



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

**Processo n°** 16682.721545/2013-94  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-003.095 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de março de 2016  
**Matéria** CIDE  
**Recorrente** PETROLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2009

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

A bipartição dos serviços de exploração marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação e de prestação de serviços propriamente dita nos casos é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções. O fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual se trata de um único contrato de prestação de serviços.

CIDE. SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. DESNECESSIDADE DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA.

A incidência da CIDE na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia, de acordo com o §2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000.

CIDE. BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.

Nos termos do art. 2º da Lei nº. 10.168/2000, a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE corresponde exclusivamente à quantia efetivamente remetida ao exterior a título de remuneração, o que não inclui os valores recolhidos a título de Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF.

JUROS DE MORA SELIC INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO VINCULADA A TRIBUTO. CABIMENTO.

Incidem juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício lançada, vinculada ao tributo.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Exonerado em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo da CIDE o Imposto de Renda Retido na Fonte, vencidos os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Sarah Araújo e Ricardo Paulo Rosa, que negavam provimento ao Recurso e os Conselheiros Domingos de Sá, Relator, Walker Araújo e a Conselheira Lenisa Prado, que davam integral provimento ao Recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

RICARDO PAULO ROSA - Presidente.

DOMINGOS DE SÁ FILHIO - Relator.

Paulo Guilherme Deroulede – Relator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (presidente), Paulo Guilherme Deroulede, Domingos de Sá Filho, Jose Fernandes do Nascimento, Lenisa Rodrigues Prado, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário interposto por PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS, visando modificar o julgado de piso que manteve na íntegra o lançamento referente ao crédito tributário para CIDE sobre remessa para o exterior decorrentes de contratos de fretamento ou aluguel, no período de 01.01.2009 a 31.12.2009.

O motivo da lavratura do auto de infração está consubstanciado em execução simultânea de contratos de afretamento ou de aluguel de embarcações marítimas e prestação de serviços relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas.

Em síntese, trata-se de acusação de que a Petrobrás ao celebrar contrato de fretamento ou aluguel com empresa situada no exterior e de prestação de serviços com empresa nacional vinculada diretamente ao afretador, e, ao bipartir os contratos, um em locação e outro em serviço teria o intuito de reduzir a carga tributária incidente sobre remessa ao exterior a título de pagamento pelos serviços técnicos contratados, o que por si só configuraria manobra artificial.

O entendimento da fiscalização encontra sustentado no fato de que o contrato de afretamento corresponde aproximadamente 90% (noventa por cento) do total do valor do

contrato entre o aluguel e a prestação de serviço, este com empresa nacional. Segundo autuação a desproporção da remuneração entre os dois contratos é fator determinante a descaracterizar o pacto de afretamento e a autorizar a transformá-lo em contrato de prestação de serviço técnico, considerado um único contrato e tributá-lo, exigindo a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE.

Essa conclusão decorre de análise de aproximadamente 162 contratos pelo Fisco, da qual entendeu que 73 (setenta e três) se referiam à locação e prestação de serviços, em sendo assim, tratava-se de remuneração a título de prestação de serviços da mesma natureza. Desse modo concluiu tratar de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior sujeito, a partir de primeiro de janeiro de 2002, incidência da CIDE.

Constata-se do Termo de Verificação Fiscal que o convencimento para o lançamento dimana de outros procedimentos fiscais anteriores onde Receita Federal do Brasil teve o ensejo de examinar alguns destes contratos, e, narra que os créditos foram mantidos pelo CARF, assim como, a tentativa de anular auto de infração perante o judiciário restou frustrada.

Ao examinar o relatório fiscal constata-se de que o convencimento para o lançamento dimana de outros procedimentos fiscais anteriores cujo desfecho decorreu de comprovação da repartição formal de dois contratos, afretamento e prestação de serviços, consta do mesmo "TVF" que o entendimento é de que não há de se falar em afretamento autônomo, que o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados, sem as unidades não poderia ser prestados os serviços de sondagem, perfuração, armazenamento, etc.

A base legal do lançamento da CIDE é o artigo 2º e parágrafos da Lei nº 10.168/2000; artigo 10, inciso III do Decreto nº 4.195/2002.

Rebatendo sustenta a empresa Interessada alega tratar-se de dois pactos diferentes, sendo um de serviço e outro de afretamento, bem como, inexistência do fato gerador da CIDE em razão das remessas ao exterior por não remunerar serviços técnicos. Sustenta que no caso concreto, poderia o Fisco atribuir ao afretamento os efeitos tributários que a lei prevê jamais transformar o contrato em contrato de prestação de serviço técnico e tributá-lo como tal, passando exigir a CIDE.

Feito em essa síntese, transcrevo o relatório da decisão recorrida por descrever minudência dos fatos:

*"Relatório. Trata o processo de auto de infração, fls. 26.684/26.688, para cobrança da Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE, relativo ao ano-calendário de 2009, no valor de R\$ 716.273.594,70, com multa de ofício e juros de mora, incidente sobre remessa de valores ao exterior.*

*No Termo de Verificação Fiscal, fls. 26.543/26.663, consta:*

**1) Origem, escopo do procedimento fiscal, da legislação e da presente ação fiscal - o procedimento de fiscalização teve por escopo apurar a possível incidência do imposto de renda retido na fonte e CIDE sobre pagamentos em favor de empresas estrangeiras, a título de afretamento de plataformas, navios e sondas para pesquisa/exploração de petróleo e gás.**

- a autoridade fiscal esclarece que o artigo 691 do RIR/99 tem como base legal o artigo 1º da Lei nº 9.481/97, com redação dada pela Lei nº 9.532/97, e determina que os rendimentos auferidos por residentes ou domiciliados no exterior decorrentes de receitas de fretes, afretamentos, aluguéis e arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais têm a alíquota de IRRF reduzida para zero.

- a Lei nº 9.779/99, em seu artigo 8º, introduziu ressalva à aplicação do benefício acima citado, determinando a aplicação da alíquota de 25% quando o beneficiário for residente em paraíso fiscal ou em país com tributação favorecida.

- menciona, ainda, que o Ato Declaratório SRF nº 08, de 29/01/1999, esclarecia que caberia ainda a aplicação da alíquota zero para os contratos firmados até 31/12/1998; entretanto, este Ato foi expressamente revogado pela IN SRF nº 252/2002.

- assim, o benefício da alíquota zero para determinação do IRRF seria vinculado a quatro requisitos cumulativos:

1) natureza do pagamento - receita de frete, afretamentos, aluguéis e arrendamentos.

2) natureza do bem - necessariamente embarcação estrangeira ou aeronave.

3) regularidade da operação - autorização da autoridade competente.

4) domicílio do beneficiário - não domiciliado em paraíso fiscal ou em país com tributação favorecida, - o conceito de embarcação, por sua vez, está definido no artigo 2º, inciso V da Lei nº 9.537/97, e inclui qualquer construção, inclusive plataformas flutuantes, sujeita à inscrição na autoridade marítima e suscetível de locomoção na água, transportando pessoas ou cargas.

- já houve autuações anteriores em razão de as plataformas não se enquadrarem no conceito de embarcação, e que foram levadas a juízo em Ação Ordinária Anulatória de Lançamento Fiscal nº 2012.51.01.002887-0, julgada improcedente pelo Juízo de 1ª instância.

- a sentença foi clara ao afirmar que plataformas e FPSO (navios plataformas)

não podem ser considerados embarcações, não se beneficiando da alíquota zero prevista no artigo 1º da Lei nº 9.481/97.

- por outro lado, outros lançamentos junto a empresas brasileiras contratadas pela autuada descrevem a seguinte situação: são firmados dois contratos, constando a PETROBRAS como contratante, sendo um de prestação de serviços, com empresa brasileira (autuada naqueles lançamentos), e outro de afretamento com empresa estrangeira controladora da primeira;

*atribuiu-se o valor de 90% ao contrato de afretamento, e 10 % ao contrato de prestação de serviços.*

*- no entanto, naqueles procedimentos, constatou-se que o pagamento relativo à prestação de serviços não era suficiente para fazer frente aos custos dos serviços prestados, razão pela qual parte do valor pago à controladora estrangeira retornava na forma de aporte em favor da empresa nacional;*

*- estes repasses foram tributados, sob o entendimento de que os pagamentos efetuados em favor da empresa estrangeira, a título de afretamento, incluíam, de fato, remuneração pela prestação de serviços.*

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

*- além disso, cita outra autuação na qual concluiu-se que o serviço de perfuração absorveria o afretamento, visto que a prestação do serviço de perfuração é a atividade-fim para a qual o afretamento é atividade meio.*

*- a presente autuação teve início em 31/01/2013, com a intimação para apresentar relação dos valores pagos a título de afretamento, a empresas com sede/domicílio no exterior, no período de 01/01/2009 a 31/12/2009, e também as cópias dos contratos que deram origem a estes pagamentos.*

*- os contratos de afretamento e de prestação de serviços foram analisados, com a conclusão de que correspondiam à situação já descrita, ou seja, que o afretamento é parte secundária, integrante e inseparável dos serviços contratados.*

*- no presente caso, após várias intimações e esclarecimentos, constatou-se que foram efetuados 2.051 pagamentos de afretamento, totalizando R\$ 11.169.288.791,02, a 83 beneficiários com sede no exterior.*

*- constatou-se, ainda, que 52 maiores beneficiários concentravam um valor de pagamento na ordem de R\$ 10.180.759.779,72, que representam 91,1% do total, e eram proprietários de 162 equipamentos, para os quais foi restringindo o escopo da ação fiscal.*

**2) Infrações** - *da análise dos documentos, confirmou-se tratar de contratações em que a prestação de serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços foi artificialmente bipartida em dois contratos, um de afretamento e outro de serviços, tendo de um lado contratante PETROBRAS, e de outro, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, as quais atuam em conjunto, de forma interdependente, com responsabilidade solidária.*

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

- em que pese a repartição formal dos contratos, não há que se falar em afretamento autônomo, pois o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados.

- registre-se que em alguns casos, mesmo na hipótese de pagamentos a título de simples afretamento, o IRRF seria devido à alíquota de 25% pois a beneficiária é empresa estrangeira sediada em paraíso fiscal/país com tributação favorecida.

- apresenta as características dos contratos de afretamento e de prestação de serviços para cada uma das 162 unidades operacionais, ressaltando a vinculação entre eles, de forma a comprovar que os contratos não são autônomos.

- ao final da descrição dos contratos relativos a cada unidade, a autoridade fiscal concluiu que a autuada infringiu a legislação tributária, ao efetuar os pagamentos ao exterior, a título de afretamento, sem a retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte e da CIDE, em razão dos seguintes fatos, comuns aos contratos:

1) não se pode atribuir os pagamentos a simples afretamento, visto que o fornecimento da unidade era parte integrante e indissociável dos serviços contratados.

2) o contrato de prestação de serviços contém diversas disposições relativas ao fornecimento da unidade.

3) o fornecimento da unidade era do grupo a que pertence a empresa brasileira contratada para a prestação dos serviços;

4) trata-se de uma só contratação, bipartida com intuito de evitar a incidência do IRRF e da CIDE.

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

- da análise dos documentos, restou demonstrado que os serviços contratados pela autuada, perante os beneficiários

*selecionados, correspondem à definição de "serviços técnicos", sujeitando-se à incidência do IRRF com alíquota de 15%, e da CIDE com alíquota de 10%, com exceção dos beneficiários sediados em países com tributação favorecida, sujeitos ao IRRF à alíquota de 25%, por força do artigo 8º da Lei nº 9.779/99.*

*- na apuração do IRRF, observou-se o disposto no artigo 725 do RIR/99, com o reajustamento da base de cálculo.*

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

*A ciência da autuação foi pessoal, e ocorreu em 20/12/2013. Inconformada, apresentou impugnação em 17/01/2014, fls. 26.694/26.753, alegando:*

**1) Dos fatos.**

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

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

**2) A coligação/união de contratos é figura conhecida e reconhecida pela doutrina civilista** - mesmo na hipótese da contratação de apenas da empresa no estrangeiro, ainda assim tratar-se-ia de dois contratos distintos formalizados em um único instrumento, ou contratos coligados, um de prestação de serviços e outro de afretamento de embarcação, cada um deles mantendo sua individualidade e se sujeitando às regras tributárias que lhes são próprias.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- assim, os questionamentos da fiscalização acerca da atribuição de até 90% do valor total da licitação ao afretamento de embarcações com remessa ao exterior sem

*IRRF e no mínimo 10% do mesmo valor à prestação de serviços pago no País com incidência de IRRF, não têm razão de ser e, de qualquer forma, jamais poderiam ser invocados para justificar a desconsideração do contrato de afretamento com a empresa no exterior sob a alegação de que seria ele parte do contrato de prestação de serviços firmado com a empresa nacional.*

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

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

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

### **3) Dos contratos de Afretamento.**

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

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

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

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

*- já é possível vislumbrar o equívoco da fiscalização quando à vista do contratos de afretamento entendeu que eles não seriam contratos autônomos mas parte integrante de outro contrato de prestação de serviços de sondagem, perfuração e exploração de poços que a toda evidência são atividades inerentes à gestão*

*comercial da embarcação, a qual, como demonstrado, no âmbito do contrato de afretamento, é necessariamente transferida sempre e exclusivamente ao Afretador, no caso, a impugnante, que pode exercer de forma indireta, como ocorreu no caso.*

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

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

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

**4) Da violação dos artigos 109 e 110 do CTN e 170 da CF/88 - a fiscalização está alterando a forma e substância dos contratos típicos do direito privado, violando os artigos 109 e 110 do CTN.**

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

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

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

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

*- na atualidade a preponderância é para afretamento por tempo, que é típico quanto à forma, mas atípico quanto ao conteúdo: em contratos antigos há anexos com relação de pessoal especializado em funções básicas, já que é obrigação do locador*

*fornecer a embarcação “em estado de servir ao uso a que se destina”; já os contratos de afretamento mais recentes ou contemplam as atividades inerentes à gestão náutica da embarcação ou não fazem referência a nenhuma prestação de serviço.*

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

**5) Não incidência da CIDE em razão da inexistência de transferência de tecnologia** - *na hipótese de se admitir a ocorrência de contrato de prestação de serviços, ainda assim não caberia a cobrança pois não houve transferência de tecnologia.*

*- a fiscalização entendeu que a nova redação do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000, trazida pela Lei nº 10.332/2002, permite a incidência da CIDE em remuneração referente a todo e qualquer serviço técnico, ainda que não haja transferência de tecnologia.*

*- no caso concreto, os prestadores entregam o resultado do serviço de perfuração, avaliação e completação de poços de petróleo, bem como o de produção, processamento, estocagem e transferência de óleo e gás, sem que ocorra qualquer transferência de tecnologia.*

*- se não adquire qualquer tecnologia, não há razão para exigir a contribuição cuja finalidade é o desenvolvimento de tecnologia.*

*- esclarece que, a exemplo da Quota de Contribuição ao IBC, Contribuição ao IAA, e outros, é necessário que o sujeito passivo da CIDE pertença ao grupo dos que sejam beneficiados, direta ou indiretamente, pela intervenção estatal.*

*- além disso, deve-se aferir se há relação de proporcionalidade entre a contribuição criada (meio) e o âmbito da intervenção estatal (fim).*

*- não justifica a cobrança da CIDE, pois os prestadores de serviços usam da tecnologia para entregar o produto, não podendo haver confusão entre os dois, segundo o doutrinador Marco Aurélio Greco.*

**6) A Impugnante já contribui para o FNDCT via parcela dos royalties: ilegitimidade da cobrança em duplicidade para financiar a mesma atividade.**

*- a impugnante já contribui de forma específica para programa de amparo à pesquisa científica, e ao desenvolvimento*

*tecnológico, também administrado pelo Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT.*

*- com o Decreto nº 2.851/98, dois anos antes da CIDE, a impugnante passou a financiar, mediante parcela dos royalties pagos, programas de amparo à pesquisa científica e ao desenvolvimento tecnológico da indústria e petróleo, ou seja, programas específicos para o seu setor de atividade.*

*- enumera 3 (três) semelhanças, e conclui que o Decreto nº 2.851/98 instituiu programa de financiamento de pesquisas científicas e desenvolvimento tecnológico específico para a exploração e produção de petróleo e gás natural, e a Lei nº 10.168/2000 criou programa geral de financiamento de pesquisas científica e desenvolvimento tecnológico.*

*- não pode a Administração exigir contribuição em duplicidade, cabendo ao julgador administrativo afastar a exigência da CIDE em razão do “bis in idem”, o que já foi feito pelo antigo Conselho de Contribuintes.*

**7) Impossibilidade do reajustamento (Gross up) da base de cálculo** - *ainda na possibilidade de manter o lançamento, deverá ser afastado o reajustamento da base de cálculo da CIDE, efetuado pela autoridade lançadora sob o fundamento do artigo 725 do RIR/99, conforme a própria Administração se manifestou em soluções de consulta, e também o Conselho de Contribuintes.*

*- com o reajustamento, ocorre a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE, o que é ilegal por 3 (três motivos):*

*(1) a base de cálculo da CIDE prevista no § 3º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000 não permite a sua incidência sobre o IRRF; a base de cálculo da CIDE é a remuneração (o que efetivamente foi remetido) e o IRRF é receita tributária da Fazenda.*

*(2) impossibilidade de exigência da CIDE sobre o IRRF em face de ausência de previsão legal; a Lei nº 10.168/2000 não determina que a CIDE incida “depois” ou, em outras palavras, que esta integre a base de cálculo daquela, não podendo, assim, o IRRF integrar a base de cálculo da CIDE.*

*(3) o artigo 725 do RIR/99 é norma própria do imposto de renda não podendo ser aplicada à CIDE, em razão do princípio da legalidade e da vedação do aumento de tributo com base na analogia.*

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

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

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

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

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

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

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

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões sustentando em síntese o acerto do lançamento, reforça os argumentos traçados no voto, ao final pede o improvimento do voluntário.

É o que tinha a relatar.

## Voto Vencido

Conselheiro Domingos de Sá Filho, Relator.

Cuida-se de recurso tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual tomo conhecimento.

A controvérsia versa sobre exigência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE sobre o somatório dos desembolsos de remuneração dos contratos de afretamento e prestação de serviço. Assim, o primeiro ponto a dirimir se refere a desqualificação do ajuste de afretamento, e o segundo o enquadramento da prestação de serviço como sendo serviço técnico sujeito à contribuição.

Atividade de exploração e prospecção de petróleo é complexa, emprega sofisticados equipamentos, entre tantos, plataformas, navios, navios sondas, rebocador, flutuantes, armazenamento, etc, em sua quase totalidade locados de empresas situadas no exterior, bem como, a tomada de diversos serviços, seja no campo de operação, manutenção, ou assistenciais, etc, sem os quais a produção restaria inviabilizada.

O debate envolve a execução simultânea do contrato de afretamento e de prestação de serviço pactuada com empresa coligadas, uma localizada no exterior e outra em território nacional.

A desqualificação do contrato de afretamento procedido pela fiscalização ao fundamento de manipulação com intuito de reduzir o montante da contribuição, a meu sentir, inexistem elementos capazes dar azo a lavratura do auto de infração, primeiro, o fato do afretamento corresponder ao percentual próximo ou igual a 90% (noventa por cento) do total do desembolso do somatório dos contratos, afretamento e prestação de serviços, assim como, a relação estreita entre a empresa no exterior e a prestadora de serviço no Brasil por tratar-se pessoas jurídicas vinculadas, não justifica transmutação do afretamento para prestação de serviço.

Extraí-se do raciocínio traçado pelo Fisco tratar-se de ação astuciosa, promovida de má-fé, para ocultação da verdade, ou fuga ao cumprimento de dever.

Enxergo no caso concreto intromissão do Fisco na relação privada, a Constituição Federal assegura a livre iniciativa, a forma de contratação deve obedecer às normas civilistas brasileiras, e, os pactos de caráter privado não podem sofrer interferência do fisco. Pelo o que se extraí do relatório a fiscalização chegou a Recorrente convicta de que o modo de contratação operacionalizada configurava ilícito, certeza que se extraí do próprio relatório fiscal ao afirmar que a Receita Federal teve o ensejo de examinar esses mesmos contratos e concluiu no sentido de lançar, o que restou confirmado em última instância administrativa, assim como, a tentativa de anular o lançamento perante o Poder Judiciário tornou sem sucesso.

A contribuinte não nega ser interessante de o ponto comercial contratar afretamento de embarcações e do contrato com empresas vinculadas entre si por proporcionar grau maior de segurança.

A fiscalização traça raciocínio de comparação equivocada quando justifica a inexistência de autonomia entre os dois contratos, locação e prestação de serviço, utilizando para tanto o exemplo de uma empresa contratada para retirar do local da obra o entulho gerado pela construção, assegurando a impossibilidade de se realizar o trabalho sem o caminhão caçamba, por isso não se justifica pagar o aluguel do equipamento dissociado do serviço.

Ao contrário desse pensamento, no dia a dia é comum locar equipamento e contratar com terceiro a operacionalização sobre a sua supervisão. Sendo que a especificidade é característica de cada contrato, atendendo o interesse dos contratantes, não dever ser interpretado pelas Autoridades Tributárias como meio de manipulação para pagar menos tributos, esse juízo a subsistir deve acontecer lastreado em elementos concreto contrário o arcabouço jurídico norteador.

Tanto é assim, que levou o Supremo Tribunal editar a Súmula Vinculante nº 31, ao afirmar não incidência do ISS sobre o valor total da operação, deixando clara a possibilidade de locar equipamento sem uso da mão de obra, razão pela qual impõe reconhecer o contrato de locação de bens móveis autônomo a qualquer outro ajuste, mesmo se este for formalizado com pessoa jurídica vinculada ao proprietário locador dos bens móveis.

A doutrina afirma que fraude tributária implica necessariamente violação grave frontal de deveres tributários principais e acessórios, como falsificar documento livros fiscais capazes de caracterizar evasão de tributos configurados pelo comportamento criminoso.

Lendo o relatório da decisão recorrida, verifica da transcrição do relato extraído do Termo de Verificação Fiscal, nada tem haver com o lançamento neste caderno processual administrativo:

*"no entanto, naqueles procedimentos, constatou-se que o pagamento relativo à prestação de serviços não era suficiente para fazer frente aos custos dos serviços prestados, razão pela qual parte do valor pago à controladora estrangeira retornava na forma de aporte em favor da empresa nacional;*

*- estes repasses foram tributados, sob o entendimento de que os pagamentos efetuados em favor da empresa estrangeira, a título de afretamento, incluíam, de fato, remuneração pela prestação de serviços.*

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

*- além disso, cita outra autuação na qual concluiu-se que o serviço de perfuração absorveria o afretamento, visto que a prestação do serviço de perfuração é a atividade-fim para a qual o afretamento é atividade meio."*

Ressalta-se, o assunto acima foi tratado em outros procedimentos fiscais, não sendo causa do lançamento neste feito, o registro dessa passagem nada influi na decisão, pois a discussão aqui encontra alicerçada em outras causas.

Repita-se, o motivo do lançamento encontra embasado nos contratos de locação e prestação de serviços terem sido firmados em datas próximas com pessoa jurídicas vinculadas, e, o valor do afretamento ser superior ao montante pago a título de prestação de serviços.

As razões elencadas a justificar desqualificação do contrato de afretamento e locação e rotulá-lo como prestação de serviço, a meu ver, não são suficientes a levar concordar com os argumentos da fiscalização com referência inexistência de autonomia entre os dois contratos.

Outra razão descrita como sendo preponderante a desconsiderar o contrato de locação é o fato de existência de previsão em cláusula contratual de remuneração vinculada direta à produtividade, o entendimento do fisco, bem como, do julgador de piso, que essa vinculação demonstrar tratar-se de um só contrato.

*"Tanto é assim que, da leitura dos contratos de afretamento, e como bem destacou o auditor fiscal, em sua extensa análise dos acordos, encontram-se cláusulas vinculando a remuneração à produtividade."*

Penso ao contrário, com todo respeito àqueles que pensam igual à fiscalização e o julgador de piso, não precisa ser expert na atividade de exploração, prospecção de petróleo e extração de gás para saber, de conhecimento de leitura de revistas, periódicos e revistas técnicas, tratar-se de custo elevadíssimo a locação de embarcações marítimas e outros equipamentos diretamente envolvidos nas tarefas aqui descritas, atribui ao proprietário da unidade contratada a responsabilidade de mantê-la em condições perfeitas de funcionamento na entrega total de capacidade de produção, essa é visão que se tem da leitura da referida cláusula.

Tem-se, aí, uma das razões para contratar os serviços com pessoa jurídica vinculada ao grupo, à incapacidade da entrega interfere tanto na remuneração do locador, assim como, do prestador de serviços, ocorrência desse tipo afeta diretamente a outra ponta, o que estaria inviabilizado se a prestação de serviço fosse firmada com outra pessoa jurídica desvinculada, sem sombra de dúvida tal condição seria inaceitável, e, no caso da incapacidade de uma unidade locada deixar de operar em capacidade máxima em nada afetaria o prestador de serviço.

Assim, o fato de constar contratualmente essa condição, ela é desprovida de condão a autorizar desqualificação de um determinado tipo de contrato a permitir concluir a inexistência.

Lendo o relatório da decisão recorrida, verifica da transcrição do relato extraído do Termo de Verificação Fiscal, que nada tem haver com o lançamento neste caderno processual administrativo:

*"no entanto, naqueles procedimentos, constatou-se que o pagamento relativo à prestação de serviços não era suficiente para fazer frente aos custos dos serviços prestados, razão pela qual parte do valor pago à controladora estrangeira retornava na forma de aporte em favor da empresa nacional;*

*- estes repasses foram tributados, sob o entendimento de que os pagamentos efetuados em favor da empresa estrangeira, a título de afretamento, incluíam, de fato, remuneração pela prestação de serviços.*

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

*- além disso, cita outra autuação na qual concluiu-se que o serviço de perfuração absorveria o afretamento, visto que a prestação do serviço de perfuração é a atividade-fim para a qual o afretamento é atividade meio.*

O contexto descrito acima é assunto tratado em outros procedimentos fiscais, não sendo causa do lançamento neste feito, o registro dessa passagem, tanto no "TVF", assim como, no voto da decisão recorrida, não influi no deslinde da questão, haja vista, a matéria nesse processado ser outra.

O julgador não pode fiar em comentários do ocorrido em feitos distintos daquele que se examina, mesmo sobre forte argumentação de que se trata do mesmo assunto, pois deve se ater aos elementos carreados aos autos.

Há figuras distintas da fraude, entre essas destaca abuso de direito, abuso de forma, simulação e dissimulação.

Abuso de direito, consiste na idéia a qual não há direito ilimitado, o abuso de forma, encontra tipificado na utilização de forma jurídica “atípica” ou “não comum” para realização do negócio jurídico, visando menor incidência fiscal.

Segundo a doutrina o abuso de forma está intrinsecamente relacionado com os efeitos econômicos do ato praticado e como a intenção do agente. Afirmar a doutrina se a forma utilizada está em desacerto com as normas de direito privado, nesse caso estaríamos diante de uma ilegalidade, no entanto, se a forma utilizada for legal, aí, cabe ao direito tributário regular as situações em que as condutas serão consideradas não lícitas para efeitos fiscais.

No dizer do eminente jurista Ives Gandra Martins, o abuso de formas não encontra acolhido no direito brasileiro em decorrência da inexistência de normas legais que autorizam sua aplicação. (MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena. Elisão Fiscal, Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo, nº 36, 2001, p. 232).

O fato de pactuar os dois contratos simultaneamente não há de ser considerado comportamento elisão abusiva, pois se permiti ao contribuinte, no limite da lei, pessoas físicas e jurídicas, traçar rumo dos seus negócios com o objetivo único de pagar menos impostos.

No caso concreto os acordos comerciais pactuados, mesmo com empresas vinculadas são acordo negociais, devem ser examinados quanto à forma utilizada, se esta está ajustada com as normas de direito privado. Do contrário, se a forma é legal, cabem ao direito tributário regular as situações em que as condutas serão consideradas não lícitas no campo fiscal.

Hermes Marcelo Huck, ao se referir à regra do parágrafo único do art. 116 do CTN: “menciona que país como Espanha e Alemanha editam normas genéricas, que autorizam ao Estado desconsiderar a forma jurídica para ir buscar o objetivo econômico do ato ou negócio e, se for o caso, sujeitá-lo à tributação. Diz ele, Nem abuso de direito pelo contribuinte nem abuso de poder pelo Fisco é a resposta moderna que oferece o direito comparado.”

Gilberto Ulhoa Canto, como lhe é peculiar, esclarece a aplicação da teoria do abuso de forma:

*“O desacerto da teoria do abuso de formas de direito privado parece evidente. Se as formas são de direito privado e elas não são legitimadas pelas normas desse ramo do direito, então estaremos diante de um caso comum de ilegalidade ou nulidade, pura e simples. Mas, se face ao direito privado tais formas são legítimas, não vemos como se possa acusar alguém de estar cometendo abuso destas formas apenas para efeitos legais. Se o legislador tributário não quiser que as formas de direito privado que forem lícitas e legais em face das normas deste ramo do direito produzam os efeitos que os agentes poderiam ter em vista*

*quando a eles recorrem, o que ele tem a fazer é, simplesmente, dizer que para fins especificamente tributários os atos que segundo o direito privado seriam lícitos e eficazes serão tratados como se fossem atos de natureza idêntica a um modelo predeterminado; ou poderia, ainda, o legislador tributário definir, para fins especificamente fiscais, determinados institutos originados do direito privado de modo substancialmente distinto daquele pelo qual estão definidos nesse departamento do Direito.”*

No caso tratado, o legislador ordinário ao alterar a redação do parágrafo segundo da Lei nº 9.481/97, cuidou da execução simultânea de contrato de afretamento/aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviços vinculados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, ao inserir regra definindo o norte do comportamento dos contribuintes, veja:

*“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, relacionado à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrado com pessoas jurídicas vinculadas entre si, do valor total dos contratos e 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.”*

Observado os parâmetros traçados pela norma legal, e, ausente acusação de desacerto com as normas de direito privado, assente é os pactos, pois em momento algum se alegam conduta contrária as regras do direito privado.

Com razão a recorrente no tocante a legalidade das modalidades de contratos, pois a legislação autoriza o Ministro da Fazenda elevar ou reduzir os percentuais de aceitação dos contratos de prestação de serviço e afretamento ou locação de embarcações marítimas, sendo assim, a prática de contratação de afretamento de embarcações marítimas e prestação de serviço, mesmo com empresa do mesmo grupo, tornou clara e evidenciou que o exercício da execução simultânea desses pactos encontram na órbita legal permitida:

Em novembro de 2014, foi editada a Lei nº 13.043, contrariando a tese de bipartição artificial de contratos sustentada até então pela fiscalização, o legislador federal reafirma a legalidade de execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, quando relacionado à prospecção e exploração de petróleo ou gás, matéria tratada no §2º, do art. 1º, in verbis:

*“§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, relacionado à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoa jurídicas vinculadas entre si, do valor total dos contratos a parcela relativa ao afretamento ou aluguel não poderá ser superior a:"*

Como se vê, a forma de contratação é coesa com a novel disposição legal, o contrato de afretamento ou locação é autônomo, os parâmetros fixados pelo legislador confirmam o fato de que a contratação de afretamento ou locação de embarcações marítimas e prestação de serviço são reconhecidas pela legislação, distorcer dessa realidade o entendimento do fisco ao assegurar que o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados. Não há dúvida tratar de modalidade de contratação a assegurar o bom desempenho das unidades contratadas como asseverado pela Petrobrás.

Portanto a execução simultânea desses contratos, afretamento e prestação de serviço de embarcações marítimas, longe de tratar de manipulação e artificialidade como quer crer o fisco.

Não prevalece o argumento da decisão recorrida, ao manter o lançamento se refere ao fato de que outros lançamentos em diferentes procedimentos fiscais decorrente da mesma matéria foram mantidos pelo CARF, cada caso com sua peculiaridade, o julgamento está estritamente ligado aos fatos trazidos aos autos, aquilatar as provas é função de cada juiz, sendo assim, o desdobramento só depende do convencimento de cada um dos julgadores.

Embora se avenge o percentual de 90% (noventa por cento), inexistente demonstração cabal de desembolso a título de pagamento de afretamento ou locação nesse patamar, diante da ausência comprovação dessa acusação, impõe o afastamento, caso existisse ajuste excessivo a 80% (oitenta por cento) deveria o excesso ser tributado, e, não todo o pagamento.

Em sendo assim, penso assistir razão a recorrente, nesse ponto.

FATO GERADOR DA CIDE.

O outro ponto a ser dirimido se refere propriamente aos serviços tomados, se estes enquadram na qualidade de serviços técnicos.

Contra o entendimento da fiscalização, que considera os serviços tomados enquadrados como sendo técnicos, em razão disso poderia onerara remuneração a todo e qualquer serviço, mesmo que não haja transferência de tecnologia. Sustenta a recorrente que os serviços técnicos lhe prestados são serviços de perfuração, avaliação e completação de poços de petróleo, bem como de produção, processamento, estocagem e transferência de óleo e gás, serviços esses que o prestador entrega tão-só o resultado, sem qualquer transferência de tecnologia.

Examinei esse assunto no processo nº 11080.010264/2008-19 já com as alterações provocadas pela Lei nº 10.332, de 2001.

É de conhecimento geral que a contribuição de Intervenção no Domínio Econômico-CIDE, instituída em 30 de dezembro de 2000 pela Lei nº 10.168, o objetivo é de financiar o Programa de Estímulo à Integração Universidade-Empresa para Apoio à Inovação tecnológica, seu texto foi modificado com advento da edição do artigo 2º da Lei nº 10.332, de

2001, posteriormente em 2007 pela Lei nº. 11.452, pela codificação do parágrafo primeiro – letra “a”.

No caso concreto os fatos aconteceram no ano calendário de 2009, assim sendo, com a redação atualizada pela Lei nº 10.332/2001, in verbis:

*“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.***

*§ 1.º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de **fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.***

*§ 2.º A partir de 1.º 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. “*

Cabe dirimir se os serviços prestados transferem tecnologia ao tomador, isso é patente que não pela descrição contida no voto:

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

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

A Petrobras como se sabe é detentora de tecnologia e perícia em perfuração de poços de petróleo e gás, não necessita de contratar serviços desse tipo, além do que, o prestador de serviço encontra estabelecido no país.

**Ao contrário asseverado pela fiscalização, argumento mantido pelo julgador de piso, os serviços técnicos corresponde qualificação formal como é o caso dos técnicos**

químicos, radiologia, engenheiro, tecnólogo, etc., em síntese é o detentor de conhecimento que permite executar a técnica e transferi - lá.

Diversamente da motivação do lançamento, serviço técnico não é qualquer serviço, se a prevalecer o entendimento da Administração Tributária, tem-se de alterar o artigo primeiro da Lei nº 10.168/2000.

Os serviços descritos não dependem qualificação formal, em resumo se referem serviços operacionalizados por pessoas despidas de conhecimento tecnológicas, porque serviços é toda atividade destinada a obter determinada utilidade de interesse para o tomador, definição prevista pelo art. 6º da Lei Federal de nº 8.666/93, ao tratar dos interesses da Administração Pública.

Tecnologia depende de utilização de conhecimentos técnicos específicos com a participação de profissionais habilitados, especificamente, no caso de engenharia encontra disciplinado pela Lei Federal de nº 5.194/66, o fato do pedreiro saber edificar não dá espaço para afirmar tratar de serviço técnico, pode ele transferir conhecimento prático e não científico diversamente do engenheiro ou do tecnólogo, de qualificação formal acedida em graduação, esse sim pode transferir conhecimento, portanto, seus serviços são técnicos.

Considera técnico o indivíduo que domina uma técnica. Pode-se tratar de um grau ou de uma qualificação a que se acede a partir da educação formal, como é o caso dos técnicos químicos ou dos técnicos de radiologia. O técnico conhece e domina diversas ferramentas, podendo ser intelectuais ou físicas, que lhe permitem executar a técnica em questão.

Em recém (01.04.2014) artigo publicado por Cândida Ribeiro Caffé, como coautores Romero Lobão Soares e Juliana B. Monteiro de Barros, em sitio “Dannemann Siemsen Bigler & Ipanema Moreira, in verbis:

*“A Receita Federal do Brasil editou recentemente a Instrução Normativa RFB nº 1.455/2014, revogando a Instrução Normativa SRF nº 252/2002, que tratava da incidência do imposto de renda na fonte sobre rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos para pessoas jurídicas domiciliados no exterior.*

*Dentre as modificações trazidas pela norma em referência, destaca-se a ampliação da definição de serviço técnico, anteriormente prevista no artigo 17, inciso II, alínea “a”, da Instrução Normativa SRF nº 252/2002.*

*A partir da vigência da Instrução Normativa nº 1.455/2014, a Receita Federal do Brasil passou, portanto, a considerar como serviço técnico a execução de serviço:*

- I. Que dependa de conhecimentos técnicos especializados;**
- II. Que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, por profissionais independentes ou com vínculo empregatício;**
- III. Decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico. Como se observa, o conceito de**

*serviço técnico foi alargado para contemplar os serviços executados relativamente às estruturas automatizadas que contenham claro conteúdo tecnológico, sem, contudo, promover os devidos esclarecimentos relativamente ao que se considera como tal.*

Como se vê, a Receita Federal do Brasil, explora o termo tecnológico de modo genérico, não esclarece o que ela considera como tal, deixando ao alvedrio e bom senso da administração pública.

Com razão a Recorrente, se qualquer serviço é técnico, faz letra morta o disposto no artigo 1º da Lei nº 10.168/2000, pois da simples leitura, conclui diversamente da autuação, nesse caso o Legislador Ordinário disse que o objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, veja, in verbis:

*“Art. 1º - Fica instituído o Programa de Estimulo à Integração Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo”. (destaque é meu).*

Por essa razão e outras, diz-se que a atividade tecnológica tem influência no progresso social e econômico da sociedade.

Portanto, aceitar o discurso da Administração Tributária de que a CIDE incide sobre qualquer serviço técnico, independentemente do que resta definido pelo artigo primeiro transcrito acima, é rasgar a lei e deixar de lado o instrumento instituído para o desenvolvimento tecnológico brasileiro, transformando-a, simplesmente em uma ferramenta de arrecadação sem qualquer compromisso com o progresso social e econômico da sociedade.

É oportuno trazer à baila os comentários do ilustre jurista Marco Aurélio Greco:

*“Regulamentação extensiva ilegal. “já temos a contribuição de intervenção ao domínio econômico sobre royalties. O que aconteceu com esta contribuição de intervenção no domínio econômico? Vamos parar um pouquinho. Nós que atuamos nesta área, vimos uma lei, em grandes linhas bem desenhadas que previa uma contribuição de intervenção no domínio econômico ligada à transferência de tecnologia. Cobrava-se a contribuição de quem consumia tecnologia importada, e o produto da arrecadação era transferido para universidades ou entidades educacionais brasileiras de pesquisa, para que se desenvolvesse tecnologia nacional, tudo à luz do art. 218 da CF/88.*

*O que aconteceu depois da lei? Veio a regulamentação prevendo: não é bem assim. A contribuição é sobre tecnologia, mas também sobre royalty, e royalty não é só tecnologia. Royalty é qualquer coisa que a empresa estrangeira receba, e, portanto, a Receita Federal passou a cobrar CIDE sobre uma série de pagamentos feitos ao exterior que não estão ligados à tecnologia propriamente dita. O que é isto? Em minha opinião, pelo lado*

*normativo, uma deturpação ilegal e inconstitucional. No plano dos fatos, é não querer deixar passar um elefante. Ou seja, percebeu-se que há um relevante conjunto de pagamentos ao exterior, a inúmeros títulos e sem que, via regulamentação e interpretação – ai a crítica que faço – estender uma incidência para outras hipóteses que não aquelas que a contribuição alcança e às quais ela é atrelada por determinação constitucional.” (GRECO, Marco Aurélio, Tributação dos intangíveis. RET/ 37/130, jun/04).*

A preocupação do jurista tem forte razão, recentemente, foi publicada a Lei nº 13.243/2016, que estabelece medidas de incentivo à inovação e a pesquisa científica e tecnológica no ambiente produtivo, com vista à capacitação tecnológica, tudo isso para que o país alcance autonomia tecnológica e ao desenvolvimento do sistema produtivo nacional, insere mudanças substanciais à Lei nº 8.666/93, estabelecendo nova hipótese de dispensa de licitação para a contratação de bens e serviços destinados a atividade de pesquisa e desenvolvimento.

Com esses comentários, também é oportuno trazer parte da decisão pelo STF em relação ao art. 218 da Carta Política de 1988:

*“Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa, a capacitação científica e tecnológica e a inovação. (Redação da EC 85/2015)” “O termo ‘ciência’, enquanto atividade individual, faz parte do catálogo dos direitos fundamentais da pessoa humana (inciso IX do art. 5º da CF). Liberdade de expressão que se afigura como clássico direito constitucional-civil ou genuíno direito de personalidade. Por isso que exigente do máximo de proteção jurídica, até como signo de vida coletiva civilizada. Tão qualificadora do indivíduo e da sociedade é essa vocação para os misteres da Ciência que o Magno Texto Federal abre todo um autonomizado capítulo para prestigiá-la por modo superlativo (capítulo de nº IV do título VIII). A regra de que ‘O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas’ (art. 218, caput) é de logo complementada com o preceito (§ 1º do mesmo art. 218) que autoriza a edição de normas como a constante do art. 5º da Lei de Biossegurança. A compatibilização da liberdade de expressão científica com os deveres estatais de propulsão das ciências que sirvam à melhoria das condições de vida para todos os indivíduos. Assegurada, sempre, a dignidade da pessoa humana, a CF dota o bloco normativo posto no art. 5º da Lei 11.105/2005 do necessário fundamento para dele afastar qualquer invalidade jurídica (Ministra Cármen Lúcia).” (ADI 3.510, rel. min. Ayres Britto, julgamento em 29-5-2008, Plenário, DJE de 28-5-2010.)”*

Dissociar a exigência de transferência de tecnologia e onerar a remuneração de todo e qualquer serviço técnico, como é o caso de: perfuração, avaliação e completção de poços de petróleo, bem como de produção, processamento, estocagem e transferência de óleo e gás, é fazer letra morta o artigo 1º da Lei nº 10.168/2000.

Além disso, essa discussão só tem lugar se desconsiderar os contratos de afretamento, e, passar a considerar todos de prestação de serviços, como se não existisse alocação, e, só prestação de serviço, daí incidir a contribuição sobre toda remessa e acrescida dos pagamentos efetuados no Brasil.

Por essa razão continuou pensando do mesmo jeito de quando voltei à matéria nos autos do processo nº 11080.010264/2008-19, que resultou no Acórdão nº 3403-0001-717, pois é incabível exigir a CIDE sem transferência de tecnologia por tratar de exigência contida na lei.

#### MODIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PELA AUTORIDADE FISCAL.

No que concerne a modificação introduzida pela Autoridade Fiscal à base de cálculo, deve ser reformada, pois restou definida pela legislação, sendo assim, não há de se aceitar qualquer modificação, sob pena de violar a norma.

Adoto como razão de decidir excerto extraído do voto do i. Conselheiro Walker Araújo, proferido nos autos do processo de nº 11634.000206/2009-46:

*“II. 3 - A base de cálculo da CIDE-Royalties Neste ponto a decisão de primeira instância deve ser reformada.*

*Isto porque, depreende-se que o artigo 2º, §3º, da Lei nº 10.168/2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332/2001, determina que a CIDE terá como base de cálculo os valores, pagos, creditados, entregues, empregados, ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados nos exterior como remuneração das obrigações, a saber:*

*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.*

*No presente caso, verifica-se no Termo de Verificação Fiscal que a fiscalização utilizou na composição da base de cálculo da CIDE, os valores relativos ao IRRF incidente nas operações realizadas pela Recorrente, o qual, por total inexistência de previsão legal, não se insere no conceito de "valores pagos, creditados, entregues, empregados, ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados nos exterior como remuneração das obrigações".*

*Com efeito, o IRRF suportado pela Recorrente na remessa de valores ao exterior não se coaduna com o conceito de valores pagos a residente ou domiciliado no exterior, considerando que o tributo recolhido é destinado ao Erário e não é transferido exterior.*

*A própria Secretaria da Receita Federal já se posicionou no sentido de ser indevido o reajustamento da base de cálculo deste tributo, conforme se verifica da decisão proferida no Processo de Consulta nº 357/2007:*

*ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Cide INCIDÊNCIA empresa que pagar, creditar, entregar, empregar, ou remeter importâncias ao exterior a título de royalties, está sujeita ao pagamento da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - Cide, instituída pela Lei nº 10.168, de 2000.*

*BASE DE CÁLCULO A contribuição deve ser apurada com base no valor bruto a ser pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior. Neste caso, pelo fato de esta contribuição ser devida pela empresa que pagar creditar, entregar, empregar, ou remeter importâncias ao exterior a título de royalties, não ocorre o reajustamento da base de cálculo (grifado)*

*Portanto, não subsiste a autuação neste ponto, posto que indevida a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE-Royalties.*

*Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para excluir da base de cálculo da CIDE os valores suportados pela Recorrente a título de IRRF.*

*É como voto. Walker Araujo Domingos de Sá Filho”*

Com essas considerações, concluo, no caso destes autos não vejo a hipótese de incidência da contribuição, motivo pelo qual dou provimento.

É como voto.

Domingos de Sá Filho

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos do ilustre relator, divirjo de seu entendimento quanto à qualificação do ajuste de afretamento e sobre a necessidade de transferência de tecnologia como pressuposto jurídico para a incidência da CIDE.

A fiscalização iniciou-se no âmbito do MPF nº 07.1.85.00-2013-00023-8, e sua conclusão resultou na lavratura de Autos de Infração de IRRF, processo 16682.721312/2013-91, e de CIDE, de que trata este processo.

O processo referente à lavratura de Auto de Infração para o IRRF foi julgado pela Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção de Julgamento na sessão

de 9/12/2015, ocasião em que o Conselheiro relator Marco Aurélio de Oliveira Barbosa analisou a questão meritória quanto à bipartição dos contratos, análise com a qual me coaduno e cujos fundamentos adoto como razão de decidir, nos termos do artigo 50, §1º da Lei nº 9.784/1999<sup>1</sup>.

Assim, transcrevo o voto proferido no Acórdão nº 2202-003.063, processo 16682.721312/2013-91:

*“Mérito*

*Da bipartição dos contratos de afretamento e de prestação de serviços*

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

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

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

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

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

<sup>1</sup> Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:  
[...].

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

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

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

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

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

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

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

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

| <b>NºReferência</b> | <b>Equipamento</b>         | <b>Conclusões da Fiscalização</b>  |
|---------------------|----------------------------|--|
| 021                 | Ocean Alliance             | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Contrato de afretamento firmado com a Diamond Offshore Drilling é vinculado ao contrato de prestação de serviços com a Brasdril, assinados na mesma data;</li> <li>- a fretadora figura como co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços Brasdril;</li> <li>- no contrato de afretamento, a Brasdril assina como solidariamente responsável (cláusula 17.1);</li> <li>- a cláusula 9.2 do contrato de afretamento diz que a responsabilidade, operação, movimentação e administração da unidade ficarão sob controle e comando exclusivo da fretadora ou seus prepostos;</li> <li>- a rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento (cláusula 10.1.9);</li> <li>- o anexo V do contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora, estando listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Superintendente de Perfuração, Sondador, Assistente de Sondador etc.;</li> <li>- a Brasdril é o braço da Diamond Offshore no Brasil.</li> </ul>                                  |
| 032                 | Navio Sonda<br>Peregrine I | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Contrato de afretamento declara-se vinculado ao contrato de prestação de serviços assinado na mesma data entre a Petrobrás e a interveniente;</li> <li>- a rescisão do contrato prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento (cláusula 11.1.3);</li> <li>-no contrato de afretamento, assina como solidariamente responsável com a fretadora, a interveniente (cláusula 19.1);</li> <li>- a fretadora é co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela interveniente (prestadora de serviços), conforme cláusula 23.1.1 do contrato de afretamento;</li> <li>- as cláusulas 3.18.1 e 14.1.1 do contrato de afretamento prevêem que, no caso de despejo de petróleo, óleo ou outros resíduos no mar, respondem conjuntamente a fretadora e a interveniente (contratada para serviços de perfuração);</li> <li>- a cláusula 3.28 do contrato de afretamento prevê que a operação da unidade ficará sob o controle e comando exclusivo da fretadora ou seus prepostos;</li> <li>- a tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora (cláusulas 3.3.1, 3.3.2, 3.3.3 e 3.3.7 do contrato de afretamento);</li> </ul> |

|     |                    |  |
|-----|--------------------|--|
|     |                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>- a fretadora deve apresentar a certificação em controle de poço de determinados profissionais (cláusula 3.3.6);</li> <li>- o anexo V do contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora, estando listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Sondador, Assistente de Sondador, Torrista etc.;</li> <li>- a interveniente, ETESCO Construções e Comércio Ltda. detinha 100% do capital da fretadora (ETESCO Drilling Company B.V.);</li> <li>- pesquisa no site da ETESCO Construções e Comércio Ltda. na internet revela que ela opera e gerencia o navio-sonda Peregrine I.</li> </ul>   |
| 084 | Noble Leo Segerius | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Os contratos de afretamento e de prestação de serviços foram assinados na mesma data, prevendo o mesmo prazo; os contratos de afretamento e de prestação de serviços declaram-se vinculados ao mesmo Convite Petrobras nº 187.8.042.019;</li> <li>- os contratos de afretamento e de prestação de serviços declaram-se mutuamente vinculados (cláusula 16.1 no contrato de afretamento e 15.1 no de prestação de serviços);</li> <li>- a rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento (cláusula 10.1.9);</li> <li>- no contrato de afretamento assina como interveniente a contratada para prestação de serviços. No contrato de prestação de serviços assina como interveniente a empresa contratada para fornecer o afretamento;</li> <li>- a fretadora e a prestadora de serviços assinam como solidariamente responsáveis, pelas obrigações decorrentes de ambos os contratos (cláusula 17.1 no contrato de afretamento e 16.1 no de prestação de serviços);</li> <li>- a fretadora é co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela interveniente (prestadora de serviços), conforme cláusula 3.15.1 do contrato de afretamento);</li> <li>- a cláusula 3.6.2 do contrato de afretamento prevê que, no caso de despejo de petróleo, óleo ou outros resíduos no mar, respondem conjuntamente a fretadora e a prestadora de serviços (cláusula 3.6.2 do contrato de afretamento e 3.21.2 do de prestação de serviços);</li> <li>- a tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora (cláusula 3.10 do contrato de afretamento);</li> <li>- o anexo V do contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela fretadora, estando listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Sondador, Assistente de Sondador, Torrista etc.;</li> <li>- a prestadora de serviços, Noble do Brasil, era controlada pela fretadora Noble Drilling Holding LLC (99,99%).</li> </ul> |
| 89  | Stena Drillmax I   | <ul style="list-style-type: none"> <li>- A fretadora no contrato de afretamento é interveniente no contrato de prestação de serviços;</li> <li>- consta do contrato de afretamento determinação de que este deve ser executado simultaneamente com o contrato de prestação de serviços;</li> </ul>   |

|     |                     |  |
|-----|---------------------|--|
|     |                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>- a rescisão, suspensão ou força maior no contrato de serviços acarreta a rescisão, suspensão ou força maior no contrato de afretamento (cláusula 7.5, tanto no contrato de afretamento como no de prestação de serviços);</li> <li>- a cláusula 4.12.3 do contrato de afretamento diz que a medição do afretamento se dará por meio de Relatórios de Medição assinados por ambas as partes;</li> <li>- a cláusula 4.12.4 do contrato de serviços também prevê a medição dos serviços por meio de Relatórios de Medição;</li> <li>- o período de medição do afretamento é o mesmo adotado 42 para a medição dos serviços;</li> <li>- a cláusula 4.12.1.m) (ii) do contrato de prestação de serviços diz que, caso a Petrobras deixe de pagar pelos serviços prestados, a prestadora poderá retirar a plataforma, pondo fim ao contrato;</li> <li>- a cláusula 7.1.3.d) do contrato de prestação de serviços diz que, finda a execução dos serviços, a Petrobras deverá devolver a plataforma no estado em que a recebeu, com o desgaste natural;</li> <li>- a cláusula 11.5 do contrato de prestação de serviços dispõe sobre "ÔNUS SOBRE EQUIPAMENTO DA CONTRATADA", e diz que a contratada (STENA) "se compromete a não criar ou praticar qualquer ato, compromisso ou coisa que resulte na criação de qualquer ônus sobre o EQUIPAMENTO DA CONTRATADA, impedindo (ou que possa de qualquer forma impedir)</li> <li>- a CONTRATADA de desempenhar os SERVIÇOS diligentemente e de acordo com este CONTRATO e/ou que possa ferir o exercício apropriado pela COMPANHIA de seus direitos sob as disposições de penhora por erro da CONTRATADA. Para que se evitem dívidas, o indicado acima não impede a CONTRATADA ou qualquer de suas AFILIADAS de oferecer garantias a respeito da PLATAFORMA com relação a financiamento no curso normal dos negócios.". Ou seja, disposições do contrato de prestação de serviços tratam do regular fornecimento da plataforma, inclusive sobre garantias;</li> <li>- A STENA INTERNATIONAL S.A.R.L., proprietária da unidade, detinha 99% do capital da prestadora de serviços STENA SERVICES BRASIL LTDA. no de ano 2009.</li> </ul> |
| 155 | Deepwater Navigator | <ul style="list-style-type: none"> <li>- Fretadora: Transocean UL Limited;</li> <li>- prestadora de serviços: Transocean Brasil Ltda.;</li> <li>- o contrato de afretamento declara-se vinculado ao contrato de prestação de serviços, assinados na mesma data;</li> <li>- conforme a cláusula 3.2.8 do contrato de afretamento, a fretadora deve elaborar Atestado Diário de Operações ADO segundo instruções contidas no item 1.7 do Anexo IV do contrato de prestação de serviços. A cláusula seguinte determina que este documento terá quatro vias, sendo duas para a Petrobras e as outras duas para a contratada, isto é, a fretadora;</li> <li>- a cláusula 9.3.4 do contrato de afretamento prevê multa de 20% sobre a taxa diária de operação no caso de não-</li> </ul>   |

|     |            |   |
|-----|------------|---|
|     |            | <p><i>atendimento ao item 1.8 do Anexo IV do contrato de prestação de serviços;</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>a rescisão do contrato de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento (cláusula 11.1.13 do contrato de afretamento);</i></li> <li>- <i>a cláusula 14.1.1 do contrato de afretamento prevê que, no caso de despejo de petróleo, óleo ou outros resíduos no mar, respondem conjuntamente a fretadora e a interveniente (contratada para os serviços de perfuração);</i></li> <li>- <i>a fretadora figura como cos-egurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços (cláusula 23.1.1 do contrato de afretamento);</i></li> <li>- <i>o site do grupo Transocean contém lista da sua frota, em que consta a DEEPWATER NAVIGATOR, a serviço no Brasil e traz os endereços dos escritórios da empresa em todo o mundo, entre os quais figura o endereço da Transocean Brasil.</i></li> </ul>   |
| 161 | Blue Shark | <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>Originalmente, o contrato se intitulava "de afretamento e prestação de serviços", formato este definido no Convite da PETROBRAS;</i></li> <li>- <i>o Adendo E do referido Convite previa a divisão do valor do contrato em duas parcelas, a primeira de 90%, em dólares americanos, a ser depositada em conta da contratada no exterior, e a segunda de 10%, em reais, a ser depositada em conta-corrente nacional, em favor de representante da contratada no país. A partir do Aditivo 5, assinado em 01/09/2006, o contrato passou a ser apenas de serviços, com novos valores, transferindo-se o afretamento para contrato em separado;</i></li> <li>- <i>o contrato de afretamento foi assinado na mesma data do Aditivo 5 do contrato de serviços, prevendo ambos o mesmo prazo;</i></li> <li>- <i>O contrato de prestação de serviços atribui às contratadas obrigações de ARMAÇÃO DA EMBARCAÇÃO, devendo estas fornecer a tripulação, operar a unidade e regularizar sua permanência no Brasil, obtendo avais e fianças (cláusula 3.2 do Aditivo 5). Tais atribuições normalmente recairiam sobre o fretador, em contratos de afretamento por tempo, como é este caso;</i></li> <li>- <i>a rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento (cláusulas 2.3 e 13.6.3 do contrato de afretamento);</i></li> <li>- <i>a prorrogação do contrato de prestação de serviços acarretou idêntica prorrogação no contrato de afretamento (aditivo 7 do contrato de serviços e aditivo 2 do afretamento);</i></li> <li>- <i>a fretadora e a prestadora de serviços assinam como solidariamente responsáveis, pelas obrigações decorrentes de ambos os contratos (cláusula 29.1 no contrato de afretamento e 23.1 do aditivo 5 do contrato de prestação de 44 serviços);</i></li> <li>- <i>a cláusula 6.1 do contrato de afretamento diz que a medição do afretamento se dará por meio de Relatórios de Medição assinados por ambas as partes. A cláusula 7.1 do</i></li> </ul> |

|  |  |   |
|--|--|---|
|  |  | <p><i>contrato de serviços (Aditivo 5) também prevê a medição dos serviços por meio de Relatórios de Medição;</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- <i>o período de medição do afretamento é o mesmo adotado para a medição dos serviços;</i></li> <li>- <i>a prestadora de serviços BJ Services do Brasil era controlada pela BJ Services International S.A.R.L, fornecedora da unidade.</i></li> </ul> |
|--|--|---|

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

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

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

*"Em primeiro lugar, os contratos ditos de afretamento de afretamento (sic) não são, pois não têm como objeto embarcação. Ademais, as unidades de perfuração e de produção de petróleo offshore, objeto dos contratos de afretamento, não são meras estruturas metálicas, sobre as quais desembarcam e atuam os operadores da companhia prestadora de serviço contratada. Em absoluto. As unidades são, justamente, os equipamentos que serão operados para a consecução do objetivo último da Petrobrás, que é a perfuração ou produção do poço de petróleo. E, penso ser evidente, trata-se de equipamentos sofisticados, construídos sob encomenda, com projeto único, que incorpora, em geral, o último estágio de desenvolvimento da tecnologia. Nesse sentido, seus operadores são designados já durante a fase de construção, no estaleiro, tamanha é a intimidade com equipamento requerida para operá-los.*

*Saliento esse aspecto porque, ainda que se considere a natureza genérica dos contratos, como contrato de aluguel de bens, o que sobressai é que tal contratação é absolutamente dispensável. Bastaria que a Petrobrás celebrasse contrato único, de prestação de serviços, fosse com a nacional ou com a empresa estrangeira, ainda assim as unidades seriam fornecidas, simplesmente, porque não há como prestar os serviços sem elas. Aliás, esse é exatamente o modelo de contratação para a perfuração e produção de petróleo em terra. A Petrobrás, em terra, não se dá ao trabalho de contratar o aluguel de uma sonda de perfuração de terra, SPT e, simultaneamente, contratar a prestação do serviço,*

pois é ilógico, desnecessário, antieconômico<sup>2</sup>. E, se ainda assim, por qualquer razão que se nos escape, a Petrobrás insistisse nesse modelo de contratação, a hipotética locatária dos equipamentos jamais admitiria que os mesmos fossem operados por terceiros.

**Portanto, parece-me que a conclusão a que chegou a Fiscalização a respeito da essência desses contratos está correta. A bipartição do contrato em “afretamento” e prestação de serviços – a também, por óbvio, a sua coligação voluntária<sup>3</sup> é artificial, desnecessária, sem propósito.**

A recorrente nessa hora bradará princípios constitucionais como da Livre Iniciativa (art. 1º, IV), da Livre Concorrência (art. 170, IV) ou mesmo da Propriedade Privada (art. 170, II), e que o ordenamento jurídico brasileiro outorga ao contribuinte o direito de organizar-se de forma que se lhe imponha a menor carga tributária possível. Pugnará por que se analisem os contratos celebrados sob uma concepção estritamente formal da legalidade. Enfim, invocará a clássica cantilena liberal formalista que leva à (equivocada) conclusão de que, em matéria de planejamento tributário, tudo o que não estiver expressamente proibido é lícito ao contribuinte.

Marciano Seabra de Godoi diagnostica que essa postura parte de certos valores arraigados e que não mais se compatibilizam com o atual estado de arte da dogmática constitucional e tributária nacional, quais sejam, o tributo visto como uma agressão ou um castigo que se aceita mas não se justifica; a segurança jurídica como um valor absoluto; a aplicação mecânica e não valorativa da lei como um mito sagrado; o individualismo e a autonomia da vontade sobrevalorizados e hipertrofiados, como se vivêssemos em pleno século XIX<sup>4</sup>. Atualmente, as bases da tributação são liberdade, igualdade e solidariedade. Neste cenário, a interpretação dos atos jurídicos e das operações não se pode valer da máxima de hipossuficiência dos contribuintes frente ao todopoderoso Estado, sob pena de se obstar a aplicação de outros princípios constitucionais. Há diversos outros que podem ser tolhidos caso planejamentos sejam indiscriminadamente considerados válidos e legítimos tão-somente porque adotaram forma jurídica prevista em texto de lei (Dignidade da Pessoa Humana, Função Social da Propriedade, Isonomia). O planejamento tributário deve ser analisado “*não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade,*

<sup>2</sup> No insight de Michael J. Graetz, "...a deal done by very smart people that, absent tax considerations, would be very stupid". Disponível em [http://www.nytimes.com/2008/09/10/business/businessspecial3/10TAX.html?pagewanted=all&\\_r=0](http://www.nytimes.com/2008/09/10/business/businessspecial3/10TAX.html?pagewanted=all&_r=0) Acessado em 31/08/2013

<sup>3</sup>

<sup>4</sup> apud PAULA, Daniel Giotti de. O Dever Geral de Vedação À Elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação Brasileira e do direito comparado. Revista da PGFN, Brasília: PGFN, 2011. p. 173

*solidariedade social e justiça*”<sup>5</sup>. Enfim, exige-se, para além de uma economia de tributos, um propósito negocial.

Nesse sentido, a doutrina propõe um teste para se constatar ausência de propósito negocial<sup>6</sup>:

a) o elemento temporal: já que muitas vezes se verifica que o planejamento, em geral atividade pensada e preparada, é realizada às pressas, com a assinatura de vários documentos em um único momento, alguns desfazendo transações que se celebram no mesmo instante;

b) a independência ou não das partes, eis que muitas fusões, cisões e incorporações se dão apenas como forma de alocar perdas e ganhos entre empresas de mesmo grupo, sempre visando à redução da tributação;

c) ausência de coerência, quando se realizam transações que não se inserem na rotina da empresa ou na lógica empresarial.

Marco Aurélio Greco<sup>7</sup> revela os indícios de mera tentativa despropositada de economia de tributo:

a) operações estruturas (sic) em seqüência, em que uma etapa não tem sentido a não ser quando vista a partir do conjunto de etapas [...];

b) operações invertidas, no sentido de serem realizadas ao contrário do que indica o juízo comum, por exemplo, a incorporação da controladora pela controlada;

c) operações entre partes relacionadas, pois nestas é mais rigoroso o juízo sobre os critérios de equitatividade em que devem ser feitas certas operações quando comparadas com operações com terceiros;

d) o uso de pessoas jurídicas para realizar determinadas operações, pois além de poderem configurar uma interposta pessoa, estas sociedades podem se apresentar como meros instrumentos de passagens de recursos destinados a terceiros (conduit companies) ou assumirem a condição de sociedade aparentes, fictícias ou efêmeras;

e) operações que impliquem deslocamento da base tributável para o exterior, pois isto afeta a soberania e a imperatividade da norma tributária;

<sup>5</sup> GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 195

<sup>6</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O desafio do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITRAS, Rodrigo de (org.). Planejamento tributário e o “propósito negocial”. São Paulo: Quartier Latin, 2010, apud PAULA, Daniel Giotti de. O Dever Geral de Vedação À Elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação Brasileira e do direito comparado. Revista da PGFN. Brasília: PGFN, 2011. p. 187.

<sup>7</sup> GRECO, Marco Aurélio. Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 7, n. 42, ano 2009. Apud PAULA, Daniel Giotti de. O Dever Geral de

Vedação À Elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação Brasileira e do direito comparado. Revista da PGFN. Brasília: PGFN, 2011. p. 187

f) as substituições ou montagens jurídicas em que as formas contratuais são construídas meramente para vestir determinado conteúdo sem que haja razões reais e efetivas que as justifiquem.

**O modelo de contratação da Petrobrás sucumbe em todos os testes que lhe são pertinentes:**

**a) Quanto ao aspecto temporal, revela-se a simultaneidade da celebração dos pares de contratos;**

**b) A interdependência das partes contratantes é nota característica: a prestadora dos serviços nacional é controlada pela “fretadora” estrangeira;**

**c) Ausência de coerência: a Petrobrás não reproduz o modelo de contratação bipartida, *mutatis mutandis*, nas suas operações terrestres;**

**d) Deslocamento da base tributável para o exterior: a Petrobrás atribui ao contrato de afretamento, celebrado com a empresa estrangeira, 90% do valor total da causa dos contratos (a exploração dos poços de petróleo);**

**e) Montagem jurídica: a bipartição de contrato que tem causa unitária – a exploração de poços de petróleo – é artificial e despropositada.**

(grifos não são do original)."

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

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

Além da questão relativa à desqualificação do contrato de afretamento, a recorrente defendeu em sua peça recursal as seguintes matérias, que serão objeto deste voto de divergência:

a) A inexistência de transferência de tecnologia, implicando a não incidência da Lei nº 10.168/2000;

b) A ocorrência de *bis in idem* e ofensa ao princípio constitucional da isonomia, pelo fato de a recorrente já contribuir para o FNDCT com parcelas de royalties;

c) A não incidência de juros sobre a multa de ofício.

Quanto à necessidade de transferência de tecnologia, transcreve-se, parcialmente, o artigo 2º da Lei nº 10.168/2000 que instituiu a contribuição:

*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)*

*§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.*

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

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

Verifica-se que o §2º do artigo 2º estipula que a contribuição passa também a ser devida pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, o que levou ao acréscimo do inciso III no artigo 10 do Decreto nº 4.195/2002 em comparação com a redação do artigo 8º do Decreto nº 3.949/2001, que até então regulamentava a CIDE instituída pela Lei nº 10.168/2000. Transcrevem-se ambos para melhor esclarecimento:

*Decreto nº 3.949/2001, artigo 8º*

*Art. 8º 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 róialtes ou remuneração previstos nos respectivos contratos relativos a:*

*I - fornecimento de tecnologia;*

*II - prestação de assistência técnica;*

*a) serviços de assistência técnica;*

b) serviços técnicos especializados;

III - cessão e licença de uso de marcas;

IV - cessão e licença de exploração de patentes.

Decreto 4.195/2002, artigo 10:

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

I - fornecimento de tecnologia;

II - prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;

IV - cessão e licença de uso de marcas; e

V - cessão e licença de exploração de patentes.

Assim, os serviços prestados enquadrados no inciso III prescindem da transferência de tecnologia, posto que não abarcados pela definição do §1º do artigo 2º, cuja redação dispõe que “§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.”

Observa-se, ainda, que a introdução do §1º-A no artigo 2º, excluindo da incidência da CIDE a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia, corrobora o entendimento de que a transferência de tecnologia não é pressuposto jurídico para toda e qualquer incidência de CIDE.

De outro giro, a recorrente propugna pela ocorrência de *bis in idem* na tributação pela CIDE, por já contribuir com parcelas de royalties ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, em ofensa ao princípio da isonomia consagrado na Constituição Federal.

Neste aspecto, deixo de conhecer de tal argumentação por envolver apreciação de inconstitucionalidade na aplicação da Lei nº 10.168/2000, o que é vedado a este Conselho, nos termos da Súmula CARF nº 2.

Por fim, a recorrente pugnou pela não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Neste ponto, analisa-se, inicialmente, a possibilidade de incidência de juros de mora sobre multas.

O artigo 161 do CTN dispõe:

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

*§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.*

O crédito tributário decorre da obrigação principal e possui a mesma natureza desta, conforme disposto no art. 139 do Código. Esta, por sua vez, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (artigos 113, §1º e 139 do CTN).

Depreende-se, assim, que o crédito tributário mencionado no artigo 161 do CTN abrange os tributos e as penalidades pecuniárias, sujeitando-se à incidência dos juros de mora.

A respeito, cita-se o Recurso Especial 1.129.990 - PR (2009/0054316-2), julgado em 01/09/2009, de relatoria do Ministro Castro Meira:

#### *EMENTA*

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

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

*2. Recurso especial provido.*

#### *ACÓRDÃO*

*Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.*

*Brasília, 1º de setembro de 2009(data do julgamento).*

Transcreve-se, ainda, excerto do voto condutor, esclarecedor da questão:

*“Da sistemática instituída pelo art. 113, caput e parágrafos, do Código Tributário Nacional-CTN, extrai-se que o objetivo do legislador foi estabelecer um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias, as quais caracterizam e definem a obrigação tributária principal, de cunho essencialmente patrimonialista, que dá origem ao crédito tributário e suas conhecidas prerrogativas, como a título de*

*exemplo, cobrança por meio de execução distinta fundada em Certidão de Dívida Ativa-CDA.*

*A expressão "crédito tributário" é mais ampla do que o conceito de tributo, pois abrange também as penalidades decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias.*

*Em sede doutrinária, ensina o Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria que, "havendo descumprimento da obrigação acessória, ela se converte em principal relativamente à penalidade pecuniária (§ 3º), o que significa dizer que a sanção imposta ao inadimplente é uma multa, que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados aos tributos" (Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e Jurisprudência, Artigo por Artigo. Coord.: Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2ª ed., 2004, p. 546).*

*De maneira simplificada, os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, advém a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.*

*Em suma, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.*

*Rematando, confira-se a lição de Bruno Fajerstajn, encampada por Leandro Paulsen (Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 9ª ed., 2007, p. 1.027-1.028):*

*"A partir da redação do dispositivo, fica evidente que os tributos não podem corresponder à aplicação de sanção pela prática de ato ilícito, diferentemente da penalidade, a qual, em sua essência, representa uma sanção decorrente do descumprimento de uma obrigação.*

*A despeito das diferenças existentes entre os dois institutos, ambos são prestações pecuniárias devidas ao Estado. E no caso em estudo, as penalidades decorrem justamente do descumprimento de obrigação de recolher tributos.*

***Diante disso, ainda que inconfundíveis, o tributo e a penalidade dele decorrente são figuras intimamente relacionadas. Ciente disso, o Código Tributário Nacional, ao definir o crédito tributário e a respectiva obrigação, incluiu nesses conceitos tanto os tributos como as penalidades.(grifos não originais)***

*Com efeito, o art. 139 do Código Tributário Nacional define crédito tributário nos seguintes termos:*

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

*Já a obrigação principal é definida no art. 113 e no parágrafo 1º. Veja-se:*

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

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

*Como se vê, o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis. No entanto, essa equiparação, muito útil para fins de arrecadação e administração fiscal, não identifica a natureza jurídica dos institutos.*

(...)

*O Código Tributário Nacional tratou da incidência de juros de mora em seu art. 161. Confira-se:*

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

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito'

*A redação deste dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre 'crédito' não integralmente recolhido no vencimento.*

***Ao se referir ao crédito, evidentemente, o dispositivo está tratando do crédito tributário. E conforme demonstrado no item anterior, o crédito tributário decorre da obrigação principal, na qual estão incluídos tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente. (grifos não originais)***

*Sendo assim, considerando o disposto no caput do art. 161 acima transcrito, é possível concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre as multas" (Exigência de Juros de Mora sobre as Multas de Ofício no Âmbito da Secretaria da Receita Federal. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 132, p. 29, setembro de 2006).*

*Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial*

Na mesma direção, ensina Hugo de Brito Machado<sup>8</sup>:

*“A denominada multa de ofício caracteriza-se pela inafastável necessidade de ação fiscal para que se considere devida. Assim, mesmo em face da jurisprudência que tem predominado, em se tratando de multa de ofício não se pode falar da existência de uma obrigação que a tenha como conteúdo, antes de regularmente constituído o crédito tributário. Assim, somente com a lavratura do auto de infração é que se pode considerar devida a multa de ofício. E como em face do auto de infração o contribuinte é notificado a fazer o correspondente pagamento, é a partir daí que se pode cogitar da configuração da mora, , em consequência, do início da incidência de juros de mora correspondentes”*

Inferre-se, de fato, que a multa de ofício é constituída na lavratura do auto de infração e vence no prazo de trinta dias para a apresentação da impugnação ao lançamento. Após este prazo, considera-se devida e, portanto, sujeita a juros de mora, não fazendo sentido algum permanecer seu montante imutável ao longo do tempo até que se ultime sua extinção.

Assim, o artigo 161, §1º do CTN, determina que se a lei não dispuser de modo diverso, os juros serão calculados à taxa de um por cento ao mês. Destarte, ultrapassada a questão da pertinência da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, resta verificar se a taxa Selic, aqui em discussão, deve ser utilizada como os juros de mora a que se refere o artigo 161.

Sobre a legitimidade da Selic como juros moratórios, descabem maiores considerações, conforme decidido no REsp 879.844/MG, julgado em 11/11/2009 (recursos repetitivos), e no RE 582.461/SP, submetido à repercussão geral, julgado em 18/05/2011, e de acordo com o enunciado da Súmula CARF nº 4:

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

Cabe frisar que no julgamento dos recursos especial e extraordinário, acima referidos, a discussão girou em torno da isonomia entre a aplicação da Selic na repetição de indébito como na atualização dos débitos:

*“Forçoso esclarecer que os debates nesta Corte gravitaram em torno da aplicação da taxa SELIC em sede de repetição de indébito. Nada obstante, impõe-se, mutatis mutandis, a incidência da referida taxa nos cálculos dos débitos que os contribuintes tenham para com as Fazendas Municipal, Estadual e Federal.*

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Juros de Mora sobre Multas Tributárias. RDDT 180/82, set/2010, apud PAULSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência / Leandro Paulsen. 14ª ed. 2ª Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, ESMARFE 2012. 06/04

*Aliás, raciocínio diverso importaria tratamento anti-isonômico, porquanto a Fazenda restaria obrigada a reembolsar os contribuintes por esta taxa SELIC, ao passo que, no desembolso, os cidadãos exonerar-se-iam desse critério, gerando desequilíbrio nas receitas fazendárias.”(REsp 879.844/MG)*

Assim, sob este aspecto abordado nos julgamentos dos recursos especial e extraordinário, é legítima a incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício após seu vencimento, pois que eventual indébito referente à multa paga a maior que a devida, necessariamente seria corrigido pela referida taxa.

Por outro lado, diversos diplomas legais trataram da Selic como juros de mora incidentes sobre os débitos para com a Fazenda Nacional. Assim, citam-se:

Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

*Art. 84 – Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:*

*I – juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;*

**§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.(Incluído pela Lei nº 10.522, de 2002) (grifei)**

*Art. 91. O parcelamento dos débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, autorizado pelo art. 11 do Decreto-Lei nº 352, de 17 de junho de 1968, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 623, de 11 de junho de 1969, pelo inciso II, do art. 10 do Decreto-Lei nº 2.049, de 01 de agosto de 1983, e pelo inciso II, do art. 11 do Decreto-Lei nº 2.052, de 03 de agosto de 1983, com as modificações que lhes foram introduzidas, poderá ser autorizado em até trinta prestações mensais. Parágrafo único. O débito que for objeto de parcelamento, nos termos deste artigo, será consolidado na data da concessão e terá o seguinte tratamento:*

*a) se autorizado em até quinze prestações:*

*a.1) o montante apurado na consolidação será dividido pelo número de prestações concedidas;*

*a.2) o valor de cada parcela mensal, por ocasião do pagamento, será acrescido de juros equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna, calculados a partir da data do deferimento até o mês anterior ao do pagamento, e de um por cento relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado; (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)*

*b) se autorizado em mais de quinze prestações mensais:*

b.1) o montante apurado na consolidação será acrescido de encargo adicional, correspondente ao número de meses que exceder a quinze, calculado à razão de dois por cento ao mês, e dividido pelo número de prestações concedidas;  
b.2) sobre o valor de cada prestação incidirão, ainda, os juros de que trata a alínea a.2 deste artigo. (Revogado pela Lei nº 10.522, de 19.7.2002)

Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. Produção de efeito (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

*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.*

...

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

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

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

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

Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002:

*Art. 17. Fica acrescentado o seguinte parágrafo ao art. 84 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:*

*"Art. 84. ....*

***§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional." (NR) (grifei)***

...

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

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

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

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

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

Destaca-se que o artigo 30 da Lei nº 10.522/2002, expressamente prevê a incidência dos juros de mora à taxa Selic, a partir de 1º/01/1997, relativamente aos débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional referidos no artigo 29, cujos fatos geradores tivessem ocorridos até 31/12/1994. Já a mesma lei acrescentou ao artigo 84 da Lei nº 8.981/95, o §8º, a disposição de que aos demais créditos da Fazenda Nacional, aplicam-se as disposições do artigo 84, o que determina a aplicação dos juros de mora aos tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorressem a partir de 1º/01/1995.

*§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional." (NR)*

A Lei nº 10.522/2002, é conversão da MP nº 2.176-79/2001, fruto da reedição de sucessivas medidas provisórias, desde a original de nº 1.110, de 30 de agosto de 1995. A inclusão do §8º no artigo 84 da Lei nº 8.981/95, pela MP nº 1.110/95, bem como a inclusão dos artigos 29 e 30 pela MP nº 1.542/96 (nove dias antes da publicação da Lei nº 9.430/96) estabeleceram, expressamente, a incidência da taxa Selic sobre quaisquer débitos da Fazenda Nacional (até 1994 pelo artigo 30 e após 1º/01/1995, pelo §8º do artigo 84).

Constata-se que, por sua vez, a Lei nº 9.430/96, ao prever a aplicação da Selic em seus artigos 43 e 61 convalidou o que já estava sendo previsto pela MP nº 1.542/96 (atual Lei nº 10.522/2002).

Conclui-se, portanto, que é legítima a incidência da taxa de juros Selic sobre a multa de ofício vinculada ao tributo.

Neste sentido, citam-se, recentes decisões da CSRF:

*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 10835.001034/00-16, 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 13839.001516/2006-64, Sessão de 15/05/2013, Acórdão nº 9101-001657. Relator designado Valmir Sandri).*

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário quanto à manutenção dos efeitos dos contratos de afretamento, quanto à necessidade de haver transferência de tecnologia como pressuposto jurídico à incidência da CIDE e quanto à não incidência de juros sobre a multa de ofício.

*(assinado digitalmente)*

Processo nº 16682.721545/2013-94  
Acórdão n.º **3302-003.095**

**S3-C3T2**  
Fl. 27.048

---

CÓPIA