



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

Processo nº	16682.721414/2013-15
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	2402-005.822 – 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de	10 de maio de 2017
Matéria	IRRF. SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO.
Recorrente	REPSOL SINOPEC BRASIL SA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2009

PROPOSITURA DE AÇÃO JUDICIAL. IDENTIDADE PARCIAL DE OBJETOS. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. SÚMULA CARF Nº 1. APRECIAÇÃO DE MATÉRIA DISTINTA. CABIMENTO.

1. A submissão da matéria ao órgão do Judiciário impede a sua apreciação pelo órgão judicante administrativo, pois prevalecerá o que for decidido naquela esfera.

2. Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

3. Devem ser apreciadas apenas as matérias distintas daquelas constantes do processo judicial.

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. CONTRADIÇÃO ENTRE OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. INEXISTÊNCIA.

1. O lançamento não está motivado na invalidade dos negócios jurídicos celebrados pela recorrente, mas sim no que se entendeu ser a operação real.

2. A autoridade administrativa tem competência para verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, de tal forma que o lançamento prescinde da verificação de causas de nulidade ou anulabilidade do negócio jurídico.

3. Diante da exaustiva narração fática e da extensa fundamentação jurídica constantes do Termo de Verificação Fiscal - TVF, a recorrente não teve qualquer prejuízo ao seu direito de defesa.

4. A utilização de fundamentação jurídica subsidiária não macula a autuação, porque busca viabilizar o lançamento sobre os valores pagos a título de afretamento, caso se entenda que tal atividade foi contratada de forma realmente autônoma.

5. A decisão recorrida não é contraditória, pois, assim como o TVF, simplesmente entendeu que a apuração do fato gerador prescindiria da afirmação e verificação de que os contratos seriam nulos.

CONTRATOS DE AFRETAMENTO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REALIDADE MATERIAL. NEGÓCIO JURÍDICO ÚNICO. PRINCÍPIO NEGOCIAL. IRRF. INCIDÊNCIA. ALÍQUOTA APLICÁVEL. 15%.

1. A verificação da ocorrência do fato gerador dispensa o exame acerca da validade ou invalidade dos negócios jurídicos celebrados pela recorrente.

2. As circunstâncias e as peculiaridades do caso concreto demonstram que os serviços absorveram o afretamento. Este se constituiu em mera atividade-meio.

3. Os pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras corresponderam, de fato, à remuneração por serviços prestados.

4. A divisão entre afretamento e prestação de serviços foi meramente formal.

5. O que importa para o direito tributário é a realidade dos fatos, e não a aparente realidade resultante dos contratos, mormente porque o princípio da realidade sobrepuja ao aspecto formal, considerados os elementos tributários.

6. Deve ser analisada a essência do fato gerador, pois nem mesmo importa a sua forma de exteriorização (princípio negocial ou *Geschäftsprinzip*), observadas as exceções estabelecidas na própria legislação.

7. A recorrente estava obrigada a fazer a retenção do IRRF, na dicção dos arts. 682, 685 e 708 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR.

8. Os pagamentos foram realizados em favor de empresas situadas no exterior, os quais se destinaram a remunerar serviços técnicos, sendo aplicável a alíquota de 15% resultante da combinação do art. 708 do Regulamento com o art. 3º da MP 2.159-70/2001.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

Os juros de mora são aplicáveis sobre a multa de ofício, na medida em que ela é integrante do crédito tributário não integralmente pago no vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso, afastar as preliminares de nulidade do lançamento e da decisão recorrida e, no mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Theodoro Vicente Agostinho e Bianca Felícia Rothschild.

(Assinado digitalmente)

Kleber Ferreira de Araújo - Presidente.

(Assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Túlio Teotonio de Melo Pereira, Theodoro Vicente Agostinho, Mário Pereira de Pinho Filho, Bianca Felicia Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci.

Relatório

Inicialmente, adota-se parte do relatório da decisão recorrida:

Trata o processo de auto de infração, fls. 2416/2423, para cobrança do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, relativo ao ano-calendário de 2009, no valor de R\$ 29.778.467,33, com multa de ofício e juros de mora, incidente sobre remessa de valores ao exterior.

No Termo de Verificação Fiscal, fls. 2380/2415, consta:

- durante a ação fiscal, constataram fatos que configuram descumprimento à legislação que rege o IRRF e a CIDE, incidentes sobre as remessas efetuadas a empresas estrangeiras, haja vista o não cabimento da aplicação da alíquota zero do IRRF, prevista no artigo 2º da IN SRF 252/2002 (artigo 1º da Lei nº 8.481/97).

- a autuada firmou os seguintes contratos de afretamento de embarcação, que motivaram as remessas: (1) Contrato de Afretamento – Unidade de Perfuração Offshore Sovereign Explorer, firmado em 30/11/2007, com a empresa Transocean UK Limited (TUKL), situada na Escócia, Reino Unido e (2) Contrato de Afretamento – Unidade de Perfuração Offshore Stena Drillmax, firmado em 07/08/2009, com a empresa Stena Drillmax I (Hungary) KTF, com escritório registrado na Hungria, e endereço posta em Luxemburgo.

- a esses dois contratos estavam vinculados os contratos de prestação de serviços de perfuração, sondagem, exploração de poços de petróleo e serviços correlatos, firmados nas mesmas datas com: (1) Transocean Brasil LTDA, CNPJ. 40.278.681/0001-79, situada no município de Macaé, Rio de Janeiro, Brasil e (2) Stena Services Brazil LTDA, CNPJ. 03.713.668/0001-74, situada no município do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, Brasil.

- restou acordado que os serviços de perfuração, sondagem e exploração de poços de petróleo são prestados mediante a utilização das unidades de perfuração denominadas “Sovereign Explorer” e “Stena Drillmax”, fornecidas pelo próprio grupo econômico prestado dos ditos serviços, respectivamente, Transocean e Stena.

- a maior parte do preço pago em decorrência dos contratos é atribuído ao afretamento (78% para Transocean UK Limited e 95% para Stena Drillmax I), e destinada ao exterior sem retenção do IRRF e sem incidência da CIDE, enquanto a menor parte é atribuída à prestação de serviços.

- da análise dos contratos, e informações de domínio público coletadas nos sites dos referidos grupos econômicos, conclui-se que se tratam de contratações em que a prestação de serviços de

sondagem, perfuração e exploração de poços foi artificialmente bipartida em dois contratos, um de afretamento e um de serviços, tendo como contratante a fiscalizada, e como contratadas, as empresas do mesmo grupo econômico, detentor do know-how da prestação de serviços, que atuam em conjunto, de forma interdependente, em responsabilidade solidária.

- a realidade dos fatos demonstra que inexiste um afretamento autônomo, o fornecimento da unidade de perfuração e sondagem é apenas parte instrumental, integrante e indissociável dos serviços contratados; trata-se de prestação de serviços de que faz parte o fornecimento da unidade de perfuração.*
- a análise minuciosa das cláusulas contratuais, bem como demais documentos acerca dos recursos humanos utilizados, boletins de mensais de medição e dos atestados diários de perfuração, ratifica a conclusão de que a bipartição dos contratos é meramente formal; no desempenho dos contratos o fornecimento da unidade é parte integrante e indissociável dos serviços contratados.*
- não restam dúvidas que as atividades eram desempenhadas indistintamente tanto por profissionais vinculados às empresas estrangeiras quanto às empresas nacionais, todas do mesmo grupo econômico, prestando os mesmos serviços de forma unida, harmônica e dependente umas das outras, dividindo receitas e custos segundo a sua conveniência, evidenciando que não existem duas atividades autônomas – afretamento e serviços – como fazem parecer os contratos.*
- na realidade ambos os contratos são remunerados pelas mesmas operações que no caos se referem exclusivamente às operações de perfuração de poços de petróleo, portanto, inerentes ao objeto constante do contrato de prestação de serviço, o que evidencia que as atividades contratadas de fato se resumem a apenas prestação de serviços.*
- os pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras correspondem à remuneração de serviços prestados, sujeitos à incidência do IRRF e CIDE, pois a natureza destes pagamentos, requisito essencial a ser observado para a aplicação da alíquota zero, não é definida apenas pelas cláusulas contratuais de um contrato isolado, mas pela realidade prática produzidas no desempenho dos contratos vinculados e interdependentes.*
- com base no Requerimento de Concessão do Regime de Admissão Temporária, no qual consta os valores de mercado dos bens afretados, é possível verificar que o montante pago pelo afretamento da unidade seria mais do que suficiente para a compra ou construção da mesma, o que demonstra inviabilidade do negócio pactuado caso fosse tão somente um afretamento.*
- a desproporção dos valores vem a demonstrar que esses expressivos montantes despendidos a título de afretamento só se justificam economicamente caso o que estivesse sendo contratado e remunerado fossem efetivamente os serviços de*

perfuração de poço prestados pelos grupos econômicos através da utilização das referidas unidade de perfuração, haja vista a especificidade e complexidade desse tipo de serviço aliadas ao know-how e a experiência do grupo contratado.

- quanto à legislação, não é possível ser aplicada a Lei nº 9.432/97, que regula as atividades de apoio marítimo e portuário, e estabelece que o afretamento de embarcação depende de autorização da ANTAQ.

- as unidades de perfuração não são as embarcações tratadas na Lei nº 9.432/97, pois as primeiras possuem o fim específico de prestação de serviços de pesquisa, perfuração, exploração de petróleo, e não atividades de apoio marítimo e portuário, tanto que a ANTAQ, em processo de autorização da unidade “Sovereign Explorer”, respondeu não ser sua atribuição autorizar “o afretamento deste tipo de embarcação”.

- a aplicação da alíquota zero, prevista no artigo 1º da Lei nº 9.481/97 requer que os pagamentos sejam decorrentes de fretes, afretamentos, aluguéis e arrendamentos, e, no caso de afretamento de embarcações, que tenham sido aprovadas pela autoridade competente.

- no presente caso, restou comprovado que as remessas correspondiam de fato à remuneração por serviços prestados, e assim como a necessária aprovação pela ANTAQ também não ocorreu.

- sendo incabível a possibilidade de atribuir às remessas a simples afretamento, uma vez que a verdadeira causa desses pagamentos era a prestação de serviços à fiscalizada, em que o fornecimento da unidade de perfuração e sondagem era apenas parte instrumental, integrante e indissociável dos serviços contratados, conclui-se pelo lançamento de ofício para exigência de IRRF e CIDE que deixaram de ser espontaneamente recolhidos.

BASES DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS APLICÁVEIS AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Considerando a legislação tributária em vigor, os valores das remessas efetuadas pela autuada aos dois beneficiários no exterior no decorrer do ano-calendário de 2009, se sujeitam ao IRRF à alíquota de 15% e a CIDE à alíquota de 10%, haja vista se tratarem de pagamentos relativos à prestação de serviços técnicos.

Para determinação do IRRF, foi observado o disposto no artigo 725 do RIR/99, e no artigo 20 da IN SRF nº 15/2001.

[...]

BASE LEGAL para lançamento do IRRF - artigos 682, inciso I, 685, inciso II, alínea “a” e 708 do RIR/99 combinado com o artigo 3º da MP nº 2.159-70, de 24/08/2001.

[...]

A ciência foi pessoal, e ocorreu em 02/01/2014.

Inconformada, a autuada apresentou impugnação em 03/02/2014 [...].

A 5^a Turma da DRJ/RJ1 julgou a impugnação improcedente, conforme decisão assim ementada:

PRELIMINAR. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade quando o lançamento observa todos os requisitos previstos no artigo 142 do CTN e no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

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".

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

As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o art.685, inciso II, alínea "a", do Decreto nº 3.000, de 1999, bem como que nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da

Renda das quais o Brasil é signatário, esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados.

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

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

A recorrente foi intimada da decisão em 19 de agosto de 2014 (fl. 4589) e interpôs recurso voluntário em 15 de setembro de 2014 (fl. 4592 e seguintes), no qual suscitou as seguintes teses:

Preliminares

1. Nulidade do Auto de Infração - falta de indicação do vício que teria levado à desconsideração e requalificação dos contratos de afretamento e de prestação de serviços - ausência de fundamento e prejuízo ao direito de defesa da recorrente;
2. Nulidade do Auto de Infração - utilização de fundamentação jurídica subsidiária;
3. Nulidade da decisão de primeira instância - contradição das autoridades julgadoras;

Mérito

4. Validade dos negócios jurídicos - subsistência dos contratos de afretamento em todos os seus efeitos - coligação de contratos;
 - a) Das inconsistências quanto aos supostos indícios narrados pela autoridade fiscal;
 - b) Da contratação com mais de uma pessoa jurídica do mesmo grupo econômico - a coligação entre empresas não pode ser repreendida;
 - c) Da coligação dos contratos de afretamento e de prestação de serviços - essa espécie de vinculação de contrato nada tem de ilícito ou irregular;
 - d) Do valor dos contratos de afretamento de embarcações - não seria possível desconsiderar e requalificar os contratos de afretamento e de prestação de serviços com base no questionamento de seus preços, mormente diante da imperícia da autoridade administrativa para avaliar e especificar a espécie de embarcação e mão de obra relacionados com a atividade da recorrente;
 - e) Da atribuição dos encargos de manutenção às empresas estrangeiras - todas as cláusulas sobre os encargos de manutenção das embarcações da espécie sonda de perfuração *offshore* são comuns à estrutura contratual adotada pela recorrente e coerentes com as atividades desenvolvidas;

f) Das diferenças dos valores dos contratos de afretamento e de prestação de serviços - a autoridade fiscal não tem qualquer parâmetro ou *know-how* para comparar e refutar os preços constantes dos contratos;

g) Da impossibilidade de se desconsiderar os contratos com base na simulação ou no abuso de direito;

5. Reconhecimento da estrutura contratual adotada pela Receita Federal do Brasil - Regime Aduaneiro Especial do Repetro;

h) Da impossibilidade de a autoridade fiscal alterar critério jurídico já adotado pela Receita Federal

6. Diferença entre o afretamento da sonda de perfuração e a prestação de serviços;

7. Contrato de prestação de serviços com empresas nacionais - retenção do imposto de renda à alíquota de 1,5%;

8. Aplicabilidade do art. 1º, inc. I, da Lei 9.481/97 às remessas ao exterior - a sonda de perfuração como tipo de embarcação - Solução de Consulta 225/2014 e a superação da fundamentação subsidiária adotada pela autoridade fiscal;

9. Aplicação da Convenção Brasil - Hungria às remessas feitas em favor da Stena Drillmax I (Hungary) KTF;

10. Impossibilidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, refutando todas as teses suscitadas em sede de recurso voluntário.

Às fls. 4852 e seguintes, a recorrente juntou parecer do professor Heleno Taveira Tôrres.

Como o sujeito passivo relatou ter impetrado mandado de segurança para obstar a incidência do IRRF *"sobre os valores remetidos ao exterior, oriundos de contratos de prestação de serviços firmados com empresas residentes em países que possuem Convenção com o Brasil para evitar a dupla tributação"* (vide fl. 140), o julgamento do processo foi convertido em diligência (fls. 4961/4978), mais precisamente para que o recorrente trouxesse aos autos as peças do referido mandado.

O contribuinte tomou ciência da Resolução em 03/10/2016 e, em 01/11/2016, apresentou a manifestação e os documentos de fls. 4986/5316.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1 Conhecimento

Far-se-á a apreciação do recurso voluntário, visto que interposto no prazo legal, o que não significa que será totalmente conhecido.

Isso porque, em tese subsidiária, a recorrente defende a aplicação da Convenção Brasil - Hungria às remessas feitas em favor da Stena Drillmax I (Hungary) KTF, tese esta já submetida à apreciação do órgão do Judiciário.

Como noticiado pela própria contribuinte à fl. 140, ela impetrou mandado de segurança para obstaculizar a incidência do IRRF *"sobre os valores remetidos ao exterior, oriundos de contratos de prestação de serviços firmados com empresas residentes em países que possuem Convenção com o Brasil para evitar a dupla tributação"*.

As peças juntadas pela parte, em função da Resolução de fls. 4961/4978, demonstram a coincidência parcial entre os objetos veiculados na ação mandamental e na peça recursal submetida a este Conselho, mormente pela coincidência entre as causas de pedir de ambos os procedimentos (judicial e administrativo) no ponto atinente à aplicação de convenções internacionais, entre as quais se inclui, evidentemente, a citada Convenção Brasil - Hungria.

A submissão da matéria ao órgão do Judiciário impede a sua apreciação pelo órgão judicante administrativo, pois, em qualquer hipótese, há de prevalecer o que for decidido naquela esfera.

O inc. XXXV do art. 5º da Constituição Federal preleciona que *"a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito"*, de forma que o órgão do Judiciário tem a última palavra na solução de conflitos.

Singrando esse entendimento, este egrégio Conselho editou a Súmula CARF nº 1, segundo a qual importa renúncia às instâncias administrativas a propositura de ação judicial, pelo sujeito passivo, antes ou depois do lançamento, com o mesmo objeto do processo administrativo. Veja-se:

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Como sabido, este Conselho está obrigado a seguir a orientação traçada em súmulas, *ex vi* do art. 72 do seu Regimento Interno.

Destarte, o recurso não deve ser conhecido no ponto atinente à aplicação da aludida Convenção, devendo serem conhecidas, todavia, as demais matérias, por serem distintas daquela constante do processo judicial.

2 Das preliminares

2.1 DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

A recorrente afirma que o Auto de Infração seria nulo, vez que haveria (i) falta de indicação do vício que teria levado à desconsideração e requalificação dos contratos de afretamento e de prestação de serviços; (ii) ausência de fundamento e prejuízo ao seu direito de defesa; e (iii) teria havido a utilização de fundamentação jurídica subsidiária.

Contudo, o lançamento não está motivado na existência de invalidade dos negócios jurídicos celebrados pela recorrente, mas sim no que se entendeu ser a operação real.

Por força do art. 142 do Código Tributário Nacional, a autoridade administrativa tem competência para verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, de tal forma que o lançamento prescinde da verificação de causas de nulidade ou anulabilidade do negócio jurídico.

Por outro lado, e diante da exaustiva narração fática e da extensa fundamentação jurídica constantes do Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 2380/2415), a recorrente não teve qualquer prejuízo ao seu direito de defesa.

Pelo contrário, a ação fiscal foi conduzida por servidor competente, que concedeu ao sujeito passivo os prazos legais para a apresentação de documentos e prestação de esclarecimentos; o Auto de Infração foi devidamente motivado e foi concedido à contribuinte o prazo legal para a formulação de impugnação; o Termo de Verificação Fiscal ainda contém clara descrição do fato gerador da obrigação, da matéria tributável, do montante do tributo devido, da identificação do sujeito passivo e da penalidade aplicável; e não houve nenhum prejuízo para os direitos de defesa e do contraditório da recorrente, que puderam ser exercidos na forma e no prazo legal.

Dito de outra forma, a fiscalização transcorreu dentro da mais restrita legalidade e não houve qualquer inobservância ao direito de defesa da parte autuada.

A utilização de fundamentação jurídica subsidiária, ademais, não macula a autuação, mormente porque ela busca viabilizar o lançamento sobre os valores pagos a título de afretamento, caso se entenda que esta atividade última foi contratada de forma realmente autônoma.

Nesse tocante, a recorrente teve, igualmente, ampla oportunidade de se defender, não subsistindo qualquer nulidade a ser declarada.

2.2 DA NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA

A recorrente argumenta que as autoridades julgadoras da DRJ teriam sido contraditórias e que, portanto, a decisão recorrida seria nula.

A decisão *a quo*, entretanto, não tem qualquer contradição.

Assim como o TVF, simplesmente se entendeu que a apuração do fato gerador prescindiria da afirmação e verificação de que os contratos seriam nulos.

3 Do mérito

3.1 DA VALIDADE DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS

A recorrente defende a total validade dos negócios jurídicos celebrados com as empresas de afretamento e com as empresas prestadoras de serviços, tecendo, ainda, notável fundamentação jurídica atinente (i) à coligação entre empresas; (ii) à vinculação dos contratos de afretamento e de prestação de serviços; (iii) ao regime especial denominado REPETRO; (iv) ao valor dos contratos; (v) à atribuição de encargos às empresas estrangeiras; (vi) à diferença dos valores dos contratos; (vii) à simulação e abuso de formas.

No entanto, entende-se que a verificação da ocorrência do fato gerador dispensa o exame acerca da validade ou invalidade dos negócios jurídicos celebrados pela recorrente.

Isso porque o inc. I do art. 118 do Código Tributário Nacional preleciona que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Ao tratar da nulidade ou anulabilidade, em comentário ao citado preceito legal, o prof. Hugo de Brito Machado afirma, com precisão, que "*ao Direito Tributário importa a realidade. Não a forma jurídica*"¹. Significa dizer que basta a existência do fato, e "*não se há de indagar a respeito da validade do ato ou negócio jurídico*"².

Acrescente-se, ainda, que à autoridade administrativa compete verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, *ex vi* do art. 142 do Código, o qual, a propósito, não contém qualquer disposição atinente à licitude ou ilicitude do fato que consubstancia a hipótese de incidência.

Apenas a título de argumentação, também vale lembrar que o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando se comprove a existência de dolo, fraude ou simulação, o que demonstra a imprescindibilidade do fato, e não de sua qualificação ou exteriorização jurídica.

Outrossim, é sabido que o contrato tem eficácia entre as partes, de tal maneira que as suas cláusulas não são necessariamente opostas ao Fisco e a terceiros.

Exemplificativamente, e com viés fortemente interpretativo, o art. 123 do Código preceitua que as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública.

Diz-se com viés interpretativo, porque tal dispositivo apenas enuncia o que o direito privado já enunciava: o contrato obriga as partes contratantes e, em regra, não pode prejudicar direito de terceiros.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao código tributário nacional, volume II. São Paulo: Atlas, 2004, p. 396.

² MACHADO, Hugo de Brito. Obra citada, p. 388.

Ao tratar da jurisprudência administrativa deste Conselho, em tópico atinente à elisão e evasão tributárias, a prof. Maria Rita Ferragut menciona a existência de "*negócios lícitos mas não oponíveis ao Fisco*"³, corroborando a importância da substância do fato, em detrimento de sua forma de exteriorização.

Logo, o que importa para o direito tributário é a realidade, e não a aparente verdade resultante dos negócios jurídicos celebrados pela recorrente.

É irrelevante a nomenclatura do instrumento negocial ou mesmo a eventual fatura, importando, sim, identificar a materialidade da hipótese de incidência e sua efetiva ocorrência no mundo real.

O princípio da realidade sobrepõe-se ao aspecto formal, considerados os elementos tributários, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁴.

Segundo o falecido Professor Geraldo Ataliba, "*a lei atribui a certos fatos a virtude, a potencialidade, a força bastante para determinar o nascimento da obrigação tributária*"; e "*o vínculo obrigacional que corresponde ao conceito de tributo nasce, por força da lei, da ocorrência do fato imponível*"⁵. E mais:

*A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico determinado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso*⁶.

Para a configuração do fato gerador da obrigação tributária, o direito brasileiro adotou, em regra, o princípio negocial, por força do qual não se exige nenhuma forma específica de sua exteriorização. Veja-se a inexcedível doutrina:

Pode-se, para tal fim, o legislador efetivamente consagrar um de dois princípios ou técnicas: a) o princípio negocial (Geschäftsprinzip), por força do qual o fato gerador é considerado, qualquer que seja a forma de sua exteriorização; b) o princípio documental (Urkunden ou Beurkundungsprinzip), que consiste no acréscimo de um plus à configuração do fato gerador, com a exigência que, além da essencial consistência do fato, ato ou negócio que nele se contém (gestum) – id quod interest – tal fato tenha por forma de exteriorização uma versão documental, um scriptum, um instrumento específico.

*A regra é a prevalência do princípio negocial*⁷.

³ FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 115.

⁴ STF, RE 346084 / PR.

⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 3 ed. São Paulo : Ed. Revista dos Tribunais, 1984, p. 29.

⁶ ATALIBA, Geraldo. *Obra citada*, p. 65.

⁷ ATALIBA, Geraldo. *Obra citada*, p. 65/66.

⁸ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 5 ed. revista e atualizada / pelo Prof. Flávio Bauer Novelli; anteriores anotações de atualização, pelo Prof. Geraldo Ataliba. Rio de Janeiro : Forense, 1994, p. 38/39.

Deve ser analisada, portanto, a essência do fato, pois nem mesmo importa a sua forma de exteriorização (princípio negocial ou *Geschäftsprinzip*), observadas as exceções estabelecidas na própria legislação. Dito de outra forma, basta que o fato configure rigorosamente a previsão hipotética da lei.

Entende-se, portanto, que a recorrente está equivocada quanto pretende desconstituir o lançamento com afirmações atinentes à validade dos negócios jurídicos celebrados com as empresas de afretamento e com as empresas prestadoras de serviços; à coligação entre empresas; à vinculação dos contratos de afretamento e de prestação de serviços; ao regime especial denominado REPETRO; ao valor dos contratos; à atribuição de encargos às empresas estrangeiras; e à diferença dos valores dos contratos.

A instrução probatória, sim, é que define se o lançamento está em conformidade com o direito vigente.

Parafraseando o magistrado paranaense José Ricardo Alvarez Vianna, não há dúvidas sobre a premissa maior (direito), devendo serem sopesadas as premissas menores (fatos), a fim de se evitar decisão maculada por problemas de prova⁹.

Nesse ponto, cabe lembrar que o Direito brasileiro adotou o sistema da persuasão racional do julgador, ou livre convencimento (art. 371 do NCPC e do art. 9º do Decreto 70.235/1972), segundo o qual "*o julgador é livre para decidir segundo seu convencimento, que necessariamente deve estar pautado no conjunto probatório constante dos autos*"¹⁰.

Isto é, muito embora o julgador tenha um certo grau de liberdade de apreciação, ele está vinculado à prova dos autos.

Em sendo assim, o exame do fato jurídico controvertido (aplicação da alíquota zero sobre as remessas efetuadas ao exterior) dependente, eminentemente, da instrução probatória produzida pelas partes (Fisco e contribuinte).

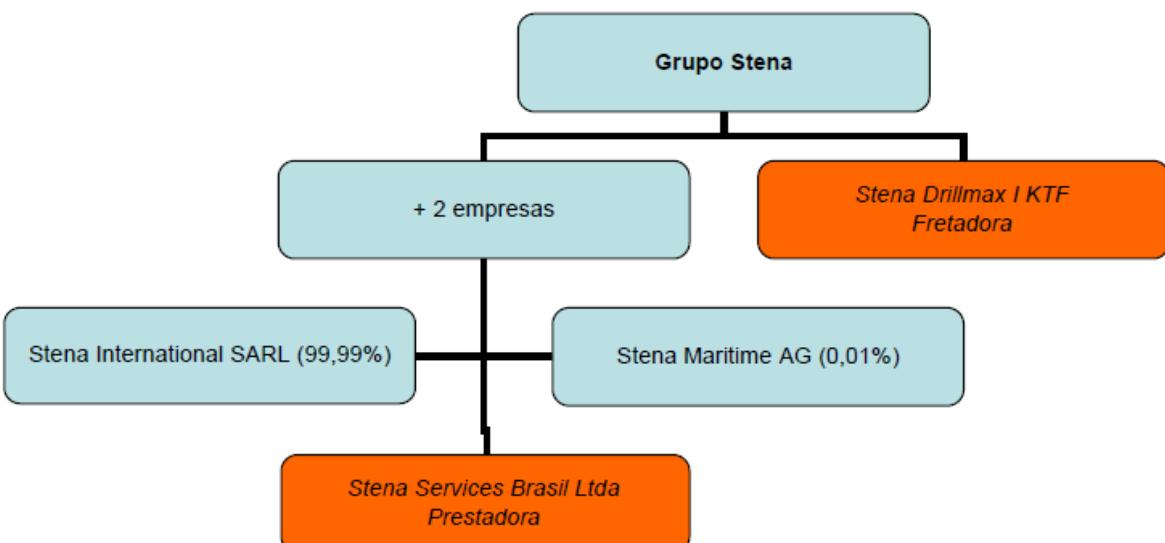
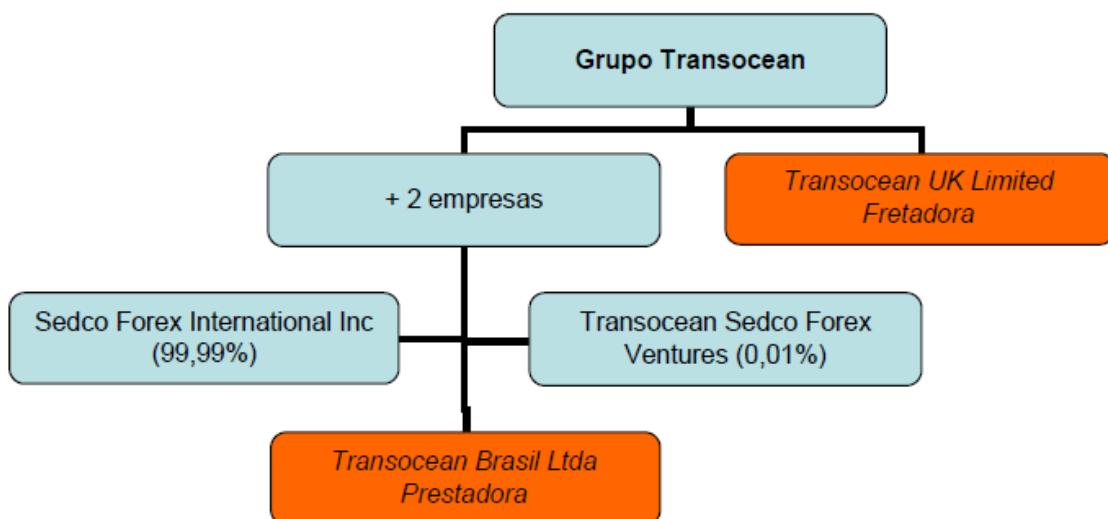
Para iniciar o exame da controvérsia, segue abaixo tabela descrevendo o nome das empresas de afretamento e de prestação de serviços, bem como das embarcações utilizadas:

Empresa de afretamento	Nome da Embarcação	Empresa prestadora de serviço
Transocean UK Limited	Offshore Sovereign Explorer	Transocean Brasil LTDA
Stena Drillmax (Hungary) KTF	Offshore Stena Drillmax	Stena Services Brazil LTDA

Em primeiro lugar, é incontrovertido e está documentalmente comprovado que as empresas contratadas para a prestação de serviços e para o afretamento pertenciam a dois grupos econômicos (Grupo Transocean e Grupo Stena), e que os contratos de prestação de serviços celebrados no contexto de cada grupo expressamente previam que os serviços seriam efetuados com as unidades a eles pertencentes. Veja-se diagrama ilustrativo:

⁹ VIANNA, José Ricardo Alvarez. Justificação Interna e Justificação Externa nas Decisões Judiciais no novo CPC. Disponível em <http://www.jrav.com.br/justificacao-interna-e-justificacao-externa-nas-decisoes-judiciais-no-novo-cpc/>, acesso em 09 de março de 2017.

¹⁰ FERRAGUT, Maria Rita. As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 91.



Logo, além da existência dos dois grupos econômicos, aos quais pertenciam cada uma das unidades objeto dos afretamentos, observa-se que o seu fornecimento era indispensável à consecução dos serviços, indispensabilidade esta resultante dos próprios contratos.

Muito embora a recorrente afirme que a execução simultânea dos contratos fosse uma obrigação atinente ao REPETRO, não se pode perder de vista que os contratos de afretamento e de prestação de serviços foram celebrados no contexto de um mesmo grupo econômico e que a autuação está fundamentada em inúmeras outras circunstâncias, as quais serão resumidas a seguir.

Entre as tais circunstâncias, a propósito, encontram-se aquelas segundo as quais o fornecimento das unidades era previsto no próprio contrato de prestação de serviços, inclusive com cláusulas idênticas aos contratos de afretamento.

Veja-se que o § 3º do art. 5º da IN RFB 844/2008, vigente à época dos fatos geradores, realmente previa a execução simultânea dos contratos, o que não quer dizer identidade entre os mesmos.

Com efeito, e **em segundo lugar**, havia disposição contratual expressa segundo a qual a fretadora: seria "*responsável pela operação da unidade de perfuração*"; seguiria "*todas as instruções da contratante*" (contribuinte); poderia "*parar as operações*"; etc; (vide TVF, fls. 2389/2390).

De igual forma, havia estipulação segundo a qual a fretadora "*poderia suspender o trabalho em andamento*" (vide TVF, fl. 2390).

Tais cláusulas implicam uma obrigação de fazer, inerente ao contrato de prestação de serviços (arts. 593 e seguintes do Código Civil), e não ao contrato de afretamento.

Em terceiro lugar, no contrato de prestação de serviços do grupo STENA havia previsão de que, finda a execução, a contribuinte deveria devolver a unidade de perfuração no estado em que a havia recebido, previsão esta totalmente estranha a um contrato de prestação de serviços sem efetivo fornecimento de bens (v. fl. 2394).

Em quarto lugar, e segundo se depreende do TVF (fl. 2400), "*as relações/quadro de profissionais apresentados pelas empresas prestadoras de serviços comprovam que na verdade profissionais afetos às atividades próprias de afretamento estavam vinculados aos contratos de prestação de serviços firmados pelas empresas nacionais e prestavam serviços em função desses contratos, bem como que profissionais cujas atividades se referem aos efetivos serviços de perfuração eram subordinados e tinham sua remuneração paga, não pela prestadora de serviços nacional, mas sim pelas empresas estrangeiras do mesmo grupo econômico*".

Essa circunstância é extremamente relevante e não foi derruída por nenhuma prova produzida pelo sujeito passivo.

Em quinto lugar, e de acordo com a acusação fiscal, os cargos-chave e de maior hierarquia na atividade de perfuração eram contratados e remunerados pelas empresas estrangeiras (fl. 2401).

Igualmente nesse tocante, a recorrente não produziu qualquer prova que desmerezesse a acusação fiscal.

Os demais elementos indiciários relatados ao longo do TVF se somam ao irrefutável contexto probatório acima relatado, reforçando a convicção de que não houve afretamento autônomo, mas sim prestação de serviços cujo afretamento se consubstanciou em atividade-meio. São estes os elementos indiciários:

1. rescisão, suspensão ou força maior no contrato de prestação de serviços acarretavam os mesmos efeitos no contrato de afretamento;
2. a apuração dos valores devidos a título de afretamento estava completamente condicionada à produtividade;
3. as mesmas hipóteses que levavam à redução da remuneração no contrato de prestação de serviços conduziam à redução da remuneração no contrato de afretamento;

-
4. as empresas estrangeiras estavam obrigadas a arcar com custos decorrentes do desgaste normal das unidades;

A par de tais elementos, acrescente-se que mais de 95% do total da contratação junto ao grupo Stena era atribuído ao afretamento das unidades.

Desde 2014, quando foi editada a Lei 13.043/2014, que acrescentou o § 2º ao art. 1º da Lei 9481/1997, tal fração não poderá ser superior a 80%, o que se alega apenas a título de argumentação, considerando-se que os fatos geradores ocorreram antes da vigência da lei nova.

Em resumo, no caso vertente, a aparente realidade sobrevinda dos contratos não se sobrepõe à efetiva verdade: a existência real de um único negócio jurídico (prestação de serviços), cuja execução envolveu, de forma indissociável, o fornecimento das unidades.

Nessa toada, é prescindível qualquer exame a respeito das diferenças conceituais entre afretamento e prestação de serviços, bem como acerca da definição de embarcação, para efeito de aplicação da alíquota zero.

Ademais, nem mesmo há necessidade de se cogitar sobre a simulação ou abuso de formas, vez que a acusação fiscal não está centrada na validade ou invalidade dos contratos, tampouco na existência de simulação ou abuso, mas sim na realidade dos fatos ocorridos no mundo real.

O vasto acervo probatório produzido pelo agente fiscal é suficiente para se concluir que não houve afretamento autônomo, mas prestação de serviços com fornecimento das embarcações. Noutro giro, o fato ficou devidamente demonstrado pela autoridade administrativa e a decisão recorrida, nesse ponto, não se ressente de qualquer problema de prova. Somente se cogitaria de tal problema se o fato não tivesse ficado "*demonstrado de maneira satisfatória*", ou seja, se a prova se apresentasse "*antagônica entre si e, por isso, suscetível de mais de uma interpretação*"¹¹, o que efetivamente não ocorreu.

Como se pode concluir, e expressando-se de outra forma, foram enfrentados todos os argumentos capazes de formar a convicção adotada (inc. IV do § 1º do art. 489 do NCPC), restando enfrentar apenas as teses detalhadas nos tópicos seguintes.

3.2 DA ALÍQUOTA APLICÁVEL

Em tese subsidiária, a recorrente assevera que o contrato de prestação de serviços com empresas nacionais estaria sujeito à retenção do imposto à alíquota de 1,5%.

No entanto, os pagamentos não foram realizados em favor das empresas brasileiras, mas sim em favor de empresas situadas no exterior.

Isto é, os valores foram remetidos para pessoas jurídicas com domicílio fora do país, sendo aplicáveis as disposições dos arts. 682, 685 e 708 do Regulamento do Imposto de Renda, combinadas com a disposição do art. 3º da MP 2.159-70/2001. Veja-se:

¹¹ VIANNA, José Ricardo Alvarez. Justificação Interna e Justificação Externa nas Decisões Judiciais no novo CPC. Disponível em <http://www.jrav.com.br/justificacao-interna-e-justificacao-externa-nas-decisoes-judiciais-no-novo-cpc/>, acesso em 09 de março de 2017.

RIR:

Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea a);

[...]

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

Art. 708. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de vinte e cinco por cento, os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada (Decreto-Lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 6º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 28, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º).

.....

MP 2.159-70/2001

Art. 3º-Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de róialties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

Destarte, nega-se provimento ao recurso neste ponto, mantendo-se a alíquota aplicada pela autoridade autuante.

3.3 DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

No entender da recorrente, não pode haver a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Todavia, e conforme preleciona o art. 161 do Código Tributário Nacional, o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora.

Logo, a incidência dos juros se dá sobre o crédito, fazendo-se necessário extrair o sentido e o alcance da referida expressão.

O próprio Código permite essa intelecção, pois em seu art. 139 preleciona que o crédito tributário decorre da obrigação principal, ao passo que no § 1º do art. 113

preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Logo, sendo o crédito decorrente da obrigação principal, a qual também tem por objeto a penalidade pecuniária, e não apenas o tributo propriamente dito, é indubidoso que os juros também incidem sobre a multa de ofício.

Essa interpretação, a par de sistemática, é igualmente lógica, na medida em que, a partir de um determinado momento, o contribuinte também está em mora quanto ao pagamento da sanção pecuniária, não se vislumbrando o porquê de não sofrer a incidência dos encargos moratórios sobre a referida rubrica.

Pela pertinência, cumpre transcrever os dispositivos legais, na ordem suscitada neste voto:

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

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

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

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

Não é por acaso que as Súmulas CARF nºs 4 e 5 aludem à incidência dos juros sobre débitos tributários e crédito tributário, respectivamente:

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

*Súmula CARF nº 5: São devidos **juros de mora sobre o crédito tributário** não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (destacou-se)*

Destarte, os juros de mora são aplicáveis sobre a multa de ofício, na medida em que ela é integrante do crédito tributário não integralmente pago no vencimento, não sendo outro o entendimento de ambas as Turmas da Primeira Seção do STJ:

**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO
REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE
SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.**

**INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMA QUE
COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.**

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012) (destacou-se)

4 Conclusão

Diante do exposto, vota-se no sentido de CONHECER PARCIALMENTE do recurso voluntário, para, na parte conhecida, NEGAR-LHE PROVIMENTO, nos termos da fundamentação.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci