firmados até 31 de dezembro de 1998, a incidência do imposto de renda na fonte, na forma do art. 8 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, relativamente aos rendimentos auferidos por residentes ou domiciliados no exterior, decorrentes de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, bem assim de aluguel de containers, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias, nas condições estabelecidas no inciso I do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997;

II - à hipótese referida no item anterior aplicar-se-á o disposto no art 1º, caput e § 2º da Lei nº 9.481, de 1997:

III - o tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos referidos no item I far-se-á com base nos correspondentes instrumentos contratuais, a serem apresentados pela fonte pagadora no País.

Esse ato declaratório foi revogado pelo artigo 21 da Instrução Normativa SRF nº 252, de 3 de dezembro de 2002, *verbis*:

Art. 21. Ficam formalmente revogados, sem interrupção de sua força normativa:

I - a Instrução Normativa SRF nº 33/00, de 23 de março de 2000;

II - os Atos Declaratórios SRF nº 99, de 1º de julho de 1998; nº 6, de 21 de janeiro de 1999; nº 8, de 29 de janeiro de 1999; nº 43, de 18 de maio de 1999; nº 89, de 18 de novembro de 1999; e nº 90, de 19 de novembro de 1999.

[...]

Considerando o entendimento já exposto acima, de que os contratos firmados pela contratante, Petrobras, eram artificialmente bipartidos e constituíam na realidade um contrato único de prestação de serviços de técnicos de pesquisa e exploração de petróleo e gás, não merecem acolhida as alegações da Recorrente.

Segundo a Recorrente, o Ato Declaratório nº 8/99 não teve a sua eficácia interrompida e, portanto, ainda seria cabível, não vigorando a alíquota de 25% estabelecida

pelo artigo 8º da Lei nº 9.779/99. No entanto, o referido Ato somente aproveita aos rendimentos decorrentes de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, o que já restou demonstrado que não é o presente caso.

Assim, como o Ato Declaratório nº 8/99 não se aplica aos rendimentos de prestação de serviços técnicos, deve ser empregado a alíquota disposta no disposto no artigo 8º da Lei nº 9.779/99, ou seja, 25% para as remessas de recursos relativas aos equipamentos de nºs 139 (ALASKAN STAR SS39) e 140 (ATLANTIC STAR), cujo beneficiário é residente em país de tributação favorecida (Ilhas Cayman).

Dessa forma, deixo de analisar as demais razões apresentadas pelo Recorrente sobre a impossibilidade de revogação do Ato Declaratório nº 8/99.

Dos conceitos de embarcação e plataforma

Alega a Recorrente que plataformas são de fato embarcações, fazendo jus à alíquota zero prevista no artigo 691 do RIR/99, embora afirme que esse argumento não tenha sido utilizado na fundamentação do lançamento, conforme demonstrado em sua preliminar de nulidade da decisão recorrida.

Afirma que das 73 embarcações listadas no auto de infração, 26 são navios-sonda, embarcações especiais diversas da plataforma, aos quais não se aplica a argumentação introduzida pela decisão recorrida.

Aduz que, mesmo em relação às plataformas, não procede a argumentação de que não são embarcações, conforme jurisprudência do CARF e dos Tribunais, assim como a legislação tributária e as normas de direito marítimo.

Conforme exposto na análise da preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente, entendo que o Auto de Infração não se fundamentou na tese de que plataformas não são embarcações e as remessas não poderiam ser submetidas a alíquota zero prevista na legislação. Dessa forma, não cabe aqui a análise do mérito referente a esse tema.

Dos juros de mora sobre a multa de ofício

Por fim, a Recorrente se insurge contra a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício, sob o argumento de que nem o CTN nem a legislação ordinária federal amparam essa incidência.

Sobre essa questão, entendo que o §3º do art. 61 da Lei nº 9.430/1996, ao se referir aos juros incidentes sobre os débitos para com a União, incluiu o tributo e a multa de ofício, pois a multa também é um débito com a Fazenda Pública.

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

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

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

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

Nesse sentido é o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementas abaixo:

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

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

É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.

Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região.

Recurso Especial Negado. (Acórdão nº 9202-001.806, data de publicação: 29/11/2011, relator: Gustavo Lian Haddad, redator designado: Elias Sampaio Freire).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-01.191, data de publicação: 17/10/2011, relatora: Karem Jureidini Dias, redator designado: Claudemir Rodrigues Malaquias).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão nº 9101-000.539, data de publicação: 02/07/2014, relator: Valmir Sandri, redatora designada: Viviane Vidal Wagner).

No âmbito do Poder Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem firmado entendimento de que são devidos os juros de mora sobre a multa de ofício, conforme se depreende das ementas abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS 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. (grifei)

(AgRg no REsp 1.335.688-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4/12/12)

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. *É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.*

2. *Recurso especial provido. (grifei)*

(REsp nº 1.129.990-PR, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 1º/09/2009).

Portanto, é de se subsistir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Ante o exposto, voto no sentido de REJEITAR a preliminar e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso.

(Assinado digitalmente)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa – Relator

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Martin da Silva Gesto

Na sessão do mês de dezembro de 2015, o ilustre Conselheiro Relator Marco Aurélio de Oliveira Barbosa apresentou as razões do seu voto e o colegiado, por maioria, negou provimento ao recurso voluntário.

Apresento aqui minhas homenagens ao Conselheiro Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, porém tenho com a devida vênias algumas considerações a fazer.

Quanto ao mérito do recurso voluntário, sinto em divergir do Ilustre relator, tendo em vista que, na minha compreensão, não se vislumbra nenhum óbice que, na gestão de seus negócios, a contribuinte opte por efetuar dois contratos com empresas distintas (inclusive se uma pessoa jurídica esteja vinculada a outra que seja proprietária da embarcação), para afretamento do bem e outro para a sua operação. Neste sentido as soluções de consulta COSIT nºs 225/2014 e 12/2015, que embora posteriores ao fato gerador da obrigação tributária, podem elas ser lembradas no presente caso para corroborar as alegações da contribuinte, de modo a demonstrar que no caso em análise não ocorreu um planejamento fiscal abusivo conforme compreendido pela autoridade fiscal, tanto que já é atualmente aceito.

Assim, é plenamente possível, o que se reforça com base na atual redação do §§ 2º e 7º do art. 1º da Lei nº 9.481, diante das alterações da Lei nº 13.043 de 13.11.2014, a bipartição de contratos. Esclareço que não se está aplicando retroativamente a legislação, mas

tão somente demonstrando que a bipartição de contratos se trata de uma operação natural e não artificial, estando atualmente inclusive prevista em lei.

Portanto, é possível a execução simultânea do contrato de afretamento (ou aluguel de embarcações marítimas) e contrato de prestação de serviços, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural.

Desse modo, a Fiscalização estaria alterando a forma e a substância de contratos típicos de direito privado e com isso violando os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

Entendo que a parcela relativa ao afretamento ser de 90% não destoa da legislação atual, que permite inclusive de 95% (85%, acrescido de 10% se com autorização do Ministro).

Ressalvo, ainda, que não verifico que tenha ocorrido transferência de tecnologia nos contratos em questão, de modo que seja considerado o pagamento da contribuinte como royalties.

Quanto a discussão se plataforma é embarcação, embora tenha sido afastada a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, de modo clarear a decisão, cumpre ressaltar que a Lei nº 9.537, de 11 de dezembro de 1997, apresenta, em seu Art. 1º, § 2º, inciso V, a definição de "embarcação":

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;

Por sua vez, o inciso XIV do mesmo dispositivo supramencionado, aponta o conceito do que seria uma "plataforma":

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;

Ainda, merece destacar que esta Turma, embora com outra composição, já reconheceu que plataformas seriam embarcações marítimas. Na ocasião daquele julgamento, constou no voto que “a alusão ao transporte de pessoas ou carga não constitui elemento finalístico da norma, pois o verbo utilizado no gerúndio, significando tão apenas a suscetibilidade do transporte de pessoas ou cargas, e não a efetividade do mesmo ou a sua utilização com única finalidade econômico” (Acórdão 2202-002.377). Assim, acordaram os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Conselheiro Relator Antonio Lopo Martinez.

Assim, nos termos da legislação referida anteriormente, as plataformas (sejam fixas ou flutuantes) devem ser consideradas como embarcações. Ressalvo também que, conforme restou julgado no Acórdão 2202-002.377, que a destinação para o transporte de pessoas ou cargas não constitui elemento essencial para o enquadramento das plataformas móveis no conceito de embarcação, impondo-se, assim, o reconhecimento da subsunção destas na alíquota zero do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte prevista no art. 1º da Lei nº 9.481/97.

Ante o exposto, com a devida vênia, apresento a minha divergência ao posicionamento do ilustre relator, encaminhando a presente declaração de voto, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário da contribuinte.

(Assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio

Conforme já exposto no voto do ilustre Conselheiro Relator, a questão central a ser resolvida no presente processo reside na suposta artificialidade dos contratos de afretamento e prestação de serviço firmados pela Recorrente com empresas no exterior (afretamentos) e no Brasil (prestação de serviços).

O posicionamento adotado pela fiscalização e confirmado pela 5ª Turma da DRJ/SP1 e por esta 2ª Turma, da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF, foi no sentido de que trata-se de um único contrato de prestação de serviços. O valor pago a título de afretamento para empresa domiciliada no exterior seria, na verdade, remuneração de prestação de serviços da mesma natureza daquele prestado pela empresa brasileira e, sendo assim, as respectivas receitas seriam receitas de prestação de serviços técnicos, a justificar a exigência de IRRF e da CIDE.

Além da motivação acima exposta, a DRJ, em sua decisão, incluiu fundamento jurídico adicional no sentido de que, ainda que de fato existissem dois contratos distintos a autuação deveria prevalecer, uma vez que a plataforma não seria embarcação para usufruir do benefício previsto no artigo 691, do RIR /99.

Esse último argumento constitui clara inovação da motivação do lançamento já reconhecida no voto do Conselheiro Relator. Assim, as questões jurídicas que delimitam a lide se referem aos seguintes pontos

a) análise da artificialidade dos contratos de afretamento e prestação de serviço de modo a justificar o lançamento de imposto de renda na fonte sobre os valores pagos a título de afretamento para empresa no exterior;

b) subsidiariamente, caso não acolhido o pedido de inexistência de artificialidade dos contratos, que seja analisado se os valores pagos a empresas no exterior seriam serviços técnicos ou serviços gerais, pois, no caso dos últimos, a tributação não deveria ocorrer em relação aos países que o Brasil possui tratado para evitar a bitributação

Os elementos trazidos pela fiscalização para demonstrar a artificialidade dos contratos foram, resumidamente, os seguintes:

a) falta de razoabilidade em se afirmar que o custo do afretamento de plataforma seria superior ao custo da gestão comercial de modo a justificar o pagamento de apenas 10% do montante total para as empresas brasileiras prestadoras de serviço

b) Os contratos foram pactuados com empresas do mesmo grupo

c) Existência de diversas cláusulas contratuais estabelecendo a vinculação entre os contratos.

Em relação a falta de razoabilidade da imputação do montante de 10% para pagamento de serviço e 90% para afretamento de embarcações é importante ressaltar que não foi trazido pela fiscalização qualquer elemento no sentido de comprovar a arbitrariedade desses valores. Nesse sentido, deveria a autoridade fiscal ter juntado ao trabalho fiscal as provas de que os contratos autônomos de afretamento possuíam o valor bem inferior ao imputado e que a prestação de serviços, em verdade, foi remunerada em montantes superiores aos pactuados. A falta de razoabilidade desses montantes não pode ser presumida, deve ser comprovada, a teor do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional.

De todo modo, a razoabilidade dos montantes utilizados foi reconhecida, posteriormente, pelo legislador federal na Lei n 13.043, de 13.11.2014 que acrescentou, por meio de seu artigo 106, diversos parágrafos ao artigo 1º da Lei 9.481/97, nesses termos:

"Art. 1 - 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:

I- receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovadas pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao use de serviço de instalações portuárias;

(...)

§2º No caso do inciso I do caput deste artigo, quando ocorrer execução simultânea do contrato de afretamento e aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, do valor total dos contratos a parcela relativa ao afretamento de aluguel não poderá ser superior a:

***I - 85% (oitenta e cinco por cento)**, no caso de embarcações com sistemas flutuantes de produção e/ou armazenamento e descarga (Floating Production Systems - FPS);*

***II - 80% (oitenta por cento)**, no caso de embarcações com sistemas do tipo sonda para perfuração, completação, manutenção de poços (navios-sonda); e*

***III - 65% (sessenta e cinco por cento)**, nos demais tipos de embarcações.*

§3ª - Para cálculo dos percentuais previstos no §2º, o contrato celebrado em moeda estrangeira deverá ser convertido para Real à taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda pelo Banco Central do Brasil.

§4ª Em caso de repactuação ou reajuste dos valores de quaisquer dos contratos, as novas condições deverão ser consideradas para fins de verificação do enquadramento das remessas de afretamento nos limites previstos no §2º.

§5ª - Para fins de enquadramento das remessas de afretamento nos limites previstos no §2ª, deverá ser considerado o efeito da variação cambial.

§6º A parcela do contrato de afretamento que exceder os limites estabelecidos no §2ª sujeita-se à incidência do imposto de renda retido na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) quando a remessa for destinada a país ou dependência com tributação favorecida, ou quando o arrendante ou locador for beneficiário de regime fiscal privilegiado, nos termos dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§7ª - Para efeitos do disposto no §2º, será considerada vinculada a pessoa jurídica proprietária da embarcação marítima sediada no exterior e a pessoa jurídica prestadora de serviço quando forem sócias, direta ou indiretamente, em sociedade proprietária de ativos arrendados ou locados.

§8º - O Ministro da Fazenda poderá elevar ou reduzir em até 10 (dez) pontos percentuais os limites de que trata o §2º. (grifamos)

O legislador federal estabeleceu, por presunção, quais seriam os valores que poderiam ser imputados à título de afretamento. Para simplificar a apuração da prova dos valores envolvidos, o legislador imputou os limites acima estabelecidos. Assim, deixou claro que, ultrapassados esses limites, o ônus da prova da não ocorrência do fato gerador passa a ser do contribuinte. Sendo assim, a *contrario sensu*, estabeleceu que, até esses limites, o contribuinte está dispensado de provar o valor pago a título de afretamento de embarcações. Em outras palavras, o legislador deixou claro que os limites apontados pela fiscalização (10% pagos a título de serviço e 90% a título de afretamento) não são irreais ou artificiais. Tanto assim, que foram sendo utilizados como parâmetros legais.

Como destaca Ricardo Mariz de Oliveira⁸ as razões que justificam a aceitação do uso de presunções relativas no direito tributário são as seguintes:

- *a ocorrência do fato gerador é constatada a partir de fatos conhecidos e comprovadamente existentes;*
- *há correlação lógica entre o fato conhecido (índices de produção, consumo de materiais, sinais exteriores de riqueza, acréscimos patrimoniais, saldo credor de caixa) e o fato desconhecido cuja existência se quer provar (fato gerador);*
- *o método de interpretação e aplicação da lei a partir da presunção é previsto e autorizado por lei, e não decorre apenas de suposição do agente lançador;*
- *a presunção não é absoluta, admitindo prova em contrário pelo contribuinte, característica implícita em toas as citadas hipóteses legais, quando não expressa;*

⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de - Presunções no Direito Tributário. In Martins Ives Gandra da Silva (coord.). Presunções no Direito Tributário. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária, 1984. (Caderno de Pesquisas Tributárias, 9) p. 299-300.

- *trata-se de mero meio de prova, com inversão do ônus da prova da inocorrência do gerador, pela comprovação de outros fatos, também desconhecidos, mas hábeis a excluir a incidência tributária.* (grifamos)

O que se constata, portanto, é que os montantes estabelecidos pelo legislador fazem prova a favor do contribuinte até os limites por ele estabelecidos. Como se trata de presunção, esses limites tem que tomar como parâmetro fatos conhecidos e comprovadamente existentes. Além disso, deve haver correlação lógica entre o fato conhecido e o fato desconhecido cuja existência se quer provar (fato gerador). Em outras palavras, a presunção estabelecida pela lei tem que tomar como base o que usualmente ocorre nessas contratações, pois, do contrário, teria sido estabelecida uma ficção. Em resumo, a alteração legal acima transcrita demonstra os parâmetros apontados pela fiscalização não são indícios de artificialidade dos contratos. Pelo contrário, a normalidade desses parâmetros prescinde de prova, tanto assim que foram adotadas pelo legislador. Quando muito, poderiam autorizar a incidência do Imposto de Renda na fonte relativo ao percentual de 5% que ultrapassa o limite legal.

A segunda razão apontada pela fiscalização para demonstrar a artificialidade dos contratos seria o fato de terem sido pactuados com empresas vinculadas. Nesse ponto, mais uma vez, a própria lei considera perfeitamente aceitável a contratação com empresas do mesmo grupo. Tanto assim que o §2º do artigo 1º da Lei nº 9.481/97 fala especificamente da *"execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviços, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si."*

Apontou ainda a fiscalização como prova da artificialidade dos contratos a existência de cláusulas contratuais prevendo solidariedade entre as empresas em relação a certas obrigações contratuais, assim como prazo de apuração idêntico para ambos os contratos (prazo mensal). No entanto, tais cláusulas não trazem em si qualquer sinal de simulação, abuso de direito ou artificialidade. Trata-se dos chamados contratos coligados. Conforme esclarece Orlando Gomes:

"os contratos coligados são queridos pelas partes contratantes como um todo. Um depende do outro de tal modo que cada qual, isoladamente seria desinteressante. Mas não se fundem. Conservam a individualidade própria. (...). Cada qual é a causa do outro, formando uma unidade econômica, Enfim, a intenção das partes é que um não exista sem o outro" (Contratos. Ed.Forense, Rio de Janeiro, p.121-122). (grifamos)

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, reconhece a existência de contratos coligados, especialmente na apuração da responsabilidade contratual:

RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULAS 282 E 356 DO STF. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. COTEJO ANALÍTICO. NECESSIDADE. CONTRATOS COLIGADOS. UNIDADE DE INTERESSES ECONÔMICOS. RELAÇÃO DE INTERDEPENDÊNCIA EVIDENCIADA. EXCEÇÃO DE CONTRATO NÃO CUMPRIDO. TÍTULO EXECUTIVO. INEXIGIBILIDADE.

(...)

4. *A unidade de interesses, principalmente econômicos, constitui característica principal dos contratos coligados.*

5. *Concretamente, evidenciado que o contrato de financiamento se destinou, exclusivamente, à aquisição de produtos da Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga, havendo sido firmado com o propósito de incrementar a comercialização dos produtos de sua marca no Posto de Serviço Ipiranga, obrigando-se o Posto revendedor a aplicar o financiamento recebido na movimentação do Posto de Serviço Ipiranga, está configurada a conexão entre os contratos, independentemente da existência de cláusula expressa.*

6. *A relação de interdependência entre os contratos enseja a possibilidade de arguição da exceção de contrato não cumprido.*

7. *Na execução, a exceção de contrato não cumprido incide sobre a exigibilidade do título, condicionando a ação do exequente à comprovação prévia do cumprimento de sua contraprestação como requisito imprescindível para o ingresso da execução contra o devedor.*(REsp 985531 / SP, T3 - TERCEIRA TURMA, Ministro VASCO DELLA GIUSTINA (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJ/RS) DJe 28/10/2009)

Dessa forma, as cláusulas contratuais mencionadas pela fiscalização não são um indicativo de que se tratam de negócios jurídicos inexistentes ou artificiais, mas que as partes reconhecem, voluntariamente, que foram firmados contratos coligados. Como ressaltou a Recorrente, justifica-se negocialmente o seu interesse de que o afretamento de embarcações e a prestação dos serviços sejam contratadas com empresas vinculadas entre si, de forma a proporcionar maior grau de segurança e garantia o fornecimento concomitante dos objetos contratuais, já que a execução de serviços sem plataforma é impossível e o fornecimento de embarcação sem execução dos serviços inútil.

Como visto, os contratos coligados possuem autonomia, mas são acessórios uns dos outros. Representam, nas palavras de Orlando Gomes, uma "unidade econômica". Diante disso, é importante verificar se, para efeitos tributários, podem ser tratados como um contrato único como pretendido pela autoridade fiscal. A resposta dada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Reclamação nº 14.290, publicada no dia 20/06/2014, é negativa. Na referida ação, a reclamante pretendia que o serviço prestado não sofresse a incidência do ISS em razão do disposto na Súmula Vinculante 31 que determina a inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Qualquer Natureza- ISS na locação de bens móveis. O tribunal entendeu que o fato dos serviços serem cobrados juntamente com a locação não desnaturava a distinção entre os contratos. Em outros termos, o fato dos contratos coligados terem sido objeto de cobrança única, não os desnaturava como contratos distintos:

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. INCIDÊNCIA EM CONTRATOS MISTOS. LOCAÇÃO DE MAQUINÁRIO COM OPERADORES. RECLAMAÇÃO. ALEGAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DA SÚMULA VINCULANTE 31. DESCABIMENTO. A Súmula Vinculante 31, que assenta a inconstitucionalidade da incidência do Imposto sobre Serviços de

Qualquer Natureza – ISS nas operações de locação de bens móveis, somente pode ser aplicada em relações contratuais complexas se a locação de bens móveis estiver claramente segmentada da prestação de serviços, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira. Hipótese em que contratada a locação de maquinário e equipamentos conjuntamente com a disponibilização de mão de obra especializada para operá-los, sem haver, contudo, previsão de remuneração específica da mão de obra disponibilizada à contratante. Baralhadas as atividades de locação de bens e de prestação de serviços, não há como acolher a presente reclamação constitucional. Agravo regimental conhecido e não provido.

Em seu voto, a Ministra Relatora Rosa Weber ressalta que, quando da discussão da Súmula Vinculante nº 31, os Ministros deixaram claro que nos casos em que a locação de serviços for fornecida juntamente com a prestação de serviços (contratos coligados ou mistos) deveria ser feita a segmentação das incidências, ainda que a cobrança não fosse destacada. Para comprovar seu raciocínio a Ministra reproduziu os debates que deram origem a súmula, neste termos:

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

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

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

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

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

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

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

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

*A meu ver, com o devido respeito, **não há prejuízo algum ao sentido das inúmeras decisões, se for cortada a expressão final "dissociada"***

da prestação de serviço". É inconstitucional a incidência sobre locação de móveis, só. Portanto, o que o agravante poderia ter discutido, mas não o fez, é a necessidade de adequação da base de cálculo do ISS para refletir apenas o vulto econômico da prestação de serviços, sem a parcela de retribuição relativa à locação de bem móvel. (grifamos)

Como se verifica, os Ministros entenderam que, mesmo quando se faça uma única cobrança, a natureza jurídica dos contratos (locação e prestação de serviço) não desaparece. Essa conclusão é especialmente importante porque, mesmo que prevaleça o entendimento da fiscalização no sentido de que foi feito um único contrato artificialmente bipartido para gerar economia tributária, era fundamental que tivesse sido feito o arbitramento dos valores pagos a título de afretamento (art. 148 do CTN). Dessa forma, a incidência do IRRF não poderia ser feita tomando como base de cálculo 100% dos valores remetidos ao exterior, mas apenas sobre os percentuais praticados pela Recorrente e aqueles estabelecidos na lei.

Além disso, é importante ressaltar que a própria Coordenação Geral de Tributação - COSIT se pronunciou sobre a legalidade da operação realizada pela Recorrente na Solução de Consulta nº 225, de 19/08/2014, nestes termos:

Assunto: Imposto de Renda Retido na Fonte

Ementa: AFRETAMENTO DE NAVIOS SONDA

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

O pagamento, crédito ou emprego da contraprestação do contrato de afretamento de navios sonda está sujeito ao IRRF.

Dispositivos legais: inciso I, do artigo 1º da Lei 9.481, de 13 de agosto de 1997, inciso I do artigo 691 do Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/1999) e art. 2º da Instrução Normativa nº 1.455, de 06 de março de 2014.

(...)

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

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

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

(...)

Conclusão

Com base no exposto, conclui-se:

(...)

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

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

A partir da entrada em vigor da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, as soluções de Consulta Cosit e as Soluções de divergência passaram a ter efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil. É o que dispõe o seu artigo 9º:

*"Art. 9º A solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, **tem efeitos vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independente de ser o consultante,** desde que se enquadre na hipótese por elas abrangidas, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique o seu efetivo enquadramento."*(grifamos)

Verifica-se, assim, que, a partir de 19/08/2014 (data da publicação da Solução de Consulta nº 225), a fiscalização não poderá promover autuações sobre as operações objeto do presente processo, desde que observados os limites legais.

Todavia, cumpre verificar se tal entendimento deveria ser aplicado a hipótese dos autos, uma vez que este se refere à fatos geradores ocorridos em 2009. De acordo com o disposto no artigo 106, inciso II, alínea "a" a resposta é afirmativa. Veja-se:

"Art. 106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito

I

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de *defini-lo como infração*" (grifamos)

Assim, o CTN prevê que, desde que o ato não tenha sido definitivamente julgado (como é a hipótese dos autos), a lei deverá ser retroativamente aplicada. É exatamente por isso que o artigo 17 da Instrução Normativa nº 1396 de 2013, traz a seguinte determinação:

Art. 17. Na hipótese de alteração do entendimento expresso em Solução de Consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira, a nova orientação alcança apenas os fatos

*geradores que ocorrem depois da sua publicação na Imprensa Oficial ou depois da ciência do consultante, **exceto se a nova orientação lhe for mais favorável. Caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.***

O artigo acima transcrito é um reflexo das previsões contidas no artigo 146 e 106 do CTN. Isso porque o artigo 146 veda, expressamente, a revisão de lançamento que tenha por fundamento a modificação dos critérios jurídicos. Tal alteração só poderá ser utilizada em lançamentos futuros. O artigo 106, por outro lado, prevê que a lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito quando deixe de definir o fato como infração ou quando lhe aplica penalidade menos severa, bastando, para tanto, que ele não tenha sido definitivamente julgado.

Em face de todo o exposto, dou provimento ao recurso voluntário.

(Assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio