



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

Processo n° 16682.721415/2013-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-004.754 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2017
Matéria CIDE - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente REPSOL SINOPEC BRASIL S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2009

CONTRATO DE AFRETAMENTO DE SONDA DE PERFURAÇÃO VINCULADO A CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO, PRODUÇÃO E PERFURAÇÃO DE POÇO DE PETRÓLEO. REAL NATUREZA DOS PAGAMENTOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS. INCIDÊNCIA DA CIDE. POSSIBILIDADE.

1. Para fins tributários, prevalece a natureza real do negócio jurídico realizado e não a declaração formal contida nos instrumentos contratuais. Segundo os fatos comprovados nos autos, o único contrato existente foi o de prestação de serviços de exploração, produção e perfuração de poços de petróleo, embora, formalmente, tenham sido firmados dois contratos, um de afretamento da sonda de perfuração e outro de prestação de serviços, bipartidos com o único propósito de evitar a incidência da CIDE.

2. Se o fornecimento da embarcação, aparelhada com os equipamentos necessários, é parte integrante e indissociável do real contrato prestação dos serviços de prospecção e perfuração de poços de petróleo, os valores remetidos ao exterior a título de remuneração dos mencionados serviços sujeitam-se à incidência da CIDE e integram a base de cálculo da referida contribuição.

REMESSA AO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. INCIDÊNCIA DA CIDE. POSSIBILIDADE.

Há incidência da CIDE sobre os valores da remuneração pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, em retribuição pela prestação de serviços técnicos estabelecidos em contrato.

BASE DE CÁLCULO. REAJUSTAMENTO. ILEGALIDADE.

A base de cálculo da CIDE é o valor bruto da remuneração, estipulada em contrato, paga, creditada, entregue, empregada ou remetida, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior no exterior, sem acréscimo ou exclusão do IRRF devido sobre a referida remuneração.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

MULTA DE OFÍCIO. ACRÉSCIMO DE JUROS DE MORA. POSSIBILIDADE.

É legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, a qual integra o crédito tributário lançado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

AUTO DE INFRAÇÃO. MOTIVAÇÃO ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. VÍCIO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

1. A apuração da ocorrência do fato gerador dispensa o exame acerca da validade ou invalidade dos negócios jurídicos celebrados entre as partes. O lançamento não está motivado na invalidade dos contratos celebrados pela recorrente, mas na desconsideração do negócio aparente e na consideração do real negócio jurídico realizado pela autuada.

2. O lançamento prescinde da prévia declaração das causas de nulidade ou anulabilidade do negócio jurídico, porque a autoridade administrativa tem a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

3. A exaustiva descrição fática e a adequada fundamentação jurídica constantes do Termo de Verificação Fiscal (TVF) revela que não houve qualquer prejuízo ao direito de defesa da autuada.

DECISÃO RECORRIDA. INEXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO. NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade por contradição a decisão recorrida que, em consonância com os motivos da autuação, entendeu que o lançamento do crédito tributário prescindia da expressa declaração de nulidade dos contratos de afretamento artificialmente engendrados.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as arguições de nulidade da autuação e da decisão recorrida e, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir os valores de IRRF da base de cálculo da CIDE, vencidos os Conselheiros Walker Araújo que dava provimento integral, os Conselheiros Sarah Maria Linhares de A. Paes de Souza e José Renato P. de Deus que davam provimento em maior extensão para excluir os juros de mora sobre a multa de ofício e Paulo Guilherme Déroulède que negava provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se relatório encartado no acórdão recorrido, que segue transcrito:

Trata o processo de auto de infração, fls. 2416/2422, para cobrança da Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico - CIDE, relativo ao ano-calendário de 2009, no valor de R\$ 19.852.311,57, 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 atuada 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 postal 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 prestador 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 inexistente 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 caso 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 dispendidos 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 autoridades competentes.

- 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.

Na apuração da CIDE, o valor da base de cálculo corresponde ao valor bruto da remessa (valor líquido da remessa + IRRF), já que o IRRF integra o rendimento auferido pelo beneficiário no exterior, ainda que a fonte pagadora brasileira tenha assumido seu ônus, e que não existe dispositivo legal que autorize a sua retirada da base de cálculo da CIDE.

BASE LEGAL para lançamento da CIDE - artigo 2º e parágrafos da Lei nº 10.168/2000; artigo 10, inciso III do Decreto nº 4.195/2002.

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.

Os cálculos dos valores lançados de ofício estão de acordo com as planilhas a seguir:

Planilha 1 – Cálculo do IRRF			
Período de Apuração (Diário – Data da Remessa)	Valor da Remessa	Base Tributável (Rendimento Reajustado)	Imposto Devido (15%)
31/03/2009	17.109.540,59	20.128.871,28	3.019.330,69
14/05/2009	29.823.745,72	35.086.759,67	5.263.013,95
22/05/2009	14.159.411,76	16.658.131,48	2.498.719,72
01/07/2009	15.876.993,67	18.678.816,08	2.801.822,41
22/07/2009	16.972.247,36	19.967.349,84	2.995.102,48
30/07/2009	15.827.850,91	18.621.001,07	2.793.150,16
30/07/2009	1.091.575,92	1.284.206,96	192.631,04
18/08/2009	9.286.201,44	10.924.942,87	1.638.741,43
30/09/2009	16.571.763,08	19.496.191,86	2.924.428,78
09/10/2009	5.610.656,75	6.600.772,65	990.115,90
22/10/2009	191.305,68	225.065,51	33.759,83
29/10/2009	670.108,63	788.363,09	118.254,46
10/12/2009	20.377.437,86	23.973.456,31	3.596.018,45
10/12/2009	593.304,93	698.005,80	104.700,87
29/12/2009	4.582.503,88	5.391.181,04	808.677,16
TOTAL	168.744.648,18	198.523.115,51	29.778.467,33

Planilha 2 – Cálculo da CIDE		
Período de Apuração (Mensal – Mês da Remessa)	Base Tributável (Remessa Bruta no Mês)	Contribuição Devida (10%)
Março/09	20.128.871,28	2.012.887,13
Maio/09	51.744.891,15	5.174.489,12
Julho/09	58.551.373,95	5.855.137,40
Agosto/09	10.924.942,87	1.092.494,29
Setembro/09	19.496.191,86	1.949.619,19
Outubro/09	7.614.201,25	761.420,13
Dezembro/09	30.062.643,14	3.006.264,31
TOTAL	198.523.115,50	19.852.311,57

Valor do crédito tributário apurado:

TRIBUTOU OU CONTRIBUIÇÃO	VALOR ORIGINAL	MULTA DE OFÍCIO	JUROS	TOTAL
IRRF	29.778.467,33	22.333.850,51	11.946.396,42	64.058.714,26
CIDE	19.852.311,57	14.889.233,68	7.821.772,16	42.563.317,41

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

Inconformada, a autuada apresentou impugnação em 03/02/2014, fls. 2484/2566, com as seguintes alegações:

- alega a tempestividade da impugnação.

Das preliminares - Nulidade

- preliminar de nulidade, já que não foi estabelecido qual vício levou a ser desconsiderados e requalificados os contratos de afretamento e de prestação de serviços, o que acarreta falta de fundamentação do lançamento, e prejuízo ao direito de defesa.

- ainda em preliminar, a autoridade fiscal fez constar fundamentação subsidiária – inaplicabilidade da alíquota zero do IRRF prevista no artigo 1º, inciso I da Lei nº 9.481/97, em razão da natureza da embarcação afretada – o que demonstra incerteza acerca das razões que justificariam o auto de infração, fulminando sua validade, sobretudo no caso da CIDE, que sequer estaria respaldada por essa fundamentação subsidiária.

Do mérito

Validade dos negócios jurídicos. Subsistência dos contratos de afretamento em todos seus efeitos - Coligação de Contratos

- os contratos de afretamento e prestação de serviços são válidos, cabendo ao auditor fiscal demonstrar a existência de vício que maculasse a recepção destes negócios jurídicos pelo ordenamento legal, especialmente os artigos 104 e 107 da Lei nº 10.406/2002 - Código Civil.

- nos termos do artigo 110 do CTN, a autoridade fiscal deveria ter sujeitado as remessas ao exterior a título de afretamento de embarcação ao tratamento que a lei tributária prevê – artigo 1º, inciso I da Lei nº 9.481/97.

- como não foi contestada a validade dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, ou as manifestações de vontade neles expressadas, a autoridade fiscal não poderia ter ignorado o tratamento tributário próprio previsto pela legislação tributária.

- são inconsistentes dos indícios apontados pela autoridade fiscal para concluir pela existência de um único contrato de prestação de serviços firmado com pessoa jurídica estrangeira.

- a coligação entre empresas encontra amparo legal, o que não lhes desautoriza firmarem negócios jurídicos distintos e independentes entre si.

- a mera coligação entre pessoas jurídicas não seria suficiente para desconsiderar e requalificar diferentes negócios jurídicos, ensejando a confusão entre empresas estrangeiras e nacionais para justificar o lançamento.
- a coligação de negócios jurídicos já foi estudada pela doutrina civilista, a qual ensina que não é ilegal ou irregular, e sequer resulta na perda da individualidade.
- assim, a união com dependência recíproca voluntária, verificada pela autoridade fiscal a partir da análise dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, não poderia resultar no entendimento de que são contratos mistos de prestação de serviços com fornecimento da unidade de perfuração.
- os contratos têm execução simultânea para fins de habilitação e concessão dos benefícios do REPETRO, nos termos da IN SRF nº 844/2008, alterada pela IN SRF nº 941/2009.
- contesta a afirmação da autoridade fiscal de que os valores pagos nos contratos de afretamento seriam superiores aos valores de mercado das unidades afretadas, o que reforçaria o entendimento de que os contratos seriam de prestação de serviços de perfuração de poços prestados pelos grupos econômicos.
- não há na legislação tributária qualquer método de avaliação e questionamento de preços pactuados entre pessoas jurídicas não vinculadas, sendo que este indício se funda somente no que a autoridade fiscal entenderia como o preço correto para um afretamento de embarcações.
- inúmeras locações de bens móveis por períodos tão extensos podem alcançar o valor de aquisição, o que não altera a natureza do contrato de locação de bens, e sequer autorizam a autoridade fiscal desconsiderar e requalificar os contratos de afretamento e de prestação de serviços.
- outro indício que contesta é quanto à atribuição dos encargos de manutenção e reparo das embarcações às empresas estrangeiras.
- é típico dos contratos de afretamento de embarcações que os custos de manutenção da embarcação sejam arcados pelo seu proprietário, sendo embutido no preço contratado, o que inclui também as análises e procedimentos necessários para que a embarcação possa estar apta a atender sua finalidade principal: a perfuração de poços de petróleo.
- o STJ já decidiu que presença de serviços de assistência técnica conexos à locação de um bem móvel não altera a natureza daquele contrato, não incidindo o ISS sobre os valores.
- quanto à diferença dos valores dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, afirma que a autoridade fiscal não tem parâmetro ou know-how para comparar e refutar os preços, sendo de conhecimento comum que as embarcações da espécie sonda de perfuração offshore possuem valor colossal.

- *é impossível desconsiderar os contratos de afretamento e de prestação de serviços com base na simulação e ou no abuso de formas.*

- *não restou comprovado qualquer descumprimento das obrigações contratualmente previstas, o que afasta a simulação.*

- *não ocorreu abuso de formas, já que a verificação de prestação de serviços conexos ao afretamento de embarcações não leva a um tratamento tributário distinto daquele do afretamento a casco nu, devendo ainda ser aplicada a alíquota zero do IRRF, prevista no artigo 1º, inciso I da Lei nº 9.481/97, sem haver qualquer exigência sob a rubrica da CIDE.*

- *ademais, o artigo 116, § único do CTN não foi convertido em Lei, não sendo auto aplicável, o que torna impossível a desconsideração dos contratos de afretamento e de prestação de serviços.*

Reconhecimento da estrutura contratual adotada pela Receita Federal do Brasil – Regime Aduaneiro Especial do REPETRO

- *a Receita Federal conhece a estrutura contratual adotada - contratação segregada e simultânea do afretamento de embarcações da espécie sonda de perfuração offshore e dos seus serviços conexos - até estimulando-a ao regulamentar o REPETRO, com as IN SRF nº 844/2008, alterada pela IN SRF nº 941/2009.*

- *se o ordenamento jurídico vigente à época dos supostos fatos geradores contemplava normas jurídicas que disciplinavam e estimulavam a adoção da estrutura contratual, penalizar esta contribuinte por fazer uso desta é um contra senso que não deve ser admitido.*

- *os contratos já foram objeto de análise pela Receita Federal do Brasil quando da habilitação no REPETRO, sendo reconhecido a natureza dos negócios jurídicos como efetivos contratos de afretamento de embarcações e prestações de serviços, pois, do contrário, não seriam concedidas as devidas habilitações.*

- *o entendimento da autoridade fiscal vai de encontro ao resultado das avaliações anteriores, pois entende que os contratos de afretamento e de prestação de serviços seriam um único contrato de prestação de serviços de perfuração com fornecimento da unidade de perfuração, o qual teria sido acordado com aquelas empresas estrangeiras.*

- *essa divergência de posturas fere o princípio que consagra a boa-fé objetiva, de modo a impedir que autoridades administrativas venham a proferir decisões contraditórias, que fulminem a segurança jurídica.*

- a impossibilidade de agir de forma contrária ao posicionamento adotado anteriormente está previsto no artigo 146 do CTN, citando ementa de Acórdão do CARF neste sentido.

Da diferença entre o afretamento da sonda de perfuração e a prestação de serviços

- a distinção dos afretamentos de embarcações contratados para uma prestação de serviços é evidente, atraindo para si tratamento tributário distinto.

- os contratos de afretamento foram firmados pela modalidade de afretamento a casco nu, prevista no artigo 2º, inciso I da Lei nº 9.432/97, que comporta somente a locação das embarcações em si, não compreendendo outras atividades humanas auxiliares, o que se resume na obrigação de dar.

- a locação de bem móvel não pode ser entendida como um serviço, conclusão ratificada pela Súmula Vinculante nº 31 do STF.

- quanto ao afretamento a casco nu, o STJ aplica o mesmo entendimento do STF, não havendo incidência do ISS.

- ao firmar os contratos de afretamento de embarcações da espécie sonda de perfuração offshore a casco nu, a impugnante obteve esses bens, livres e desembaraçados, cabendo ao seu pessoal e demais prestadoras de serviços, executar as atividades própria da exploração e produção de campos de petróleo.

- entre esses prestadores de serviços encontra-se aquele qualificado a operar a sonda de perfuração, cujo corpo técnico fica sob a gestão da equipe da impugnante, pois detém o know-how e direito de explorar e produzir os campos de petróleo.

- foi opção da impugnante o afretamento das embarcações da espécie sonda de perfuração offshore, assim como as prestações de serviços foram contratados por várias pessoas jurídicas, cujo resultado final permite que a impugnante possa conduzir a exploração e produção de petróleo e gás natural.

- os contratos de afretamento e de prestação de serviços diferenciam-se pelo seu objeto – afretamento X prestação de serviços; obrigação de dar X obrigação de fazer, e também pelas empresas contratadas.

- os contratos de afretamento a casco nu pactuados pela impugnante não comportam a prestação de serviços, o que afasta qualquer entendimento de que as remessas feitas ao exterior poderiam sofrer exigência sob a rubrica da CIDE.

Contrato de prestação de serviços com empresas nacionais – não incidência da CIDE.

- a autoridade fiscal desconsiderou e requalificou os contratos firmados, afirmando que estes consistiriam em um único contrato de prestação de serviços com fornecimento da unidade de perfuração, e ainda sugeriu que teriam sido celebrados unicamente com as empresas estrangeiras.

- no entanto, da leitura do TVF não se depreende nenhuma razão para que se entenda que esses hipotéticos contratos de prestação de serviços com fornecimento de unidade de perfuração tenham sido firmados com as empresas estrangeiras, e não com as empresas brasileiras, detentoras do know-how de uma gama de serviços conexos ao afretamento das embarcações, de forma que não se poderá ignorá-las ou descredenciá-las, sem qualquer justificativa.

- caso um contrato de prestação de serviços de perfuração com fornecimento de unidade de perfuração tivesse de ser firmado unicamente com algum dos grupos da empresa – estrangeiras ou nacionais -, dever-se-ia entendê-los como estabelecidos com as empresas nacionais, as quais firmaram contratos cuja natureza é de prestação de serviços, fato que geraria um tratamento tributário distinto daquele que aplicou o autoridade fiscal, que maximizou a tributação com cobrança da CIDE e IRRF.

- ao entender as remessas ao exterior como contraprestações de serviços prestados por empresas nacionais, somente seria possível exigir a retenção do “IRRF” à alíquota de 1,5 % (um e meio por cento), prevista no artigo 647, caput, do Decreto nº 3.000/99 (“RIR”), não havendo que se falar na exigência de valores sob a rubrica da “CIDE”.

Aplicação da Convenção BRASIL-HUNGRIA às remessas feita em favor da STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KTF – artigo 2º desta convenção e a não incidência da CIDE.

- a autoridade fiscal deixou de se pronunciar quanto à aplicação da Convenção para Evitar a Dupla tributação firmada entre Brasil e Hungria, promulgada pelo Decreto Executivo nº 53/91, sobretudo no que diz respeito aos efeitos do artigo 2º quanto à exigência da CIDE, inobservando o previsto no artigo 98 do CTN.

- o artigo 2º da Convenção Brasil-Hungria prevê a manutenção das suas limitações à tributação mesmo nos casos que os Estados Contratantes criem outros tributos com fatos geradores semelhantes em períodos posteriores à celebração do tratado internacional, como é o caso da CIDE, que tem sua hipótese semelhante ao IRRF.

- o artigo 8º da Convenção Brasil-Hungria prevê que a tributação sobre lucros provenientes da exploração de embarcações deverá ser feita pelo Estado onde estiver localizada a direção efetiva da empresa que auferi-los, neste caso concreto, na Hungria, o que impede a cobrança da CIDE pelo Brasil; este entendimento é reforçado pelos artigos 9º e 10º da Convenção, ainda que existisse prestação de serviços prestado por pessoal mantido no outro Estado contratante.

- ainda que não se aplicasse o artigo 8º, caberia aplicação do artigo 7º, que determina que os rendimentos da empresa estrangeira só poderiam ser tributados no país de residência da beneficiária, ou seja, na Hungria, ainda mais considerando

tratar-se de afretamento a casco nu, onde apenas há a obrigação de disponibilizar o bem.

- o STJ vem utilizando o artigo 98 do CTN para fazer prevalecer os tratados internacionais quando colocados em confronto com a legislação interna, motivo pelo qual deve ser cancelado o lançamento seja em função do artigo 8º ou do 7º da Convenção Brasil-Hungria.

Da ilegalidade da inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE.

- inexistente dispositivo legal que disponha a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, conforme artigo 2º, § único da Lei nº 10.168/2000, que determina a incidência da contribuição sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior.

- a metodologia para o cálculo da CIDE incluindo o valor do IRRF não encontra amparo legal, sendo que o auditor fiscal citou Solução de Divergência nº 17, de 29 de junho de 2011, exarada pela COSIT, o que afronta o artigo 97 do CTN.

- cita ementa de Acórdãos do CARF que ratificam sua tese.

Impossibilidade de cobrança de juros de mora sobre valores exigidos a título de multa de ofício

- contesta a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

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

- a Câmara Superior de Recursos Fiscais já se posicionou neste sentido.

Sobreveio a decisão de primeira instância (fls. 4552/4574), em que, por unanimidade de votos, a impugnação foi julgada improcedente e o crédito tributário lançado integralmente mantido, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2009

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.

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

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

PAÍSES SIGNATÁRIOS DE TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO - INAPLICABILIDADE PARA CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

O acordo para evitar a dupla tributação entre o Brasil e a Hungria - Decreto nº 53/91, aprovado por meio do Decreto Legislativo nº 13, de 22 de junho de 1990 -, tem aplicação restrita, no caso da República Federativa do Brasil, ao “imposto federal de renda, excluídos o imposto de renda suplementar e o imposto sobre atividades de menor relevância”, não atingindo a CIDE, que possui natureza diversa, tratando-se de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

BASE DE CÁLCULO CIDE. PESSOA JURÍDICA BRASILEIRA. ASSUNÇÃO DO ÔNUS DO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF).

O valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus imposto do IRRF.

JUROS DE MORA INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO - BASE LEGAL

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em 19/8/2014, a recorrente foi cientificada da decisão primeira instância (fls. 4577/4579). Inconformada, em 25/6/2014, juntou o recurso voluntário de fls. 4582/4668, em que reafirmou as razões de defesa suscitadas na fase impugnatória. Em aditamento, a recorrente alegou nulidade da decisão de primeira instância, sob o argumento de que o referido julgado padecia de contradição interna insuperável, na medida em que os contratos de

afretamento e de prestação de serviço não foram desconsiderados ou requalificados e, ao mesmo tempo, fora mantida a exigência da CIDE lançada.

Em 22/10/2014, os autos foram enviados à PGFN, que apresentou contra razões ao recurso voluntário (fls. 4728/4760), a seguir resumidas:

1) Quanto às preliminares de nulidade, alegou que: a) o auto de infração não era nulo por falta de indicação do vício que ensejara requalificação dos contratos nem por existência de “fundamentação subsidiária”, porque o TVF deixara claro que a tributação incidira sobre a operação real e não sobre a operação aparente e a relação entre os argumentos apresentados pela fiscalização era paralela e aditiva, ou, quando muito, *a fortiori*, mas jamais exclusiva; e b) o acórdão recorrido não era passível de nulidade, por que não havia a alegada contradição interna;

2) Quanto ao mérito, alegou que: a) se os serviços eram prestados por partes relacionadas, pertencentes ao mesmo grupo econômico, a bipartição dos contratos de afretamento e prestação de serviços tinha apenas a finalidade de permitir o deslocamento da base tributável para o exterior no contexto do planejamento fiscal; b) o art. 146 do CTN vedava a revisão do lançamento em virtude de novo critério jurídico, mas no caso em tela não houve revisão de lançamento já efetuado, o que ocorreu foi análise de fatos apurados posteriormente à qualificação no Repetro, ou seja, a fiscalização diligenciou e apurou a circunstância de que a bipartição dos contratos, como declarada pela contribuinte, não correspondia à realidade da prestação dos serviços de prospecção de petróleo; c) a Convenção Brasil-Hungria contra bitributação da renda, não se aplicava à CIDE, mas tão somente ao imposto sobre a renda; d) no caso de a fonte pagadora assumir o ônus do IR, dever-se-ia considerar o tributo como parte integrante do valor pago ou creditado a terceiros e integrante da base de cálculo, segundo a inteligência dos artigos 344, § 3º, e 725 do RIR/1999, aplicados subsidiariamente à CIDE, nos termos do art. 3º, parágrafo único, da Lei 10168/2001; e e) a tese da impossibilidade de incidência de juros sobre a multa de ofício já se encontrava superada pela jurisprudência do CARF e do STJ.

Em 24/6/2015, por meio da petição de fls. 4798/4801, a recorrente noticiou a juntada aos autos do parecer jurídico de fls. 4829/4936 da lavra do Professor e Advogado Heleno Taveira Torres, em que apresentadas respostas para diversas questões de direito e fáticas suscitadas pela recorrente e objeto da presente lide.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

O litígio envolve questões preliminares e de mérito, que serão a seguir analisadas.

I Das Questões Preliminares

Em sede de preliminar, a recorrente alegou nulidade da atuação e do acórdão recorrido, com base em dois argumentos distintos: a) ausência de fundamento e prejuízo ao seu

direito de defesa, em razão da falta de indicação do vício que teria levado à desconsideração e requalificação dos contratos de afretamento e de prestação de serviços; e b) apresentação de fundamentação jurídica de ordem subsidiária, o que demonstrava incerteza sobre a fundamentação jurídica principal.

Da nulidade do auto de infração

Em relação à nulidade da autuação, a recorrente alegou que, como a fiscalização não havia indicado o vício que levava a desconsiderar e reclassificar os contratos de afretamento e de prestação de serviços por ela firmados, no seu entendimento, todos os contratos seriam válidos e, portanto, cumpridores dos requisitos exigidos pela legislação sob as mais diversas óticas (cambial, societária etc.). Em decorrência, a recorrente asseverou que essa conduta impingia “de nulidade o Auto de Infração em razão da sua falta de fundamentação e consequente prejuízo ao direito de defesa da RECORRENTE, nos termos dos artigos 10, inciso III, e 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72”.

Em seguida, recorrente tentou demonstrar que a fiscalização havia misturado os vícios de simulação e abuso de formas, “sem sequer adentrar nos meandros das supostas ilicitudes que ensejariam a desconsideração dos contratos firmados”. Ainda segundo a recorrente, “a tipificação do suposto vício no qual teriam incorrido os contratos de afretamento e de prestação de serviços deveria fazer parte do procedimento administrativo que acarretou no lançamento do crédito tributário ora combatido.”

A leitura dos bem elaborados argumentos evidencia a nítida intenção de levar a discussão atinente à legitimidade do lançamento em questão para o campo do mero formalismo, especialmente, dos requisitos de validade dos contratos de afretamento, em detrimento da análise da realidade dos negócio jurídico subjacente aos mencionados contratos de afretamento e de prestação de serviço.

No entanto, a análise dos fatos, objetiva e minuciosamente relatados no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 2380/2415, especialmente, o breve histórico das fiscalizações e autuações realizadas sobre as pessoas jurídicas atuantes no ramo prestação de serviços de prospecção, perfuração, completação e manutenção (*workover*) de poços de petróleo e gás, de forma clara e objetiva, revela que as pessoas jurídica prestadoras de serviços e as exploradoras, concessionárias de blocos de exploração ou operadoras de consórcio concessionário contratantes, planejaram e executaram, de forma artificial, um sofisticado modelo de contratação, estruturado com o único propósito de burlar o pagamento de tributos no País, especialmente, o pagamento do IRRF e da CIDE devida sobre os valores das remessas dos recursos financeiros enviados para a pessoa jurídica estrangeira supostamente afretadora e integrante do mesmo grupo econômico da pessoa jurídica brasileira, formalmente contratada para prestação dos serviços de prospecção e perfuração de poços de petróleo.

Para melhor compreensão do *modus operandi* e do modelo contratual engendrado para lhe conferir a roupagem de regularidade, passa-se a reproduzir o breve e elucidativo relato feito pela fiscalização nos excertos a seguir reproduzidos:

Apesar da grande quantidade de contratos examinada, o modelo de contratação não se modificava. Eram firmados dois contratos, um de afretamento de unidade de perfuração e um de prestação de serviços, realizados por duas empresas de um mesmo grupo econômico. Uma empresa nacional, que seria a

*contratada para prestação de serviços, e uma empresa estrangeira, que seria contratada para disponibilizar a unidade de perfuração a ser utilizada na prestação dos serviços, ambas pertencentes a um mesmo grupo econômico e em geral controladas por uma mesma **holding** desse grupo. A remuneração do contrato firmado com a empresa estrangeira não era submetida à tributação pelo imposto de renda na fonte vez que era tratada como decorrente de afretamento de embarcação amparado pela aplicação da alíquota zero, prevista no art. 1º da Lei 9.481/97.*

Chamava a atenção o fato da remuneração relativa ao contrato de afretamento corresponder à quase totalidade da contratação efetuada (em torno de 90% do montante contratado) e da parcela que cabia à prestação de serviço (em torno de 10%) não ser suficiente sequer para cobrir os custos decorrentes da atividade, gerando prejuízos contábeis e fiscais sucessivos para as empresas nacionais prestadoras dos serviços. Apesar de atuarem num ramo sabidamente lucrativo, as empresas nacionais prestadoras de serviços sempre apuravam prejuízos.

Nos procedimentos fiscais restou constatado que, durante a execução dos contratos e diante da desproporcionalidade dos valores remuneratórios, a receita atribuída à “prestação de serviços” não era suficiente sequer para fazer frente aos custos dos serviços prestados e que por essa razão parte do valor pago à empresa estrangeira retornava ao Brasil na forma de aportes em favor da empresa nacional. As empresas nacionais prestadoras de serviços não se submetiam a qualquer tributação. Por um lado se valiam da dedução de custos/despesas que pertenciam de fato à empresa estrangeira e, por outro, registravam os recursos que retornavam do exterior sob denominações diversas, tais como reembolsos de custos, empréstimos etc, mantidos ao largo da tributação.

A autoridade fiscal visualizou então artifício de triangulação, com intuito de mascarar uma única contratação, objetivo real do grupo econômico contratado e das concessionárias exploradoras e produtoras de petróleo e gás, qual seja, a prestação dos serviços de prospecção, perfuração, completação e "workover", de que o fornecimento da unidade de perfuração/sondagem fazia parte.

Nos itens seguintes ao relato fiscal transcrito, objetivamente, a fiscalização descreveu com precisão o fato motivador da autuação, tudo em conformidade com disposto no art. 10, III e IV, do Decreto 70.235/1972, que exige da autoridade fiscal a descrição dos fatos (a motivação do lançamento) e a indicação da disposição legal infringida, sem a necessidade de qualificação jurídica dos primeiros. E foi o que ocorreu no caso em tela. A autoridade fiscal descreveu o negócio jurídico real realizado entre a recorrente e as contratadas (a prestação de serviços de perfuração, sondagem e exploração de poços de petróleo e serviços correlatos) e afastou o negócio denominado afretamento, este formalizado com o nítido propósito de evitar a cobrança dos tributos incidentes nas operações de remessas de recursos para exterior, declaradas como retribuição pelo afretamento das embarcações, mas que, na realidade, representava a remuneração pela efetiva prestação dos mencionados serviços técnicos.

Para demonstrar o artificialismo do suposto afretamento, no item V do citado relatório, autoridade fiscal apresentou o resultado da análise das principais cláusulas

contratuais contidas nos dois contratos de afretamento e nos dois contratos de prestação de serviços, colacionados aos autos (fls. 300/1107), vinculados e executados simultaneamente, que serviram de substrato formal para dar aparência de regularidade às remessas de recursos para as empresas estrangeiras a título de remuneração pelos supostos afretamentos, conforme se infere dos relevantes trechos que seguem transcritos:

Nos citados instrumentos contratuais constam acordadas contratações em 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 prestador dos ditos serviços, respectivamente, TRANSOCEAN e STENA. A consequência tributária direta é que a maior parte do preço pago pela fiscalizada em decorrência de tais contratos (mais de 78% do total da contratação TRANSOCEAN/mais de 95% do total da contratação STENA) é atribuída ao chamado "afretamento da unidade" e destinada ao exterior sem a retenção do imposto de renda na fonte e sem a incidência da CIDE, enquanto que a menor parte é atribuída à prestação de serviços, paga no Brasil, e sujeita à tributação na fonte.

Da análise mais detida das cláusulas contratuais e dos documentos obtidos no decorrer do procedimento fiscal, o que se verifica é que, em verdade, tratam-se 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 de um lado, como contratante, a fiscalizada, e de outro, como contratadas, empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, detentor do equipamento e do Know-How da prestação de serviços de pesquisa e exploração de petróleo e gás, que atuam em conjunto, de forma interdependente, em responsabilidade solidária. (grifos não originais)

Dessa forma, sem ater-se aos meandros dos aspectos da qualificação jurídica dos fatos, a autoridade fiscal limitou-se a descrevê-los, conforme exige o art. 10, III, do Decreto 70.235/1972, o que constitui condição necessária e suficiente para motivação da autuação. E na precisa e objetiva descrição, para fins tributários, a autoridade fiscal afastou o negócio jurídico denominado contratualmente de afretamento de sonda ou navio-sonda de perfuração, fora do campo de incidência da CIDE, e considerou somente o real negócio jurídico da prestação de serviços de perfuração, sondagem e exploração de poços de petróleo. E ao assim proceder, a recorrente agiu em perfeita consonância com o disposto no art. 118 do CTN, que tem o seguinte teor:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Com base nesse preceito legal, para alcançar o fato jurídico tributário, para fins de tributação, a autoridade fiscal não estava obrigada a demonstrar os vícios legalidade existentes nos contratos formalizados para acobertar tais negócios. E uma vez apurado qual era o real negócio jurídico, com respaldo no art. 142 do CTN, procedeu o lançamento dos valores da CIDE devidos, calculados sobre os valores dos recursos financeiros enviados ao exterior a título de remuneração reais serviços prestados.

No caso, embora os fatos relatados e as cláusulas contratuais postas nos correspondentes instrumentos contratuais possam ser, juridicamente, qualificados de simulação ou abuso de forma, como corretamente fez a recorrente, a autoridade fiscal, acertadamente, não o fez e não estava obrigada a fazê-lo, porque, assim como no processo judicial, no âmbito do processo administrativo fiscal, a qualificação jurídica cabe à autoridade julgadora fazê-la e não à autoridade lançadora, cuja obrigação restringe-se a descrição dos fatos (art. 10, II, do Decreto 70.235/1972). Trata-se da aplicação do vetusto brocardo jurídico: “dê-me os fatos que te darei o direito (*da mihi factum, dabo tibi jus*).” Ademais, se tivesse qualificado como simulação os fatos apurados, a autoridade fiscal estava obrigada a provar o evidente intuito de fraude da recorrente e sancioná-la com multa de ofício qualificada e não com a multa de ofício normal, como foi feito.

A propósito, cabe consignar que, em situação similar a discutida nestes autos, quando atribuído o evidente intuito de fraude pela fiscalização, este Conselho afastou a qualificadora, com base nas razões explicitadas no voto condutor do acórdão nº 1202-001.067, proferido pelos integrantes da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção, de onde extrai-se os excertos pertinentes e relevantes que seguem transcritos:

A autoridade fiscal destacou, no TVF (fls. 469/470), a situação de fato ocorrida, quanto à efetiva representação da DIAMOND no Brasil pela recorrente e a sua verdadeira motivação.

Apointa que ocorreu simulação fraudulenta, em suma, pela existência de duas situações fáticas: uma aparente – contratos distintos de afretamento de plataformas de perfuração de poços de petróleo, e outro de prestação de serviços de perfuração de poços de petróleo; e outra real - uma única prestação de serviços de perfuração de poços de petróleo prestados por duas empresas em conjunto, que pertencem ao mesmo grupo econômico, sendo uma delas estrangeira e a outra brasileira (recorrente), ambas controladas indiretamente pela empresa estrangeira, DIAMOND OFFSHORE DRILLING INC.

[...]

Segundo a autoridade fiscal, “a simulação apontada se deu na segregação dos contratos, nas cláusulas contratuais, na segregação dos valores dos preços das taxas diárias estabelecidas para a remuneração dos referidos contratos, na transferência dos recursos de conta bancária no exterior e nos prejuízos fiscais apurados pela fiscalizada, e na atuação da Fiscalizada que de fato representou a empresa estrangeira no País”.

A recorrente sustenta que não houve qualquer planejamento tributário de sua parte, pois apenas se habilitou no processo licitatório, ficando obrigada às regras nele previamente estabelecidas.

A qualificação da multa de ofício, a teor do art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96, é medida extrema que exige a demonstração do efetivo intuito de fraudar o Fisco. O ônus de provar o evidente intuito doloso é da autoridade fiscal, não competindo ao contribuinte fazer prova contra si mesmo.

Do exame dos autos, não restou demonstrada a participação ativa da recorrente na elaboração do contrato firmado com a PETROBRÁS, com o fito de caracterizar situação simulatória, nos termos do art. 167, § 1º, do Código Civil Brasileiro.

A atuação de empresas do mesmo grupo econômico (DIAMOND e a recorrente) de forma conjugada e informal, com confusão de bens materiais e humanos, como se viu, descaracterizou a veracidade do conteúdo do contrato, impondo a tributação dos valores omitidos. Todavia, essa constatação não implica necessariamente na configuração de conduta dolosa para fins de responsabilização criminal.

Embora a recorrente tenha firmado contrato de prestação de serviços em condições econômico-financeiras desiguais, isso não configura a alegada simulação, da forma como descrito pela autoridade fiscal.

Diante da falta de evidência de conduta dolosa, não se justifica o agravamento da penalidade.

De todo modo, não se pode olvidar da importância da qualificação jurídica dos fatos e uma vez realizada pela autoridade lançadora, certamente, em muito facilita a atividade de defesa e de julgamento do litígio, porém, em consonância com o referido preceito legal, no âmbito da atividade de lançamento, a referida qualificação jurídica não representa requisito imprescindível para a validade da autuação. Logo, se não realizada pela autoridade fiscal, tal omissão não macula a higidez da autuação de modo a prejudicar o direito de defesa da autuada, como alegou a recorrente.

O segundo argumento de nulidade também não procede. A uma, porque a alegada fundamentação jurídica subsidiária diz respeito apenas aos requisitos atinentes à não cobrança do IRRF, não objeto da presente autuação. A duas, porque não se trata de fundamentação subsidiária, mas complementar, conforme a seguir demonstrado.

De fato, ao contrário do alegado pela recorrente, os argumentos apresentados pela autoridade fiscal são de natureza complementar e não subsidiária. No TVF, a autoridade fiscal demonstrou que, no caso em tela, além do requisito material (os pagamentos não foram decorrentes de receita de afretamento) também não houve o cumprimento do requisito formal (autorização da autoridade competente), para que a recorrente fosse beneficiária da alíquota zero do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), prevista no art. 1º, I, da Lei 9.432/1997, que, na data dos fatos, tinha o seguinte teor, *in verbis*:

Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.97)

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;

[...].

Para espancar qualquer dúvida a respeito, segue transcrito os trechos em que autoridade fiscal apresentou esse argumento adicional para demonstrar que o suposto afretamento fora apenas um artifício utilizado na tentativa de descaracterizar a real natureza jurídica das remessas ao exterior e assim burlar a incidência da CIDE sobre os reais pagamentos remetidos ao exterior a título de remuneração pelos serviços prestados pelas pessoas jurídicas estrangeiras contratadas:

Note-se ainda que a Lei 9.432/97 estabelece que o afretamento de embarcação estrangeira depende de autorização de órgão competente (art. 9º da Lei), qual seja, a Agência Nacional de Transportes Aquaviários - ANTAQ.

No caso sob análise, verificou-se que a empresa TRANSOCEAN BRASIL LTDA, prestadora de serviços contratada da fiscalizada, buscou inclusive obter junto à ANTAQ Termo de Autorização e Certificado de Autorização de Afretamento - CAA para a unidade de perfuração SOVEREING EXPLORER (objeto do contrato firmado com a fiscalizada). Nessa mesma solicitação afirmou ser a importadora da unidade; que a unidade é uma sonda de perfuração e que a “Unidade prestará serviços de perfuração de poços de petróleo e/ou gás”. Em resposta a ANTAQ, por meio do Ofício 00066/2010-SNM, datado de 06 de maio de 2010 (cópia anexada ao processo administrativo fiscal), respondeu não ser sua atribuição autorizar “o afretamento deste tipo de embarcação” e ressaltou que, no caso, tal espécie de autorização caberia somente às embarcações destinadas ao apoio logístico da unidade de perfuração.

Essa pronúncia da ANTAQ deixa patente que a utilização do termo/forma “afretamento” para enquadrar os contratos firmados pela fiscalizada é de fato incabível: a autoridade legal não o reconhece como sendo o afretamento previsto na Lei 9.432/97 para o qual detém a competência para autorizar sua realização; e esclarece que navio-sonda não é embarcação de apoio.

*À luz do disposto na Lei 9.432/97 e dos esclarecimentos trazidos no Ofício 00066/2010-SNM/ANTAQ, **cabe rememorar neste ponto os requisitos impostos pelo art. 1º da Lei 9.481/97 para a aplicação da alíquota zero do IRRF. Um deles a “natureza dos pagamentos efetuados” - necessariamente há que se tratar de receitas de fretes, afretamentos, alugueis e arrendamentos - e outro segundo o qual a alíquota do imposto fica reduzida a zero no caso de receitas de afretamentos que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes.** Ora, analisados o disposto na Lei 9.481/97 em confronto com o pronunciamento da ANTAQ, a consequência lógica é a de que se não se trata das hipóteses para as quais é exigida a autorização pela autoridade competente, então não se trata do afretamento para o qual a Lei possibilitou a aplicação da alíquota zero, pois este*

necessariamente tem como requisito a sua aprovação pela autoridade competente.

Com efeito, se por um lado o relato dos casos concretos, mediante análise do contratualmente acordado e dos demais documentos apresentados, já trouxe farta comprovação de que os pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras contratadas pela fiscalizada correspondiam de fato à remuneração por serviços prestados - e daí tem-se que o requisito legal “natureza dos pagamentos - receitas de fretes, afretamentos, aluguéis e arrendamentos” restou não atendido nos casos sob análise -, por outro é cabível ainda afirmar que a necessária aprovação pela autoridade competente também não ocorreu. (grifos em negrito e sublinhados não constam do original)

Os destaques acima deixa evidenciado que, diferentemente do alegado pela recorrente, em vez de subsidiários, a autoridade fiscal demonstrou que os referidos requisitos eram cumulativos, logo, o descumprimento de qualquer um dos dois implicava na perda do referido benefício fiscal. Em outras palavras, a autoridade fiscal demonstrou que a recorrente não cumpriu nenhum dos dois requisitos, porque (i) os recursos financeiros remetidos às referidas pessoas jurídicas estrangeiras não foram provenientes de receitas de afretamento e, por conseguinte, não se tratava de atividade de afretamento, e (ii) os serviços prestados pelas pessoas jurídicas estrangeiras contratadas pela recorrente não necessitava de aprovação da ANTAQ, o órgão competente para autorizar afretamento de embarcações estrangeiras, nas condições estabelecidas no art. 9º da Lei 9.432/1997, a seguir reproduzido:

Art. 9º O afretamento de embarcação estrangeira por viagem ou por tempo, para operar na navegação interior de percurso nacional ou no transporte de mercadorias na navegação de cabotagem ou nas navegações de apoio portuário e marítimo, bem como a casco nu na navegação de apoio portuário, depende de autorização do órgão competente e só poderá ocorrer nos seguintes casos:

I - quando verificada inexistência ou indisponibilidade de embarcação de bandeira brasileira do tipo e porte adequados para o transporte ou apoio pretendido;

II - quando verificado interesse público, devidamente justificado;

III - quando em substituição a embarcações em construção no País, em estaleiro brasileiro, com contrato em eficácia, enquanto durar a construção, por período máximo de trinta e seis meses, até o limite:

a) da tonelage de porte bruto contratada, para embarcações de carga;

b) da arqueação bruta contratada, para embarcações destinadas ao apoio.

Parágrafo único. A autorização de que trata este artigo também se aplica ao caso de afretamento de embarcação estrangeira para a navegação de longo curso ou interior de percurso

internacional, quando o mesmo se realizar em virtude da aplicação do art. 5º, § 3º.

Assim, como não eram utilizadas nas atividades de transporte ou de apoio portuário ou marítimo, mas na prestação “de serviços de perfuração de poços de petróleo”, conforme informação prestada à ANTAQ pela própria contratada TRANSOCEAN BRASIL LTDA., as sondas ou navios-sonda utilizados na perfuração de poços de petróleo, prescindiam de autorização da ANTAQ, conforme expressamente informou o referido órgão à fiscalização da RFB.

Com base nessas considerações, fica demonstrado que, na autuação em apreço, não existem dois fundamentos jurídicos distintos, conforme alegado pela recorrente, mas apenas um fundamento jurídico, ou seja, que os valores remetidos às pessoas jurídicas contratadas foram decorrente da retribuição pela prestação de serviços de “perfuração, sondagem e exploração de poços de petróleo”.

Por todas essas razões, rejeita-se a presente preliminar de nulidade.

Da nulidade do acórdão recorrido.

A recorrente alegou nulidade da decisão de primeira instância, sob o argumento de que o referido julgado padecia contradição interna insuperável, na medida em que os contratos de afretamento e de prestação de serviços não foram desconsiderados ou requalificados e, ao mesmo tempo, fora mantida a exigência da CIDE lançada.

Diferentemente do alegado, entende-se que a decisão em questão decidiu a lide de forma coerente e em consonância com o fundamento jurídico da autuação, ou seja, no sentido de que os valores remetidos às pessoas jurídicas estrangeiras contratadas foram decorrentes da retribuição pela atividade de prestação de serviços de “perfuração, sondagem e exploração de poços de petróleo” e não em decorrência da atividade de afretamento, conforme a seguir demonstrado, quando da análise das questões meritórias.

No caso em tela, ressalta-se novamente, a autoridade lançadora, para fins tributários, não acatou apenas as declarações contratuais, que no entendimento, não representavam o real negócio jurídico celebrado entre a recorrente e as contratadas, mas, preservou as demais declarações, condições e cláusulas contidas nos referidos contratos relacionadas com a atividade de prestação dos referidos serviços de perfuração. Em outras palavras, afastou as declarações não verdadeiras e preservou o conteúdo verídico dos contratos, porque notoriamente válidos na substância e na forma.

Embora tenha se expressado de forma diferente, na essência, esse também foi entendimento externado pela recorrente nas razões de defesa meritórias, externadas no excerto extraído no recurso voluntário, que segue transcrito:

Com efeito, a autuação ora impugnada se origina do exercício da D. Autoridade Fiscal por desconsiderar e requalificar os negócios jurídicos firmados pela RECORRENTE, os quais foram considerados - cada contrato de afretamento e respectivo contrato de prestação de serviços - um único contrato de prestação de serviços de perfuração de poços de petróleo com pessoas jurídicas estrangeiras, sujeitos, dessa forma, à incidência da “CIDE”. (grifos não originais)

Assim, ao revelar conhecimento do real motivo da autuação e do fundamento da decisão, a própria recorrente, implicitamente, reconhece que não houve a alegada

contradição. Em decorrência, inexistiu o alegado vício de contradição e qualquer razão para a declaração de nulidade da decisão recorrida.

II Das Questões de Mérito

No mérito, o cerne da controvérsia cinge-se à ocorrência do fato gerador da contribuição lançada, especificamente, quanto ao real tipo de atividade econômica contratada pela recorrente das empresas estrangeiras. Segundo a recorrente, ela contratou duas atividades econômicas distintas, sendo uma de afretamento de sondas de perfuração de poços de petróleo e gás contratada com pessoa jurídica estrangeira e o outro de prestação de serviços de perfuração/exploração de petróleo e gás contratado com pessoa jurídica sediada no Brasil.

De outra parte, a fiscalização apurou que a real atividade econômica contratada pela recorrente das referidas pessoas jurídicas estrangeiras fora a prestação de serviços de perfuração e exploração de poços de petróleo. Em decorrência dessa constatação, concluiu a autoridade fiscal que os recursos financeiros remetidos às referidas pessoas jurídicas domiciliadas no exterior a título de retribuição pelo suposto afretamento, na verdade, representavam remuneração pelos serviços técnicos de perfuração e exploração de poços de petróleo por elas prestados à recorrente, que estavam sujeitos a incidência da CIDE, nos termos do art. 2º, §§ 2º a 5º, da Lei 10.168/2000, e do art. 10, III, do Decreto 4.195/2002, que regulamentou o disposto no referido diploma legal. Eis redação dos citados dispositivos:

LEI 10.168/2000

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. (Vide Decreto nº 6.233, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)

[...]

*§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de **contratos que tenham por objeto serviços técnicos** e de assistência administrativa e semelhantes a serem **prestados por residentes ou domiciliados no exterior**, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)*

*§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput **e no § 2º deste artigo**. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)*

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento). (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. (Incluído pela Lei nº 10.332, de 2001)

[...]

DECRETO 4.195/2002

*Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou **remuneração**, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:*

[...]

*III - **serviços técnicos** e de assistência administrativa e semelhantes;*

[...]. (grifos não originais)

Na presente autuação, não há controvérsia sobre a inclusão dos serviços técnicos de perfuração e exploração de poços de petróleo no campo de incidência da CIDE, bem como sobre a cobrança da referida contribuição sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior.

No recurso em apreço, a autuada reafirmou a sua discordância com autuação e apresentou as razões de defesa a seguir analisadas.

Da validade dos negócios jurídicos e subsistência dos contratos de afretamento para todos os efeitos.

Inicialmente, cabe esclarecer que, nas razões de mérito, em vez de insistir no argumento de que a autoridade fiscal abstivera-se de identificar o vício incorrido nos referidos contratos de afretamento e de prestação de serviços, de forma explícita, a recorrente revelou ter pleno conhecimento do motivo da autuação.

Com efeito, logo no início da exposição defensiva meritória, a recorrente expressamente afirmou que a autoridade fiscal havia desconsiderado e requalificado “os negócios jurídicos” (em vez dos contratos, como alegado nas preliminares), para considerar “um único contrato de prestação de serviços de perfuração de poços de petróleo com pessoas jurídicas estrangeiras, sujeitos, dessa forma, à incidência da ‘CIDE’”. E com essa manifestação a recorrente demonstrou ter entendido o motivo da autuação, ou seja, a desconsideração da atividade de afretamento das referidas unidades de perfuração (sondas ou navios-sonda) e a consideração apenas da atividade de prestação de serviços de perfuração, sondagem e exploração de poços de petróleo.

No entanto, a recorrente insistiu no argumento sobre a necessidade da declaração de invalidade dos referidos contratos, questão que se revelou irrelevante para o deslinde da controvérsia, ante a demonstração de que a declaração de nulidade dos referidos contratos era prescindível, haja vista que, para fins de tributários, segundo dispõe o art. 118, I, do CTN, a definição legal do fato gerador deve ser 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. E foi com base nessa premissa que a autoridade fiscal, após análise da estrutura contratual em cotejo com a real atividade exercida pelas contratadas, chegou a conclusão que os pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras correspondiam, de fato, à remuneração por serviços prestados e não por afretamento das referidas unidades de perfuração. A leitura dos excertos que seguem transcritos espanca qualquer dúvida a respeito:

Examinada a estrutura dos contratos, verifica-se que a bipartição destes em afretamento e serviços é meramente formal. A verdade material que se impõe, no desempenho dos contratos, é de que não há afretamento puro e simples - o fornecimento das unidades é parte integrante e indissociável dos serviços contratados.

Os pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras correspondem, de fato, à remuneração por serviços prestados, sujeita à incidência do IRRF e da CIDE, pois a natureza destes pagamentos, ou por outra, a verdadeira causa desses pagamentos, requisito essencial a ser observado para a aplicação da alíquota zero, não é definida apenas pelas cláusulas contratuais de um contrato isolado, mas também, e principalmente, pela realidade fática produzida no desempenho dos contratos vinculados e interdependentes.

Nesse aspecto, faz mister lembrar a lição posta no art. 118 do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66:

[...]

Embora o disposto no dispositivo legal transcrito prescindir de qualquer reparo ou ajuste quanto à clareza com que se refere à priorização do fato concreto em detrimento da forma, é salutar enfatizar que ao Direito Tributário, na busca da constatação ou não da ocorrência do fato gerador do tributo, importa a materialização ou não deste e não a forma pela qual é tratado. Nas palavras do ilustre tributarista Marco Aurélio Greco, “os negócios jurídicos podem ser vistos não apenas da perspectiva da vontade individual, mas também da sua inserção contextual e do comportamento das partes. Ou seja, os negócios jurídicos não são aquilo que as partes ‘querem’, mas o que elas ‘fazem’. Disso decorre que a essência do negócio é dada por uma vontade dentro de um contexto, não por uma vontade isolada”¹

*O relato dos casos concretos, mediante análise do contratualmente acordado, já traz farta comprovação de que as empresas contratadas pela fiscalizada - a estrangeira e a nacional - representam um só grupo econômico, detentor tanto do equipamento, como do **know-how** para os serviços de pesquisa e exploração do petróleo, cujo objetivo é a prestação desses serviços e não o simples aluguel de um bem.*

Assim, como a autoridade fiscal absteve-se da apreciação da validade dos referidos contratos, certamente, os argumentos acerca validade dos atos jurídicos ou dos instrumentos contratuais que lhe deram suporte não têm relevância para o deslinde da controvérsia, porque trata-se de questão estranha a autuação, logo, dispensa qualquer comentário a respeito.

Em seguida, a recorrente alegou que a fiscalização “deveria ter sujeitado as remessas feitas ao exterior a título de afretamento de embarcação àquele tratamento que a lei tributária prevê”, ou seja, o art. 1º, I, da Lei 9.481/1997, o qual fora devidamente observado

¹ Planejamento Tributário, 2ª ed., Dialética, São Paulo, 2008, p. 521.

pela recorrente. Ainda relacionado com essa questão, a recorrente alegou que não era facultado à autoridade fiscal reduzir o alcance do que se entende pelo instituto do afretamento de embarcações ou se abster de aplicar suas normas correspondentes, nos termos do art. 110 do CTN.

Evidentemente, trata-se de alegação genérica, fora de contexto e que não reflete o teor do art. 110 do CTN, que limita a atuação do legislador e não da autoridade lançadora. Esta tem o dever de aplicar a norma legal vigente, conforme posta pelo legislador, sob pena de responsabilidade funcional. Ademais, de forma expressa, o referido dispositivo determina que a “lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.” E não há notícia de que o conceito ou instituto do afretamento esteja, expressa ou implicitamente, previsto na Constituição Federal de 1988.

De outra parte, o conjunto probatório coligido aos autos demonstra que não foi a autoridade fiscal quem alterou o conceito/instituto de direito privado, mas a própria recorrente, ao denominar de “afretamento de embarcação” o que materialmente era prestação de serviços de prospecção e perfuração de poços de petróleo. E com esse artifício visou beneficiar-se dos efeitos tributários decorrentes da indevida e impertinente alteração.

Na sequência, em vez de apresentar fatos e contraprovas no sentido de infirmar as alegações da fiscalização de que o negócio do afretamento tratava-se de mero artifício para fugir da cobrança dos citados tributos, a recorrente insistiu em apresentar alegações genéricas de cunho jurídico sobre questões estranhas à lide ou apenas a ela indiretamente relacionada. Nesse intento, a recorrente alegou que a coligação entre empresas não podia ser repreendida pela fiscalização, pois essa forma de organização societária estava prevista nos arts. 2º, § 3º, 243 e 265 da Lei 6.404/1976.

Acontece que a restrição à coligação de empresas não foi abordada em nenhum tópico da descrição dos fatos integrante do auto de infração, sequer de forma implícita, logo, trata-se de assunto estranho ao litígio.

Dando continuidade ao arsenal de alegações meramente jurídicas e estranhas ao objeto da lide, a recorrente alegou que o art. 127, II, do CTN, assegurava a independência entre estabelecimentos, especialmente, das pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico.

No caso, embora a autoridade fiscal tenha demonstrado o vínculo societário entre as pessoas jurídicas contratadas pela recorrente e o artifício por esta engendrado, para a remessa de recursos financeiros ao exterior sem tributação do IRRF e da CIDE, essa abordagem visou apenas demonstrar a atuação conjunta e a interdependente entre as pessoas jurídicas contratadas sediadas no exterior e no País, pertencentes ao mesmo grupo econômico. Para a fiscalização, o fornecimento das unidades de perfuração constituía apenas parte instrumental, integrante e indissociável dos citados serviços contratados. Para mais detalhe, leia-se os excertos extraídos do TVF, que seguem transcritos:

Nos citados instrumentos contratuais constam acordadas contratações em 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 prestador dos ditos serviços, respectivamente,

TRANSOCEAN e STENA. A consequência tributária direta é que a maior parte do preço pago pela fiscalizada em decorrência de tais contratos (mais de 78% do total da contratação TRANSOCEAN/mais de 95% do total da contratação STENA) é atribuída ao chamado "afretamento da unidade" e destinada ao exterior sem a retenção do imposto de renda na fonte e sem a incidência da CIDE, enquanto que a menor parte é atribuída à prestação de serviços, paga no Brasil, e sujeita à tributação na fonte.

*Da análise mais detida das cláusulas contratuais e dos documentos obtidos no decorrer do procedimento fiscal, o que se verifica é que, em verdade, tratam-se 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 de um lado, como contratante, a fiscalizada, e de outro, **como contratadas, empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, detentor do equipamento e do Know-How da prestação de serviços de pesquisa e exploração de petróleo e gás, que atuam em conjunto, de forma interdependente, em responsabilidade solidária.***

*Em relação à empresa prestadora de serviços TRANSOCEAN BRASIL LTDA, CNPJ 40.278.681/0001-79, conforme consta de seu contrato social, bem como de sua DIPJ relativa ao ano-calendário de 2009, a mesma pertence à época, e ainda pertence, às empresas SEDCO FOREX INTERNATIONAL INC (99,99% de participação) e TRANSOCEAN SEDCO FOREX VENTURES (0,01% de participação), ambas do grupo TRANSOCEAN, sendo a primeira resultado da fusão ocorrida em 1999 entre TRANSOCEAN OFFSHORE INC e SEDCO FOREX, quando então passou a se chamar TRANSOCEAN SEDCO FOREX INC. Em 2007, TRANSOCEAN e GLOBAL SANTA FÉ se fundem na busca para se tornar um dos maiores perfuradores offshore do mundo. Conforme informações de domínio público obtidas no seu **site na internet**, ao mesmo grupo TRANSOCEAN também pertence a TRANSOCEAN UK LIMITED, com quem foi firmado o contrato de afretamento.*

Da mesma forma, a empresa prestadora de serviços STENA SERVICES BRAZIL LTDA, CNPJ 03.713.668/0001-74. Segundo consta de seu contrato social e de sua DIPJ relativa ao ano-calendário de 2009, figuravam como seus sócios à época, e ainda figuram, a empresa STENA INTERNATIONAL S.A.R.L (99,99% de participação), holding internacional do grupo STENA à qual as empresas da atividade de perfuração ("drilling") do grupo estão subordinadas, e a empresa STENA MATIRITIME A.G. (0,01% de participação), também vinculada à STENA INTERNATIONAL SARL. Ao mesmo grupo STENA também pertence a STENA DRILLMAX I KTF - escritório na Hungria e endereço postal igual ao de STENA INTERNATIONAL S.A.R.L. -, com quem foi firmado o contrato de afretamento.

Relatórios Anuais e informações de domínio público coletados nos sites dos referidos grupos econômico na internet (www.deepwater.com (transocean) e www.stena.com), nos quais se pode constatar os respectivos organogramas, estruturas legais, atividades e endereços, foram anexados ao respectivo Processo Administrativo Fiscal.

*No contexto concreto das contratações efetuadas, em que pese a repartição formal em dois contratos, **a realidade dos fatos demonstra que inexistente 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.***

[...] (grifos não originais)

Esses fatos demonstram o vínculo societário entre as pessoas jurídicas estrangeiras contratadas e as pessoas jurídicas nacionais e que os contratos de afretamento foram celebrados com as primeiras apenas para evitar a incidência tributária sobre a atividade de prestação de serviços de perfuração, sondagem e exploração de poços de petróleo, efetivamente prestada pelas pessoas jurídicas estrangeiras.

Em vez contraditar tais fatos com argumentos pertinentes, a recorrente limitou-se em apresentar alegações meramente jurídicas dissociadas do real motivo da autuação, conforme demonstrado anteriormente.

Em relação à coligação (vinculação) e execução simultânea dos contratos de afretamento e prestação de serviços, após citação e transcrição de extenso texto de doutrina civilista sobre o assunto, a recorrente alegou que os mencionados contratos tinham sua execução simultânea visando não apenas atender necessidades comerciais das partes contratantes, mas também atender exigência da própria Receita Federal do Brasil, para fim de habilitação e concessão do regime especial Repetro, determinada no art. 5º, §§ 1º, II, 3º e 8º, e no art. 17, § 9º, da Instrução Normativa RFB 844/2008, com as inclusões das Instruções Normativas RFB nºs 441/2009 e 1.070/2010, a seguir transcritos:

Art. 5º O Repetro será utilizado exclusivamente por pessoa jurídica habilitada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

§ 1º Poderá ser habilitada ao Repetro a pessoa jurídica: (Redação dada pelo (a) Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

I - detentora de concessão ou autorização, nos termos da Lei no 9.478, de 6 de agosto de 1997, para exercer, no País, as atividades de que trata o art. 1º; e

II - contratada pela pessoa jurídica referida no inciso I para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, bem como as suas subcontratadas.

*II - contratada pela pessoa jurídica referida no inciso I **em afretamento por tempo** ou para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, bem como as suas subcontratadas. (Redação dada*

pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

[...]

§ 3º **O fornecimento de bens pela pessoa jurídica** mencionada no inciso II do § 1º poderá estar previsto em contrato de afretamento, de aluguel, de arrendamento operacional ou de empréstimo, **o qual deverá ter execução simultânea com o de prestação de serviços**. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 941, de 25 de maio de 2009)

§ 3º Quando a pessoa jurídica contratada de que trata o inciso II do § 1º não for sediada no País, poderá ser habilitada ao Repetro a empresa com sede no País por ela designada para promover a importação dos bens, observado o disposto na legislação específica. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

[...]

§ 8º Na hipótese prevista no § 9º do art. 17, as pessoas jurídicas de que trata o inciso II do § 1º poderão ser habilitadas ao Repetro com base no contrato de prestação de serviços, **desde que haja execução simultânea com os contratos de afretamento a casco nu**, de arrendamento operacional, de aluguel ou de empréstimo. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1089, de 30 de novembro de 2010)

[...]

Art. 17. A solicitação do regime será formulada mediante apresentação do Requerimento de Concessão do Regime (RCR), de acordo com o modelo constante do Anexo II à Instrução Normativa SRF nº 285, de 2003.

[...]

§ 9º Na hipótese de disponibilização de bem pela concessionária ou autorizada à empresa contratada para a prestação de serviços, será aceito, **para fins de concessão do regime de admissão temporária**, contrato de afretamento a casco nu, de arrendamento operacional, de aluguel ou de empréstimo, firmado entre a concessionária ou autorizada e a empresa estrangeira, desde que: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1089, de 30 de novembro de 2010)

I - esteja vinculado à execução de contrato de prestação de serviços, relacionado às atividades a que se refere o art. 1º; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1089, de 30 de novembro de 2010)

II - conste cláusula prevendo a transferência da guarda e da posse do bem. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1089, de 30 de novembro de 2010)

[...] (grifos não originais)

Inicialmente, cabe esclarecer que os denominados contratos afretamento foram celebrados com as pessoas jurídicas estrangeiras Stena Drillmax (Hungary) KTF (fls. 144/299) e Transocean UK Limited (TUKL) (fls. 512/799), respectivamente, em 7/8/2009 e 30/11/2007. Este último foi celebrado quando sequer existia as novas redações destacadas pela recorrente.

E os novos preceitos normativos destacados não amparam a pretensão da recorrente, porque, para fins de habilitação ao Repetro, eles exigem, além da vinculação e execução simultânea de contrato de afretamento a casco nu com o contrato de prestação de serviços, relacionado às atividades de pesquisa e lavra das jazidas de petróleo e de gás natural no País, que conste cláusula no contrato de afretamento prevendo a transferência da guarda e da posse do bem. E no caso em tela, não se vislumbra o atendimento de nenhuma das referidas condições, conforme a seguir demonstrado.

Entretanto, a análise dessa questão prescinde da caracterização e da definição do contrato de afretamento, que se encontra previsto, genericamente, nos arts. 566 a 574 no Código Comercial (Lei 556/1850) e, subsidiariamente, na Lei 9.432/1997 e na Resolução Normativa 01/2015 da ANTAQ, que dispõem sobre a regulação da navegação comercial de transporte de bens e pessoas.

Da caracterização e definição do contrato de afretamento.

No direito positivo brasileiro, as características principais do contrato de afretamento de embarcação encontram-se estabelecidas no art. 566 do vetusto Código Comercial, a seguir transcrito:

Art. 566 - O contrato de fretamento de qualquer embarcação, quer seja na sua totalidade ou em parte, para uma ou mais viagens, quer seja à carga, colheita ou prancha. O que tem lugar quando o capitão recebe carga de quanto se apresentam, deve provar-se por escrito. No primeiro caso o instrumento, que se chama carta-partida ou carta de fretamento, deve ser assinado pelo fretador e afretador, e por quaisquer outras pessoas que intervenham no contrato, do qual se dará a cada uma das partes um exemplar; e no segundo, o instrumento chama-se conhecimento, e basta ser assinado pelo capitão e o carregador. Entende-se por fretador o que dá, e por afretador o que toma a embarcação a frete.

E contrato de afretamento, denominado de Carta Partida ou *Charter Party* (CP) é um contrato típico, com lançamento obrigatório no órgão de registro de comércio, consoante estabelecido nos arts. 567 e 568 do citado diploma legal, a seguir reproduzidos:

Art. 567 - A carta-partida deve enunciar:

1 - o nome do capitão e o do navio, o porte deste, a nação a que pertence, e o porto do seu registro (artigo n.º. 460);

2 - o nome do fretador e o do afretador, e seus respectivos domicílios; se o fretamento for por conta de terceiro deverá também declarar-se o seu nome e domicílio;

3 - a designação da viagem, se é redonda ou ao mês, para uma ou mais viagens, e se estas são de ida e volta ou somente para ida ou volta, e finalmente se a embarcação se freta no todo ou em parte;

4 - o gênero e quantidade da carga que o navio deve receber, designada por toneladas, n.ºs, peso ou volume, e por conta de quem a mesma será conduzida para bordo, e deste para terra;

5 - o tempo da carga e descarga, portos de escala quando a haja, as estadias e sobre estadias ou demoras, e a forma por que estas se hão de vencer e contar;

6 - o preço do frete, quanto há de pagar-se de primagem ou gratificação, e de estadias e sobre estadias, e a forma, tempo e lugar do pagamento;

7 - se há lugares reservados no navio, além dos necessários para uso e acomodação do pessoal e material do serviço da embarcação;

8 - todas as mais estipulações em que as partes se acordarem.

Art. 568 - As cartas de fretamento devem ser lançadas no Registro do Comércio, dentro de 15 (quinze) dias a contar da saída da embarcação nos lugares da residência dos Tribunais do Comércio, e nos outros, dentro do prazo que estes designarem (artigo n.º 31).

Segundo o Direito Marítimo, o contrato de afretamento é o instrumento por meio do qual o fretador (proprietário da embarcação ou o armador proprietário) disponibiliza sua embarcação ou apenas o serviço da embarcação para o afretador (disponente da embarcação ou armador disponente ou beneficiário), que utilizará a embarcação na navegação marítima e fluvial para o transporte de mercadorias e/ou de pessoas. Em retribuição, o afretador remunera o fretador com a taxa de afretamento. No mesmo sentido, a definição veiculada no art. 2º, I, do Anexo Único da Resolução Normativa 01/2015 da ANTAQ, a seguir transcrito:

Art. 2º Para os fins desta Norma consideram-se:

*I - **afretamento**: contrato por meio do qual o fretador cede ao afretador, por certo período, direito total ou parcial sobre o emprego da embarcação, mediante taxa de afretamento, podendo transferir ou não a sua posse;*

[...] (grifo não original)

De acordo com essas definições, o contrato de afretamento apresenta dois elementos essenciais: o elemento estrutural, representado pelo objeto regulado (a embarcação), e o elemento funcional, consistente na cessão do direito de uso da embarcação na prestação dos serviços por meio dela executáveis (transportes de pessoas ou cargas, levantamento de dados sísmicos, exploração/perfuração de poços etc.).

Segundo a forma como a embarcação é disponibilizada ao afretador, a doutrina especializada classifica o contrato de afretamento nas seguintes três principais modalidades: a) afretamento por viagem (*voyage charter party*); b) afretamento por tempo (*time charter party*); e c) afretamento a casco nu (*bareboat charter party/by demise charter*).

Cada um desses tipos de contratos possui características próprias que os diferenciam. O contrato de afretamento por viagem é aquele em que o fretador disponibiliza a totalidade ou parte do espaço da embarcação ao afretador por uma viagem ou mais. Enquanto

que o contrato de afretamento por tempo é aquele em que o fretador disponibiliza a própria embarcação, armada, tripulada e em condições de navegabilidade, por tempo determinado. Enfim, o contrato de afretamento a casco nu é aquele em que o fretador disponibiliza para o afretador a embarcação completamente desarmada, ou seja, não tripulada e não equipada. Nesta modalidade contratual, a embarcação é tomada em afretamento desprovida do comandante, da tripulação e dos demais itens inerentes e necessários à navegação. Essa modalidade contratual assemelha-se ao contrato de arrendamento ou locação.

As referidas classificação e definição também foram adotadas pelo legislador na redação do art. 2º da Lei 9.432/1997, a seguir transcrito:

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, são estabelecidas as seguintes definições:

*I - **afretamento a casco nu**: contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação;*

*II - **afretamento por tempo**: contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado;*

*III - **afretamento por viagem**: contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens;*

[...] (grifos não originais)

O tipo de afretamento também define responsabilidade pela gestão da embarcação, que se divide em: gestão náutica e a gestão comercial. A primeira compreende as atividades de navegação, estabilidade e manobra da embarcação, ao passo que a segunda envolve atividades relacionadas diretamente com os serviços prestados por meio da embarcação, tais como o transporte da carga, que inclui o recebimento, transporte e entrega das cargas, além do acondicionamento e estivagem a bordo etc.

A responsabilidade pela gestão da embarcação varia conforme o tipo de contrato de afretamento. No contrato de afretamento por viagem a responsabilidade pelas gestões náutica e comercial é toda concentrada na pessoa do fretador. No contrato de afretamento por tempo a gestão da embarcação é dividida entre o fretador e afretador. A este cabe a gestão comercial e àquele a gestão náutica. Por fim, no contrato de afretamento a casco nu a responsabilidade pela gestão integral da embarcação cabe ao afretador, que concentra as gestões náutica e comercial da embarcação. A tabela a seguir resume os responsáveis pela gestão da embarcação:

Tipo de Contrato de Afretamento	Objeto	Responsável Pela Gestão Náutica	Responsável Pela Gestão Comercial
Por viagem	Prestação de serviço	Fretador	Fretador
Por tempo	Disponibilização/Prestação de serviço	Fretador	Afretador
A casco nu	Posse da embarcação	Afretador	Afretador

Com base nessas definições, passa-se analisar a real natureza dos mencionados contratos de afretamento e quem, de fato, assumiu e realizou a gestão náutica e comercial da embarcação.

A propósito, cabe consignar que, com base nas cláusulas dos referidos contratos e nas informações colhidas pela fiscalização com base nas folhas de pagamento, na escrituração contábil da própria atuada e nas informações prestadas pelas contratadas, em relação aos contratos de afretamento a fiscalização apurou o seguinte:

*Acaso se tratassem de contratações independentes de serviços e de afretamento, não seria admissível, portanto, que existissem profissionais como estes, ligados às atividades do afretamento, nos quadros das prestadoras de serviços. Mas no caso concreto é justamente o que se verifica. Nas relações dos trabalhadores que, segundo essas prestadoras de serviços, estavam vinculados aos contratos de serviços por elas firmados com a fiscalizada e prestavam serviços em decorrência destes contratos encontram-se profissionais como mestres de cabotagem, mestres da embarcação, operadores de lastro, operadores de posicionamento dinâmico da embarcação, marinheiros de convés e marinheiro de máquinas - **os chamados profissionais de náutica, responsáveis pelas atividades de condução, navegação e posicionamento da embarcação** - que deveriam estar afetos aos contrato de afretamento, se de fato existisse um afretamento autônomo. Mas não é caso.*

[...]

*Por outro lado, verifica-se ainda nas informações trazidas pelas prestadoras de serviços que **os cargos-chave e de maior hierarquia na atividade de perfuração, quais sejam os de Gerente de Instalação Offshore (Offshore Installation Manager - OIM), toolpusher (encarregado da sonda, responsável por toda a operação de perfuração), superintendente de perfuração e encarregado de planejamento e performance da sonda, eram ocupados por profissionais contratados e remunerados pelas empresas estrangeiras do grupo e não pela empresa nacional prestadora de serviços.** [...]*

***Os documentos apresentados pelas prestadoras de serviços nacionais não deixam dúvidas de que as atividades contratadas são desempenhadas indistintamente tanto por profissionais vinculados às empresas estrangeiras do grupo econômico como por profissionais por elas contratados** (estes - os diretamente contratados pelas empresas nacionais - em sua totalidade contratados para funções de execução e apoio, cuja escolaridade máxima exigida é a de 2º grau ou ensino médio), ou melhor dizendo, deixam claro que elas - estrangeiras e nacionais - prestam 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; evidenciando que, nos casos analisados, inexistente afretamento separado de prestação de serviços.** (grifos não originais)*

Assim, embora denominados de afretamento, o objeto real dos referidos contratos foi a prestação de serviços de perfuração, sondagem e exploração de poços de petróleo. Portanto, de fato, os únicos contratos existentes foram os de prestação de serviços, conforme concluiu a autoridade fiscal.

Em decorrência desses fatos, chega-se a conclusão que a recorrente, na suposta condição de afretadora, não assumiu nenhum dos referidos tipos de gestão, haja vista que as atividades de gestão náutica, consistente na navegação e posicionamento da unidade de perfuração, foram realizadas pelas empresas contratadas nacionais, enquanto que as atividades de gestão comercial, consistentes na prestação dos serviços de perfuração, sondagem e exploração de poços de petróleo foram realizadas pelas empresas estrangeiras.

Com essas considerações, resta demonstrado que, de fato, não existiu a atividade afretamento descrita nos respectivos contratos. E com mais razão, também não existiu o alegado contrato de afretamento a casco nu, em que o afretador assume a responsabilidade tanto pela gestão náutica quanto pela gestão comercial, o que, efetivamente, não ocorreu no caso em tela.

Da desproporção de valores dos contratos de afretamento em relação aos contratos de prestação de serviços.

A recorrente tentou justificar desproporção entre os valores dos contratos de afretamento e dos contratos de prestação de serviços com base na comparação entre os valores totais dos primeiros contratos durante todo o período de vigência e os valores dos equipamentos supostamente afretados e destes com o valor do aluguel de veículo nacional.

Porém, além de não ter provado os preços atribuído aos referidos equipamentos, a recorrente não informou qualquer parâmetro ou critério que demonstrasse a vinculação ou a relação direta entre o preço de mercado dos citados equipamentos e os correspondentes valores dos denominados contratos de afretamento, logo tais dados, não constitui elemento seguro para avaliação da razoabilidade dos valores os referidos contratos de afretamento. Da mesma forma, embora tenha apresentado provas, por se tratar de atividade e bem distintos dos que foram supostamente afretados, o preço de aluguel de veículos de passageiro nacional também não serve de referência adequada, para fim de avaliação da razoabilidade dos valores dos citados contratos de afretamento.

O preço de aquisição de bens destinados a prestação de serviços, sabidamente, serve de base para o cálculo do valor do encargo de depreciação apropriáveis, mensal ou anualmente, aos custos dos serviços prestados. Quanto a sua utilização como parâmetro ou critério de fixação do valor de contrato de afretamento não há qualquer evidência nos autos.

Diferentemente do alegado, há provas nos autos de que o critério de apuração da remuneração para as duas modalidades de contratos foi o mesmo e baseado nos indicadores de desempenho e produtividade (tais como a colocação e retirada do tubo de perfuração nos poços, manobrar o *riser*, puxar o *riser*, revestimento de tubos etc.), relativos à atividade de prestação de serviços de perfuração.

A alegação da recorrente teria algum alguma consistência se ela tivesse demonstrado que o critério de fixação da remuneração para os contratos de afretamento tivesse sido diferente do critério de fixação da remuneração para os contratos de prestação de serviços, isto é, com base no prazo de execução do contrato, ou durante o período em que os equipamentos tivessem ficado a disposição da recorrente, o que, de fato, não ocorreu.

Dessa forma, além de incongruente, o critério defendido pela recorrente contraria a forma de determinação da remuneração, efetivamente, utilizada nos denominados contratos de afretamento em apreço.

No que tange à atribuição dos encargos de manutenção dos referidos equipamentos, a recorrente alegou que era praxe do contrato de afretamento de embarcações, que os custos de manutenção fossem arcados pelo seu proprietário, o qual, a seu turno, embutiria, no preço contratado, “os valores que entende suficientes para cobrir tal custo, até mesmo diante do elevado nível de tecnologia e das demais especificidades relacionadas às embarcações da espécie sonda de perfuração *offshore*.”

Trata-se de alegação genérica, em tese, aplicável somente aos contratos de afretamento por tempo (em que o afretador recebe a embarcação **armada e tripulada**, para operá-la por tempo determinado), ou por viagem (no qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, **com tripulação**, à disposição do afretador para efetuar transporte de carga em uma ou mais viagens) que, evidentemente, não se amolda ao caso em tela, em que a prestação de serviços foi a atividade principal e não a acessória.

Pela mesma razão, também não se aplica ao caso em tela o entendimento esposado pelo STJ no julgamento do REsp 1.194.999/RJ, em que decidido que:

4. A existência de prestação de serviço de assistência técnica, em caráter acessório ao contrato de locação de bem móvel, não justifica a incidência do ISS sobre o valor total da operação, sob pena de ofensa à Súmula Vinculante 31/STF.

No referido julgado, a atividade de prestação de serviço de assistência técnica era acessória da atividade principal de locação de bem móvel, situação que não se vislumbra no caso em tela, pelas razões anteriormente explanadas.

A propósito da distribuição de valores entre o contrato de afretamento e do contrato de prestação de serviços, cabe informar que, a partir de 1º de janeiro de 2015, entrou em vigor o art. 106 da Lei 13.043/2014, que reenumerou o parágrafo único para § 1º e incluiu os §§ 2º a 8º, ao art. 1º da Lei 9.481/1997, que reduziu a zero a alíquota de IRRF incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, dentre os quais os decorrentes de receitas de afretamento. A novel redação ficou assim explicitada:

Art. 106. O art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 2º a 8º, reenumerando-se o atual parágrafo único para § 1º: (Vigência)

“Art. 1º

§ 1º

§ 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.

§ 3º 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, correspondente à data da apresentação da proposta pelo fornecedor, que é parte integrante do contrato.

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

§ 5º Para fins de verificação do enquadramento das remessas de afretamento nos limites previstos no § 2º, deverá ser desconsiderado o efeito da variação cambial.

§ 6º A parcela do contrato de afretamento que exceder os limites estabelecidos no § 2º sujeita-se à incidência do imposto de renda 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.

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

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

No caso, ainda que os denominados contratos de afretamento em apreço enquadrassem na novel regulamentação, por se tratar de norma posterior, obviamente, ela não se aplica aos fatos geradores anteriores a sua vigência.

Além disso, ainda que vigente, a referida norma não se aplicaria a situação vertente, haja vista que restou demonstrado que não houve o contrato de afretamento, muito menos sob a modalidade de afretamento a casco nu, porque, a recorrente, na condição de suposta afretadora, no curso da vigência do contrato, não assumiu a responsabilidade pelas gestões náutica e comercial. As provas coligidas aos autos comprovam que a gestão náutica da embarcação foi exercida pela empresa nacional e a gestão comercial pela empresa estrangeira, integrantes do mesmo grupo econômico.

Da impossibilidade de desconconsideração dos contratos de afretamento e de prestação de serviços com base na simulação ou no abuso de formas

A recorrente alegou que no TVF não fora demonstrado “qualquer descumprimento daquelas obrigações contratualmente previstas. Por conseguinte, não há que se falar na desvirtuação das vontades constantes dos contratos de afretamento e de prestação de serviços firmados pela RECORRENTE, isto é, de uma simulação.”

No que diz respeito ao abuso de formas, a recorrente alegou que a desconconsideração de contratos com base nessa figura jurídica também estaria prejudicada, porque, “ainda que se verificasse a prestação de serviços no bojo dos contratos de afretamento, tal fato não redundaria na requalificação dos contratos de afretamento para fins de submetê-los a outro tratamento tributário.”

Esses dois pontos foram analisados em sede de preliminar, assim, para evitar repetição desnecessária, remete-se ao que fora exposto no referido tópico e ao longo deste voto sobre o assunto.

Do reconhecimento da estrutura contratual adotada pela RFB no âmbito do Repetro.

A recorrente alegou que, quanto à natureza, os contratos ora questionados já haviam sido analisados e chancelados pelas autoridades fiscais da RFB no Repetro, logo a presente autuação representação mudança de critério jurídico.

Em relação a primeira alegação, a recorrente limitou-se a transcrever a mesma legislação anteriormente comentada e a apresentar os mesmos argumentos anteriormente analisados. Assim, para não repetir o que já fora apresentado, deixa-se de fazer qualquer comentário a respeito.

A alegação de que houve alteração de critério jurídico não tem procedência. A uma, porque o art. 146 do CTN trata de vedação de revisão de lançamento contra o mesmo sujeito passivo e quanto a fatos geradores ocorridos posteriormente a introdução do novo critério jurídico. Essa situação não ocorreu no caso em tela, pois, não há notícia de que a recorrente tenha sido autuada anteriormente com base em outro critério jurídico.

A duas, porque, no caso em tela, o que ocorreu foi a apuração de novos fatos não apreciados por ocasião da habilitação do Repetro, ou seja, a fiscalização diligenciou e apurou que a bipartição formal dos contratos fora feita de forma artificial, uma vez que, de fato, houve contratação apenas da prestação dos serviços de perfuração, sondagem e exploração de poço de petróleo.

A três, porque uma vez comprovado que os recursos remetidos ao exterior representava remuneração pela prestação de serviços técnicos sujeita a cobrança da CIDE, nos termos do art. 142 do CTN, era devida a autuação, sob pena de responsabilidade funcional da autoridade fiscal.

Da diferença entre o afretamento da sonda de perfuração e a prestação de serviços

A autuada alegou que os denominados contratos de afretamento foram firmados sob a modalidade de afretamento a casco nu, prevista no art. 2º, I, da Lei 9.432/1997, que não comportava prestação de serviços, mas tão somente a locação das embarcações em si, o que consistia, “essencialmente, em uma obrigação de dar, não comportando obrigações de fazer acessórias, de forma que sua natureza se equipara à locação de bem móvel”, o que atrairia a aplicação da Súmula Vinculante nº 31 do STF, que reconheceu a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bem móvel e o STJ, no julgamento do REsp nº 792.444/RJ, decidiu que os contratos de afretamento de navios a casco nu assemelhavam-se aos contratos de locação de bens móveis, logo, também não estavam sujeitos ao ISS, e, pela mesma razão, não havia incidência da CIDE sobre os pagamentos decorrentes dos referidos tipos de contratos de afretamento.

Trata-se de alegação de natureza jurídica, cuja pertinência pressupõe a prévia comprovação de que os contratos celebrados pela recorrente com as mencionadas empresas estrangeiras foram de afretamento e do tipo afretamento a casco nu. No entanto, conforme anteriormente demonstrado, embora denominado de afretamento, o objeto real dos referidos contratos era a prestação de serviços de perfuração, sondagem e exploração de poços de petróleo.

Entretanto, ainda que existentes os referidos contratos de afretamento, o que se admite apenas para argumentar, inequivocamente, tais contratos, inequivocamente, não foram do tipo afretamento a casco nu, porque não foi a afretadora quem assumiu a responsabilidade pelas gestões náutica e comercial da embarcação, mas próprias contratadas.

De fato, segundo apurou a fiscalização, quem assumiu a gestão náutica foram as empresas nacionais e a gestão comercial foram as empresas estrangeiras, ambas pertencentes ao mesmo grupo econômico detentor dos conhecimentos e toda expertise suficiente para prestação dos referidos tipos de serviços.

Da não incidência da CIDE sobre os contratos de prestação de serviços com empresas nacionais.

A recorrente alegou que, mantido o lançamento, eventual remuneração do hipotético contrato único de prestação de serviços com fornecimento da unidade de perfuração deveria ser atribuída às empresas nacionais, uma vez que foram essas as contratadas para efetivamente prestar os serviços, de modo que caberia a aplicação da alíquota de 1,5% sobre os valores, na forma do artigo 647 do RIR/1999, não havendo que se falar na exigência da CIDE.

Não procede a alegação. O presente lançamento limitou-se à cobrança da CIDE calculada sobre os valores remetidos às empresas estrangeiras, formalmente declarados a título de retribuição pela remuneração do alegado afretamento, mas que, na realidade, a fiscalização comprovou tratar-se de retribuição pela remuneração da prestação dos serviços técnicos de perfuração, sondagem e exploração de poços de petróleo. E a referida remessa caracteriza ocorrência do fato gerador da referida contribuição, nos termos do art. 2º, § 2º, da Lei 10.168/2000.

Também não procede a alegação de que a fiscalização não apresentou nenhuma razão para atribuir às empresas estrangeiras e não às empresas nacionais a responsabilidade pelos contratos de prestação de serviços com fornecimento de unidade de perfuração, pois, diferentemente do alegado pela recorrente, a fiscalização apresentou sim os motivos para a tal atribuição. A primeira foi a evidente intenção da recorrente de não submeter as referidas remessas de recursos à incidência do IRRF e da CIDE. A segunda foram os fatos apurados no curso do procedimento fiscal, corroborados por documentação adequada, que

demonstraram, cabalmente, qual fora a real atividade exercida pelas empresas estrangeiras e a natureza da remuneração paga pela recorrente às empresas estrangeiras. Eis os principais fatos, não infirmados pela recorrente, que confirmam a conclusão da fiscalização:

a) as empresas contratadas, a estrangeira e a nacional, integravam o mesmo grupo econômico, que era proprietário das unidades de perfuração e do *know-how* para prestação dos serviços de pesquisa e exploração do petróleo. O fornecimento das unidades de perfuração era previsto nos próprios contratos de prestação de serviços, inclusive com cláusulas idênticas aos contratos de afretamento;

b) as informações anexadas aos autos, extraídas dos *sites* oficiais das empresas estrangeiras na *internet* - www.deepwater.com (Transocean) e www.stena.com (Stena) - revelam que as referidas empresas estrangeiras são empreiteiras de perfuração ("contractors drilling"), especializadas em perfuração de poços de petróleo e gás em setores do negócio global de perfuração *offshore* tecnicamente exigentes, particularmente águas profundas e ambiente agressivos, e não fretadoras de embarcações, como alegado pela recorrente;

c) os documentos apresentados pela própria autuada à fiscalização demonstram que as empresas do grupo das contratadas prestavam serviços de forma única e unida, trabalhavam em conjunto para atingir o objetivo do grupo econômico, qual seja, a prestação de serviços de perfuração de poços. Uma completava a outra, a estrangeira se encarregava da execução das principais atividades de perfuração e a nacional se encarregava de complementar a mão de obra necessária para os serviços contratados;

d) os cargos-chave e de maior hierarquia na atividade de perfuração eram contratados e remunerados pelas empresas estrangeiras; e

e) os demais indícios relatados pela fiscalização somam-se ao irrefutável quadro probatório precedente relatado e, de forma congruente, reforça a convicção de que, efetivamente, não houve a alegada atividade de afretamento, mas atividade de prestação de serviços com a utilização de "unidades de perfuração". Eis os principais fatos indiciários: e.1) rescisão, suspensão ou força maior no contrato de prestação de serviços acarretavam os mesmos efeitos no contrato de afretamento; e.2) a apuração dos valores devidos a título de afretamento estava completamente condicionada à produtividade; e.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; e e.4) as empresas estrangeiras estavam obrigadas a arcar com custos decorrentes do desgaste normal das unidades de perfuração.

Da não incidência da CIDE sobre as remessas em favor da empresa estrangeira STENA em razão da Convenção Brasil-Hungria

A autuada alegou que, sem embargo dos argumentos antes aduzidos, era importante destacar que a fiscalização deixou de se pronunciar quanto à aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação firmada entre Brasil e Hungria ("Convenção Brasil-Hungria"), promulgada pelo Decreto Executivo 53/91, sobretudo no que diz respeito aos efeitos do artigo 2º quanto à exigência da CIDE. Para a autuada, o trabalho fiscal jamais poderia ter se omitido quanto à aplicação dessa Convenção, inclusive, deveria ter indicado qual "artigo abarcaria as remessas ao exterior realizadas pela RECORRENTE em favor da STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KTF, e, nessa linha, autorizaria a tributação dessas remessas pela 'CIDE'.", tendo em consideração, principalmente, o disposto no art. 98 do CTN, que determina a prevalência dos tratados internacionais em face da legislação interna superveniente.

O fato de a fiscalização não ter mencionado no auto de infração o artigo II da referida Convenção trata-se de questão sem importância para o deslinde da controvérsia. Para esse fim, o relevante consiste em saber se o mencionado artigo amparam ou não a incidência da CIDE sobre as remessas de recursos ao exterior para a referida empresa. Para facilitar a análise, segue transcrito o referido preceito convencional:

ARTIGO II – Impostos visados

1. Os impostos aos quais se aplica a presente Convenção são:

a) no caso do Brasil:

- o imposto federal sobre a renda, com exclusão do imposto suplementar de renda e do imposto sobre atividades de menor importância;

(doravante referido como "imposto brasileiro");

b) no caso da República Popular da Hungria:

i) os impostos sobre a renda;

ii) os impostos sobre o lucro;

iii) o imposto especial de sociedades;

iv) a contribuição para o desenvolvimento comunal da população cobrada com base nos impostos sobre a renda;

v) a contribuição da cidade e da comunidade;

vi) o imposto sobre distribuição de dividendos e lucros de sociedades comerciais.

(doravante referidos como "imposto húngaro").

2.. A Convenção aplica-se também a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que forem introduzidos após a data da sua assinatura, seja em adição aos impostos acima mencionados, seja em sua substituição. As autoridades competentes dos Estados notificar-se-ão mutuamente de quaisquer modificações significativas que tenham ocorrido em suas respectivas legislações tributárias. (grifos não originais)/[[~;

Dada a clareza do texto preceito convencional transcrito, a definição do alcance do seu conteúdo dispensa qualquer esforço interpretativo. Uma simples leitura revela que, em relação ao Brasil, o único imposto a que se aplica a referida Convenção é imposto sobre a renda, inclusive, excluído o adicional.

E o disposto nos artigos VII e VIII da citada Convenção confirma o asseverado, pois, diferentemente do alegado pela recorrente, eles tratam, exclusivamente, da forma de tributação dos lucros, incluindo, os lucros provenientes da exploração da atividade econômica relacionada com o tráfego internacional. E os lucros, sabidamente, integram a base tributável apenas do IR e da CSLL.

De outro modo, a base tributável da CIDE são os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no *caput* e no § 2º do art. 2º da Lei

10.168/2000, ou seja, a remuneração devida: a) “pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior”; ou b) “pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.” Em outras palavras, a base tributável da CIDE é a remuneração que, sabidamente, não se confunde com lucro ou resultado econômico, a base tributável do IR.

Assim, uma vez demonstrado que a previsão de não incidência tributária, para evitar bitributação, instituída na referida Convenção, não se aplica à CIDE e, por conseguinte, o disposto no art. 98 do CTN também não se aplica ao caso em tela, bem com o entendimento esposado pelo STJ, no julgamento do REsp nº 1.161.467/RS, que trata de cobrança do IRRF sobre o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados por pessoa jurídica sediada na Alemanha, outro país signatário da citada Convenção, indubitavelmente, matéria estranha aos presentes autos.

Da ilegalidade da inclusão do IRRF na base cálculo da CIDE

A recorrente alegou que não havia previsão legal para a inclusão do valor do IRRF na base de cálculo da CIDE, uma vez que se tratava de imposto retido, destinado ao Erário e não remetido às empresas estrangeiras. Para a recorrente, a fixação da base de cálculo de qualquer tributo dependia de lei em sentido estrito, conforme determinava o art. 97, III, do CTN.

O reajustamento da base de cálculo da CIDE, para inclusão do IRRF, é questão que tem gerado forte dissenso no âmbito deste Conselho. Há vários julgados que admite a inclusão e outros tantos que não admite.

Num primeiro momento, este Relator admitiu a inclusão, porém, após melhor reflexão, passou a adotar a tese contrária, com base no argumento de que, por se tratar de base cálculo, a referida inclusão precisava de suporte legal, que, embora expressamente prevista para o IRRF, no que tange à CIDE não existe o devido suporte legal.

E na falta de previsão legal que assegure a referida inclusão, a base de cálculo da referida contribuição limita-se ao valor da remuneração paga, creditada, entregue, empregada ou remetida, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, conforme estabelecido no art. 2º, § 3º, da Lei 10.168/2000, a seguir transcrito:

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

[...]

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou

*domiciliados no exterior, **a título de remuneração** decorrente das obrigações indicadas no **caput** e no § 2º deste artigo. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)*

[...] (grifo não original)

Especificamente em relação aos serviços técnicos, o art. 10, III, do Decreto 4.195/2002, expressamente, dispõe que CIDE incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título remuneração fixada no respectivo contrato, conforme pode ser lido a seguir:

Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

[...]

III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

[...]

Por essas razões, a base de cálculo da contribuição corresponde ao valor bruto da remuneração, sem o acréscimo ou dedução do IRRF devido sobre a respectiva operação de remessa dos recursos às empresas estrangeiras.

Da não incidência de juros de mora sobre multa de ofício

A recorrente alegou que, na remota hipótese ser mantida a decisão recorrida, não seria possível exigir juros de mora sobre os valores da multa de ofício aplicada. Segundo a recorrente, por força do disposto no art. 61 da Lei 9.430/1996, o acréscimo de juros moratórios só era permitido sobre os valores dos débitos decorrentes de tributos e contribuições.

Não assiste razão à recorrente. Com efeito, a cobrança da juros moratórios, com base na variação da taxa Selic, alcança apenas os débitos decorrentes de tributos e contribuições administrados pela RFB, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, conforme determina o artigo 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir transcrito:

*Art. 61. Os débitos para com a União, **decorrentes de tributos e contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.*

(...).

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

O débito atinente à multa de ofício decorre da aplicação da penalidade pecuniária, que, sabidamente, não tem a mesma natureza do tributo. Diferentemente da multa,

o tributo não constitui sanção de ato ilícito, conforme estabelecido no art. 3º do CTN. Em outras palavras, o valor da multa aplicada não tem natureza tributária, mas sancionatória, posto que decorre do descumprimento do dever legal de apurá-lo ou pagá-lo.

No entanto, há previsão legal expressa para cobrança de juros moratórios, calculado com base na variação da taxa Selic, mas tal cobrança restringe-se apenas às multas aplicadas isoladamente, nos termos do art. 43 da Lei nº 9.430, de 1996, a seguir reproduzido:

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

*Parágrafo único. **Sobre o crédito constituído na forma deste artigo**, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.*

É pertinentes ressaltar que os transcritos preceitos legais pertencem ao mesmo diploma legal, o que evidencia que o legislador, deliberada e intencionalmente, conferiu tratamento distinto para ambas as situações, mas com o objetivo de conferir tratamento isonômico para as duas situações.

E a razão desse tratamento diferente é óbvia, pois, se a multa de ofício incide sobre o valor do tributo devido, acrescido dos juros moratórios, logo, na data do pagamento, tal gravame, automaticamente, também integrará o valor da multa de ofício proporcional. Em outras palavras, não são os juros que incidem sobre a multa, mas sim a multa que incide sobre o crédito tributário acrescido de juros moratórios. Logo, por força dessa característica, o valor dos juros moratórios sempre comporá o valor da multa proporcional ou de ofício, calculada sobre a “totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento”, nos termos do art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

As Turmas da CSRF tem manifestado o entendimento que juros moratórios incidem sobre crédito tributário lançado, que inclui o tributo e multa de ofício lançado, conforme explicitado nos enunciados das ementas dos julgados das 1ª e 3ª Turmas da CSRF, que seguem transcritos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2000 a 30/06/2000

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (CSRF, 3ª Turma, Processo nº 10835.001034/0016, Sessão de 15/08/2013, Acórdão nº 9303-002400. Relator Joel Miyazaki).

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

As multas de ofício que não forem recolhidas dentro dos prazos legais previstos, estão sujeitas à incidência de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento. (CSRF, 1ª Turma, Processo nº 13839.001516/200664, Sessão de 15/05/2013, Acórdão nº 9101-001657. Relator designado Valmir Sandri)

Esse também é o entendimento das Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, conforme explicitado no julgamento do AgRg no REsp 1335688/PR, cujo enunciado da ementa segue transcrito:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRADO 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. (AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012) - (grifos não originais)

Por todas essas razões, fica demonstrado que os juros moratórios incidem diretamente sobre o valor da multa isolada e indiretamente sobre o valor da multa de ofício, calculada proporcionalmente ao valor do tributo lançado. Portanto, em qualquer das hipóteses os juros moratórios são devidos.

III Da Conclusão.

Por todo o exposto, vota-se pelo PROVIMENTO PARCIAL do recurso, para afastar a inclusão IRRF na base de cálculo da CIDE.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento