



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

Processo nº 18470.723923/2012-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-004.822 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2017
Matéria CIDE - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente PGS INVESTIGAÇÃO PETROLÍFERA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2008

CONTRATO IMPROPRIAMENTE DENOMINADO DE AFRETAMENTO DE NAVIO DE PESQUISA. REAL NATUREZA DO NEGÓCIO JURÍDICO CONTRATADO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. REMESSA AO EXTERIOR A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO PELOS SERVIÇOS PRESTADOS. INCIDÊNCIA DA CIDE. POSSIBILIDADE.

1. Para fins tributários, prevalece a natureza real do negócio jurídico realizado e não a declaração formal inverídica contida nos instrumentos contratuais impropriamente denominados de afretamento de navio de pesquisa. Segundo os fatos comprovados nos autos, o real negócio jurídico contratado pela recorrente foi a prestação de serviços de “levantamento de dados sísmicos multicomponentes tridimensionais (3D)” e não o afretamento de navio de pesquisa.

2. O fornecimento da embarcação, aparelhada com os equipamentos sísmicos, é parte integrante e indissociável dos real contrato de serviços técnicos de levantamento de dados sísmicos contratados, razão pela qual os valores mensais integrais remetidos ao exterior a título de remuneração às empresas estrangeiras prestadoras dos referidos serviços estão sujeitos à incidência da CIDE e integram a base de cálculo da referida contribuição.

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

Há incidência da CIDE sobre os valores da remuneração mensalmente pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a residentes ou domiciliados no exterior, em retribuição pela prestação de serviços técnicos estabelecidos em contrato, não havendo, nestes casos, para a caracterização da hipótese de

incidência da contribuição qualquer vinculação com transferência de tecnologia.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

MATÉRIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. APRECIAÇÃO PELOS INTEGRANTES DO CARF. IMPOSSIBILIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

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

É legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, a qual integra o crédito tributário, por expressa previsão legal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

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

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

2. A adequada descrição e fundamentação fática jurídica, consignada no Termo de Verificação Fiscal (TVF) revela que não houve qualquer prejuízo ao direito de defesa da autuada.

DECISÃO RECORRIDA. INEXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO. NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade, por contradição com a autuação, a decisão recorrida que, em consonância com os fundamentos do lançamento, reconheceu que os valores remetidos às empresas estrangeiras contratadas foram provenientes de remuneração pela prestação de serviços técnicos.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade do votos, em afastar as preliminares de nulidade do auto de infração e da decisão recorrida e, por maioria de votos, em conhecer parcialmente o recurso e, na parte conhecida, em negar provimento ao recurso voluntário, vencida a Conselheira Lenisa R. Prado que dava provimento integral e os Conselheiros Sarah Maria L. de A. Paes de Souza e José Renato P. de Deus que davam provimento para exclusão dos juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

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

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório encartado na Resolução nº 3302-000.348, por meio da qual este Colegiado converteu o julgamento do processo em diligência, que segue transcrito:

Trata-se de Auto de Infração lavrado para constituição de crédito de CIDE (fls. 1.135/1.140), cujo fato gerador são diversas datas no curso do ano de 2008, tendo sido aplicada multa de ofício no percentual de 75%, pelo pagamento insuficiente da contribuição considerada devida pela autoridade fiscal.

No Termo de Constatação Fiscal (fls. 956/959) o agente administrativo esclarece que a Recorrente desenvolvia, à época dos fatos geradores, atividades de comercialização (mediante cessão de uso) de dados sísmicos, em conformidade com regulamentação específica da Agência Nacional de Petróleo (ANP). Para desenvolvimento de suas atividades a Recorrente firmou diversos contratos no exterior (fls. 20/311) com empresas relacionadas.

*Dentre tais contratos a fiscalização destaca instrumento firmado com a PGS Geophysical AS, sociedade estrangeira com sede na Noruega, que vem a ser uma das sócias da Recorrente, e com a PGS Exploration UK, com sede na Inglaterra. **Os contratos em questão têm por objeto o afretamento de embarcações equipadas para levantamentos de dados sísmicos e reflexão tridimensional (3D).***

Destaca a fiscalização no referido Termo de Constatação (e documentação anexa), que os contratos previam que as embarcações afretadas teriam de ser perfeitamente adaptadas e equipadas para os fins acima descritos, bem como deveriam ser entregues em condições satisfatórias de navegação e operação, condições e características que estariam descritas no Anexo C dos contratos firmados. O Anexo deixa claro tratar-se de navio de pesquisa, assim como o próprio contrato estabelece que a contratada deveria não só entregar, como manter a embarcação em perfeitas condições de funcionamento, arcando com os custos e atividades de manutenção, reparo e operação, eventualmente necessários para seu bom funcionamento. Há previsão, ainda, de que a contratada forneceria e custearia todos os equipamentos e

materiais necessários aos registros geofísicos que seriam feitos pela Recorrente.

Pelos termos do contrato a contratada se responsabilizaria, ainda, pelo fornecimento e operação de sistema de comunicação entre navios e bases em terra, bem como arcaria com os custos de realização de testes necessários a verificar as condições de operação dos equipamentos e instrumentos que existiam no navio de pesquisa afretado. Deveria, também, a contratada, arcar com os testes de pulso dos instrumentos de registros sísmicos que equipavam o navio.

Da análise dos contratos a fiscalização concluiu que: “(...) constatou-se que o contribuinte pagou para empresas sediadas no exterior pelos serviços técnicos especializados com os aluguéis dos navios de pesquisa, aparelhados e equipados para levantamento de dados sísmicos 3D e não efetuou o recolhimento da contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE), pelas remessas efetuadas às referidas empresas.” Com base nesta conclusão foi lançada a CIDE sobre as remessas efetuadas pela Recorrente à PGS UK e à PGS Geophysical AS, no curso do ano-calendário de 2008, conforme quadro demonstrativo constante no Termo de Constatação Fiscal.

Intimada do Auto de Infração A Recorrente apresentou sua Impugnação (fls. 1.157/1.196), na qual alega em síntese:

- a inocorrência do fato gerador da CIDE, pois não foram prestados serviços técnicos pelas empresas contratadas;*
- os contratos de afretamento (firmados, e questionados pela fiscalização) têm por objeto a locação de embarcação, e não a prestação de serviços técnicos;*
- a natureza do contrato é confirmada não só pela doutrina e pela legislação, mas também, pela documentação de admissão temporária das embarcações no País, que evidenciam que a entrada no território nacional se deu em razão de aluguel;*
- as remessas para o exterior foram classificadas pela própria instituição financeira remitente sob o código próprio de “remuneração por afretamento marítimo” e não como prestação de serviços;*
- o próprio auto de infração e o agente fiscal reconhecem a natureza dos contratos, como sendo de afretamento de embarcação, sem questionar que houve a entrega do navio à Recorrente, por prazo determinado, o que caracteriza a locação do bem;*
- a motivação do lançamento não é clara, embora aparentemente possa indicar que a fiscalização concluiu pela prestação de serviços técnicos com base em obrigações dos contratados. Há, contudo, ofensa ao artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, com prejuízo à ampla defesa da Recorrente;*
- não foi apontado no lançamento quais seriam, efetivamente, os supostos serviços técnicos prestados, que poderiam gerar a*

incidência da CIDE lançada, o que torna o auto de infração nulo;

- as obrigações contraídas pelas contratadas representam apenas obrigações necessárias e imprescindíveis ao bom funcionamento do bem locado, que se não entregue em plenas condições de funcionamento, de nada adiantaria a locação. Tais obrigações, portanto, são inerentes a este tipo de contrato, conforme, inclusive, determina o Código Civil;

- ainda que se admitisse a possibilidade de se considerar a existência/contratação de prestação de serviços, não poderia admitir-se a incidência da CIDE, pois não haveria, de todo modo, prestação de serviços técnicos – única hipótese legal que autoriza a incidência;

- como não há indicação no auto de infração de quais serviços técnicos estariam sendo onerados pela CIDE lançada e, mesmo se considerar-se todas as obrigações assumidas pelas contratadas, não há nenhuma que se confunda com prestação de serviços técnicos;

- não há no auto de infração qualquer indicação das razões que levaram o agente fiscal a concluir pela existência de prestação de serviços técnicos – não há indicação de quais seriam estes serviços e/ou porque estariam sendo qualificados como serviços técnicos (nos termos do artigo 17 da IN 252/02);

- referida norma, em consonância com a finalidade da CIDE, indica que apenas serviços técnicos que impliquem em transferência de tecnologia, podem ser gravados pela contribuição, sendo que nos contratos sob análise não há previsão da prestação de qualquer serviço que implique em transferência de tecnologia;

- nulidade do auto de infração por erro na base de cálculo da contribuição lançada, na medida em que considera que a totalidade do valor remetido refere-se exclusivamente aos supostos serviços técnicos prestados, sem considerar que parte do valor teria, necessariamente, de referir-se à locação da embarcação cuja existência não só foi constatada pelos agentes fiscais, como se configura como o próprio objetivo do contrato/principal (tornando os eventuais serviços como mero acessórios);

- conforme se comprova a remuneração paga refere-se apenas à taxa diária de locação da embarcação, o que evidencia não só a inexistência de cobrança por qualquer serviço (especialmente, de natureza técnica), como a utilização de base de cálculo equivocada pela fiscalização, que admite não só a adoção do valor total remetido/valor total do contrato como a base da incidência da CIDE, como a existência de aluguel e remessa ao exterior sob tal código;

- nulidade pela impossibilidade de adequação dos cálculos, bem como pela inexistência de critério (inclusive porque não

determinado pelos agentes fiscais no lançamento), que permitisse avaliar quanto do valor remetido poderia referir-se à remuneração de qualquer serviço técnico eventualmente prestado;

- traz jurisprudência do CARF que reconhece a nulidade de lançamento que tem vício insanável de base de cálculo, devido ao apontamento de valor não correspondente à base do tributo lançado;

- nulidade na eleição da base de cálculo, por não ter promovido a exclusão do valor do IRRF, também lançado relativamente às quantias remetidas, objeto deste lançamento;

- inconstitucionalidade da cobrança da CIDE por ter sido instituída por lei ordinária, sendo exigível lei complementar;

- inconstitucionalidade da multa aplicada, por ofensa aos princípios de proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao enriquecimento ilícito do Estado, além do procedimento adotado pela Recorrente – não recolhimento da CIDE sobre remessas para remuneração de contrato de aluguel – ser coerente com o posicionamento da administração tributária, o que impediria a aplicação da penalidade, nos termos do artigo 100 do CTN.

Da análise dos autos a Delegacia de Julgamento manteve o lançamento, em decisão assim ementada (fls. 1.487/1.496):

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE Ano-calendário: 2008 CONTRATO DE AFRETAMENTO.

No caso de afretamento por tempo, em que a embarcação é cedida armada e tripulada, o contrato de afretamento se torna complexo, conjugando a transferência do bem com a prestação de uma diversidade de serviços.

INCIDÊNCIA DA CIDE.

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

FALTA DE RECOLHIMENTO.

Diante de falta de recolhimento de tributo, é devido lançamento de ofício.

MULTA DE OFÍCIO.

Nos lançamentos de ofício, é devida a exigência de multa de ofício. A multa de ofício de 75% tem encontra amparo legal. É vedado à autoridade administrativa se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido”

Em resumo, a decisão de primeira instância administrativa conceituou o contrato de afretamento em discussão como contrato de natureza complexa, que além da obrigação de dar conjuga a prestação de serviços técnicos especializados e prestados por profissionais de alto nível técnico, os quais devem sofrer a incidência da CIDE. Observa que a segregação da base de cálculo deveria ter sido realizada pela contribuinte, sob pena de todo o valor remetido ao exterior ser considerado como base do tributo.

Irresignado com a decisão a Recorrente apresentou seu Recurso Voluntário (fls. 1.502/1.559), no qual reitera seus argumentos apresentados na Impugnação, acrescentando:

- que há cerceamento de seu direito de defesa, na medida em que a DRJ inovou na fundamentação do lançamento, ao considerar que a existência de tripulação acompanhando a embarcação seria evidência de que as remessas ao exterior poderiam ser gravadas pela CIDE, pois se havia tripulação haveria prestação de serviços;

- que é ilegal a aplicação de juros SELIC sobre a multa de ofício, pois o artigo 61 da Lei nº 9.430/96, que fundamenta a sua aplicação apenas autoriza a atualização de débitos decorrentes de tributos e não sobre penalidades. Cita jurisprudência do CARF que reconhece a ilegalidade apontada.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Contra-Razões ao Recurso Voluntário (fls. 1.565/1.584), na qual alega que:

- conforme anotado pela decisão recorrida, os contratos analisados revelam natureza complexa, na qual conjuga-se com a disponibilização do bem uma série de serviços adicionais, sendo que tais serviços não perdem sua qualidade por terem sido prestados em conjunto com o afretamento;

- que em verdade trata-se de “dois contratos ajustados sob um mesmo instrumento”;

- que nos termos da legislação pertinente à matéria não haveria necessidade de transferência de tecnologia para incidência da CIDE;

- que os serviços em questão só poderiam ser prestados por pessoal qualificado razão pela qual seriam, indiscutivelmente, serviços técnicos;

- que caberia ao contribuinte segregar o valor das prestações de serviços do valor da locação da embarcação, não cabendo à fiscalização fazer este discrimen, sendo que ainda que fosse o caso não seria razão de nulidade mas de diligencia, que a base de calculo da CIDE é o valor bruto da operação, ou o valor faturado, e não o valor líquido, descontado o IRRF;

- que não houve inovação por parte da DRJ porque ela manteve o lançamento em seus exatos termos;

- que as referências da DRJ à questão do afretamento com tripulação já constavam do Termo de Constatação Fiscal e que as referências às cláusulas eram meramente exemplificativas para demonstrar que havia previsão de prestação de serviços que embasavam o lançamento;

- que é legal a incidência de juros sobre multa de ofício, pois a penalidade faz parte do crédito tributário, e este pode ser atualizado.

Na Sessão de 26 de junho de 2013, por meio da Resolução nº 3302-000-348, o julgamento foi convertido em diligência, para que a fiscalização verificasse, por meio de intimações e eventual visita à interessada, como eram executados, na prática, os contratos, e respondesse as seguintes questões: a) como o navio era operado?; b) como as informações a serem fornecidas eram requeridas?; c) quem recebia as informações?; d) quem coletava os dados?; e) como esses dados eram fornecidos à interessada? onde o pessoal da interessada se localizava?; e f) como era efetuada a troca de informações com o navio?

Por meio do Relatório de Diligência Fiscal (RDF) de fls. 1600/1623, a autoridade fiscal prestou as seguintes informações acerca da execução dos contratos de afretamento, a seguir resumidos:

1) Em relação a natureza do contrato de afretamento do navio pesquisa:

a) a PGS elaborava os parâmetros de aquisição para o levantamento sísmico 3D na bacia sedimentar e após fazia um plano de todo projeto com as especificações técnicas do trabalho, que eram os limites de controle de qualidade a serem adotados durante a aquisição: “limites de variação de profundidade dos cabos e da geometria geral dos arranjos de cabos e fontes, número máximo de registros inválidos por linha, variações no pulso acústico, especificações de cobertura por cela de aquisição, etc.”;

b) essa parametrização geral do trabalho era específica para cada área de levantamento e devia “ser elaborada ***por um corpo técnico de geólogos/geofísicos*** anteriormente ao início da aquisição de dados geofísicos ***e deve ser respeitada durante todo o trabalho. Daí inclusive a necessidade de serviços técnicos continuamente a bordo do navio pesquisa***”;

c) mesmo que solicitado na auditoria fiscal que resultou no lançamento da CIDE, a empresa não teria como apresentar a segregação dos valores do afretamento e dos valores dos serviços técnicos, uma vez que os serviços prestados pelas empresas contratadas eram indissociáveis;

d) o CARF tem decidido na mesma linha de compreensão da jurisprudência mansa e pacífica do Superior Tribunal de Justiça (STJ), que manifestou “serem os contratos de ***afretamento por tempo*** do tipo ***complexos*** porque, além da ***locação da embarcação***, com a transferência do bem, há a ***prestação*** de uma ***diversidade de serviços***, dentre os quais se inclui a ***cessão de mão de obra***, de modo que ***NÃO PODEM SER DESMEMBRADOS PARA EFEITOS FISCAIS***”;

e) o contribuinte não poderia, para fins fiscais, dividir os contratos “em ‘afretamento’ e ‘serviços’, pois o ***navio e profissionais técnicos estrangeiros (marítimos e sísmicos) formam um todo indissociável para fins fiscais***”; e

f) o afretamento do navio pesquisa era mero meio imprescindível ao fim colimado de levantamento dos dados sísmicos, como os demais equipamentos e profissionais necessários, “formando um conjunto harmônico na ***prestação dos serviços, os quais envolvem técnicos geológicos e/ou geofísicos, além dos demais profissionais necessários ao desenvolvimento da atividade, conforme relação anexa ao presente relatório e, repistre-se***, de conhecimento da autuada, porque foi ela a requerente das autorizações de trabalho dos ***profissionais estrangeiros***”;

2) Em relação ao contrato celebrado entre a PGS (EAD) e as Concessionárias:

a) um ponto de extrema importância que merecia esclarecimento tratava-se da diferenciação entre dados adquiridos por uma Empresa de Aquisição Sísmica (EAD), caso da PGS;

b) segundo a ANP, “há dados proprietários ou ***exclusivos*** e dados multiclientes ou ***não exclusivos***, estes são os dados adquiridos por uma EAD através de autorização da ANP para realizar tal operação em área que seja ou não objeto de contrato de concessão. Já os dados proprietários ou exclusivos são dados adquiridos por Concessionária autorizada pela ANP a explorar e produzir petróleo e gás natural em área determinada, em concessão, ou por uma EAD mediante solicitação e em benefício exclusivo de Concessionária”;

c) a aquisição de dados exclusivos ou de dados não exclusivos não deve ser confundida com o conceito utilizado para definir se a prestação a que se obrigava a PGS era de fazer ou de dar. O fato de os dados serem exclusivos significava que foram obtidos por uma concessionária em sua área de concessão ou por meio de uma EAD por ela contratada; os dados não exclusivos, por outro lado, são dados adquiridos por EAD que obteve a autorização da ANP para realizar tal operação. Assim, ainda que fossem considerados não exclusivos “segundo o conceito dado pela Portaria ANP nº 188, de 1998, esses dados podem ser adquiridos, processados e entregues de acordo com as necessidades do cliente, traduzindo-se, o contrato assim formalizado, em uma ***obrigação de fazer***”; e

d) ao se analisar o contrato juntado aos autos digitais, e-fls 829 a 874, semelhantes aos outros contratos solicitados na diligência, extraía-se através da análise de cláusulas contratuais que se tratava “de típico ***contrato de prestação de serviços***, considerando as obrigações ali estabelecidas terem natureza de obrigações de fazer”;

3) Em relação a contrato celebrado entre PGS e Afretadoras (PGS GEOPHYSICAL AS e PGS Exploration UK):

a) a PGS podia realizar uma aquisição de dados exclusivos ou não exclusivos e comercializá-los com a Concessionária. Isso não devia ser confundido com o contrato que a PGS fazia com “as empresas ***afretadoras***, pois independentemente da forma de aquisição dos dados, se ***exclusivos*** ou ***não exclusivos***, o contrato segue os mesmos requisitos de uma obrigação de fazer, uma vez que a obrigação a que se sujeita as ***afretadoras*** refere-se a uma obrigação de fazer, haja vista que se compromete a entregar uma pesquisa de dados referentes a uma determinada área, utilizando parâmetros de pesquisa e formatos de mídia pré-definidos pela PGS, além de realizar todo e qualquer teste que a PGS julgar necessário”;

b) a obrigação a que se sujeitavam as fretadoras, portanto, era de preparar e realizar um estudo, seguindo as coordenadas estabelecidas pela PGS, traduzindo-se na obrigação de fazer uma atividade que atendesse às exigências impostas pela PGS. Assim, uma vez que a PGS, poderia estabelecer parâmetros e exigir a realização de diferentes testes, os dados eram adquiridos, de acordo com as necessidades da PGS, independentemente se a EAD faria a venda de dados exclusivos ou não exclusivos, isto devia estar bem claro e seria melhor compreendido ao responder os questionamentos do CARF; e

c) configurava-se desarrazoada a tese de inexistência de prestação de serviços técnicos defendida pela PGS na sua defesa e recurso.

Em seguida, a autoridade fiscal diligente apresentou as respostas às questões formuladas no mencionado pedido de diligência, que seguem transcritas na íntegra:

101. Como o navio era operado?

O capitão do navio (comandante da marinha mercante) é responsável pela gestão náutica da embarcação, sendo o navio operado pela mão de obra cedida pela empresa proprietária do navio pesquisa (tripulação estrangeira), conforme planilha em anexo a este relatório.

102. Como as informações a serem fornecidas eram requeridas?

Realizava-se um estudo preliminar em cada área da bacia sedimentar em que se iria realizar a prospecção sísmica, a fim de saber qual a tecnologia a ser utilizada. Por hipótese, imagine-se que a empresa quisesse imagear uma área de grande profundidade como o Pré-Sal. Geofisicamente, a fonte de energia sísmica emite uma frente de onda sísmica (um pulso acústico) que se propaga até o fundo do mar, da qual parte se reflete para a superfície e parte se refrata para as camadas subjacentes, sendo também refletida de volta a cada interface, e então, chegando à superfície é recebida pelos sensores (hidrofones) que ficam nos cabos, que são arrastados pelo navio pesquisa. Dependendo da profundidade, a qual você quer ter a resposta, precisa-se de mais comprimento do cabo de receptores (hidrofones). Isso se deve ao método de aquisição dos dados sísmicos. A imagem a seguir, ilustra o método sísmico.

[...]

Por isso era necessário realizar um projeto parametrizado para cada área que se queria realizar o estudo, definindo qual a extensão de cabos e quantidades de sensores para poder obter uma boa imagem. Por exemplo, dois mil metros de profundidade necessitam de cabos bem menores do que alvos com cinco mil metros de profundidade. Além disso, para a boa parametrização precisam ser considerados também: área de imagem, coordenadas delimitadas do polígono de aquisição e dos pontos de registro, definição do espaçamento das linhas de navegação, o intervalo de pontos de registro, etc.

Elaborados os parâmetros de aquisição para o levantamento sísmico 3D na bacia sedimentar, faz-se um plano de todo projeto com as especificações técnicas do trabalho, que são os limites de controle de qualidade a serem adotados durante a aquisição:

limites de variação de profundidade dos cabos e da geometria geral dos arranjos de cabos e fontes, número máximo de registros inválidos por linha, variações no pulso acústico, especificações de cobertura por cela de aquisição, etc.

*Essa parametrização geral do trabalho é específica para cada área de levantamentos e deve ser elaborada **por um corpo técnico de geólogos/geofísicos** anteriormente ao início da aquisição de dados geofísicos **e deve ser respeitada durante todo o trabalho.** Daí inclusive a necessidade de serviços técnicos a bordo do navio pesquisa.*

103. Quem recebia as informações?

Essas informações parametrizadas são inseridas nos sistemas do navio pesquisa.

O navio possui três sistemas informatizados integrados: sistema de navegação, sistema de registro e sistema de fonte sísmica. O início dos serviços de obtenção dos dados sísmico é definido por empregado da PGS Investigação Petrolífera Ltda, determinando a partir de que coordenadas começa o funcionamento dos sistemas. O sistema de navegação identifica a posição exata da coordenada definida. O sistema de fonte tem que emitir o pulso acústico, através de fonte de energia sísmica (conjunto de equipamentos que possui câmara de ar que dispara um pulso acústico). O sistema de registro tem que gravar os dados recebidos pela captação dos hidrofones, por isso, os cabos precisam estar perfeitamente posicionados nas águas marinhas.

A tripulação estrangeira a bordo do navio pesquisa era responsável pela inserção do cartucho de informações (digital) no sistema de navegação já mencionado. A tripulação técnica é responsável pela manutenção do sistema, uma vez que a solicitação dos serviços pela PGS deve ser executada como contratada. Há necessidade de técnicos que precisam entender dos equipamentos que estão no navio, mais uma necessidade, dentre várias, de profissionais capacitados na prospecção marítima.

*O navio possui, por exemplo, um técnico chamado observador sísmico, que fica atento, entre outros, aos cabos, a fim de saber se os mesmos estão adequados à obtenção dos dados, durante a aquisição de dados. Referido **observador sísmico**, inclusive, tem previsão contratual (vide e-fl. 863), cujos relatórios deixaram de ser entregues, conforme solicitação do TIF nº 03 de 17/01/2014.*

104. Quem coletava os dados?

*O navio pesquisa vem completo com a capacidade para aquisição dos dados, inclusive com os técnicos que estão acostumados a manusear os sistemas do navio, para realizar manutenção, suporte, trocar placa do sistema, trocar cabo, tirar um canhão (airgun) que não atira e colocar outro no lugar, etc. Os parâmetros do sistema são inseridos por estes **técnicos**, caso contrário poderia se ter o risco de inserção e configuração*

incorreta das informações nos sistemas do navio pesquisa e prejudicar todo serviço.

105. Como esses dados eram fornecidas à Interessada?

Um Cartucho (digital) com as informações dos dados adquiridos eram entregues pelas empresas estrangeiras contratadas a funcionário da Interessada (PGS), sendo estas informações transferidas acobertadas por cláusula de confidencialidade ou sigilo contratual.

106. Onde o pessoal da Interessada se localizava?

*Um empregado da Interessada (PGS) ficava no navio, fiscalizando os serviços para garantir que a execução do contrato respeite os parâmetros e especificações técnicas definidas, e os demais empregados ficavam na empresa, inclusive, monitorando e obtendo **feedback** dos serviços.*

107. Como era efetuada a troca de informações com o navio?

Em primeiro lugar, a PGS faz a entrega do mapa de levantamentos, depois, faz a gestão do projeto para acompanhamento diário da execução do contratado e, por fim, os técnicos do navio pesquisa entregavam o cartucho (arquivo digital) com as informações dos dados adquiridos na prospecção sísmica.

A comunicação da interessada com o navio se dava através de sistema de computadores com acesso à internet, correio eletrônico bem como telefone/fax, para comunicações entre navio sísmico/base/fiscalização da PGS. (grifos do original)

Cientificada do RDF, por meio da petição de fls. 1630/1676, a recorrente assim se manifestou:

1) Em sede de preliminar, alegou irregularidade da diligência realizada, com base nos seguintes argumentos:

a) a diligência fugiu completamente do escopo determinado na referida Resolução e voltou-se “à análise de temas jamais abordados pelo CARF, em uma clara tentativa de se manter, por qualquer motivo, o auto de infração combatido”;

b) não houve o correto cumprimento do que fora determinado na Resolução, mas sim uma nova fiscalização, em uma tentativa descabida das autoridades fiscais de acharem uma nova causa para manutenção do lançamento;

c) documentos e esclarecimentos solicitados não tinham qualquer pertinência com a mencionada diligência, para que talvez assim alguma outra razão pudesse ser suscitada a fim de se alegar que a autuada não estaria afretando uma embarcação, mas sim contratando um serviço do exterior;

d) o agente fiscal buscou encontrar novos fundamentos para a autuação, agindo de forma não apenas excessiva, mas até mesmo irregular, o que, além de violar o direito à ampla defesa e ao contraditório, feria claramente o devido processo legal;

e) o agente fiscal não possuía os conhecimentos técnicos necessários e adequados sobre a indústria petrolífera e os aspectos regulatórios da atividade desenvolvida pela recorrente, por isso cometera uma série de distorções nos seus comentários sobre assunto, a exemplo da infundada alegação de que o processamento de dados sísmicos somente poderia ser efetuado no Brasil; e

f) o contrato de processamento de dados celebrado com a empresa estrangeira PGS Data Processing, Inc., não guardava qualquer correlação com o afretamento de embarcações, mas sim com a etapa posterior à aquisição de dados sísmicos, ademais, não houve qualquer irregularidade na celebração de tal contrato, especialmente, porque fora para atender demanda extraordinária.

2) Quanto ao mérito, a recorrente apresentou as seguintes considerações:

2.1) Previamente aos comentários às respostas apresentadas no RDF, a recorrente apresentou as seguintes alegações, explicações e esclarecimentos:

2.1.1) sobre a coleta de dados realizada com os navios afretados, a recorrente alegou que a aquisição de dados sísmicos era por ela efetuada, e não pelas fretadoras das embarcações. Em síntese, as explicações/esclarecimentos apresentados pela recorrente foram os seguintes:

a) o processo de aquisição de dados sísmicos era feito essencialmente em duas etapas: i) a primeira etapa, realizada pelo pessoal brasileiro da recorrente, consistia “no estudo do subsolo marítimo nacional a ser pesquisado, e realização do planejamento da coleta, com definição de todos os parâmetros a serem seguidos para a pesquisa, preparando-se a ‘programação’ a ser seguida pela embarcação; e ii) a segunda etapa consistia “na realização, pelo navio, do percurso ‘pré-programado’, utilizando os sistemas sísmicos integrados de aquisição (sistema de navegação, sistema de fonte de energia sísmica e sistema de registro), os quais, funcionando de forma autônoma, capturam (através de seus ‘sensores’) e registram os dados acerca do subsolo marítimo”;

b) a primeira etapa era “a verdadeira ‘inteligência’ da operação, pois nela é que de fato se define como a coleta de dados será feita e como o barco será empregado na pesquisa”. Nesta etapa não havia “qualquer ingerência ou participação da empresa arrendadora da embarcação”. Enquanto que para realização da segunda etapa, em condições normais, não era “necessária a atuação de pessoal seja da Manifestante seja da empresa detentora das embarcações, sendo que o navio atua de forma similar aos famosos Veículos Aéreos Não Tripulados (VANT), mais popularmente conhecidos como ‘drone’, tal o seu grau de automatização”;

c) a embarcação alugada era gigantesca e, como permanecia vários meses no mar, requeria “manutenção preventiva das suas partes e peças (tanto dos equipamentos marítimos como os sísmicos), realização de testes periódicos para verificar o seu bom funcionamento, bem como reparos em caso de qualquer defeito”, atividades que eram da responsabilidade do pessoal mantido a bordo pela empresa arrendadora da embarcação;

d) todas as obrigações realizadas pelo pessoal mantido a bordo pelas empresas arrendadoras do navio eram típicas de um contrato de aluguel e a ele inerentes. Porém, o emprego da embarcação era indiscutivelmente feito pela recorrente, a qual detinha o seu controle e comando;

e) o navio possuía três sistemas: sistema de navegação, sistema de registro e sistema de fonte sísmica. Esses três sistemas (navegação, registro e fonte sísmica) se comunicavam e atuavam de forma integrada e sincronizada para a captura dos dados sísmicos, de forma automática;

f) todo o processo operacional de captura de dados sísmicos envolvia a comunicação sucessiva e encadeada entre os três sistemas, que ocorria de forma automática e sucessivamente ao longo de todas as linhas sísmicas que eram percorridas pela embarcação, percurso esse que era controlado pelo sistema de navegação em tempo real;

g) muito embora a recorrente “não ficasse na embarcação para fiscalizar um ‘serviço’ (mas sim o correto funcionamento dos equipamentos integrantes da embarcação)”, todo o procedimento descrito era por ela definido e controlado e, à medida em que os dados eram capturados, a recorrente fazia o controle de qualidade desses dados e podia, se fosse o caso, determinar que certa linha fosse novamente percorrida e refeita;

g) após a captura dos dados sísmicos, as fitas em que o sistema de registro gravava os dados sísmicos (os chamados "cartuchos digitais") eram encaminhadas à sede da autuada em terra, a qual fazia, então, o seu processamento;

h) após a captura dos dados sísmicos, as fitas em que o sistema de registro gravou tais dados (os chamados "cartuchos digitais") eram encaminhadas à sede da manifestante em terra, a qual fazia, então, o seu processamento;

2.1.2) sobre a presença de pessoal presente nas embarcações, a recorrente esclareceu que:

a) a atuação do pessoal presente nas embarcações se limitaria à realização dos testes da embarcação e seus equipamentos, e inserção de cartuchos com parâmetros do sistema. Por outro lado, tal pessoal deveria estar a bordo e disponível para pronta resposta caso algum equipamento apresentasse problemas, isto é, caso estivesse “danificado ou não funcione (por exemplo, canhão que não dispara, cabo que é mordido por fauna marinha ou se rompe durante a navegação, defeito em algum dos sensores etc)”. Nestes casos, devia ser feito o conserto ou substituição do item pelas fretadoras;

b) de qualquer modo, a obrigação de manter pessoal nas embarcações, a fim de assegurar o pleno funcionamento do navio, não implicava a caracterização do contrato de afretamento como sendo uma prestação de serviços, pois “as obrigações previstas nos contratos de afretamento (que acabam por fazer que as fretadoras mantenham pessoal nas embarcações afretadas) são apenas obrigações necessárias e imprescindíveis para a própria entrega do bem individualizado no contrato de afretamento (a embarcação, no caso), em boas condições de funcionamento” (grifo do original);

c) a circunstância de as fretadoras manterem pessoal nas embarcações (para garantir que tais embarcações estejam em perfeitas condições) não somente não descaracteriza o contrato de locação, como, mais do que isso, é uma obrigação totalmente normal e típica dessa espécie contratual;

d) essas obrigações secundárias e acessórias em nada descaracterizavam o objeto e elemento principal do contrato de aluguel (do qual o afretamento era uma subespécie), qual seja: a disponibilização do bem para uso temporário por parte do locatário, mediante contraprestação;

f) o objeto precípua do contrato era a entrega de um bem (embarcação) a ser empregado na coleta de dados sísmicos de acordo com a parametrização e sob o comando da manifestante, logo, “a obrigação da arrendadora da embarcação cumpre-se com a própria entrega da embarcação (e sua manutenção em perfeitas condições de utilização), não sendo obrigação da arrendadora o levantamento de qualquer dado para a Manifestante”;

g) a fiscalização apresenta uma lista de estrangeiros que receberam autorização para trabalhar no país no ano de 2008. Ocorre, porém, que apesar de a autuação se referir a remessas realizadas no ano-base de 2008, os pagamentos em questão eram relativos a afretamento de embarcações realizadas nos anos de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007, como referido nas próprias *invoices* pagas pela Manifestante. Assim, os estrangeiros indicados na planilha do fiscal não possuem qualquer relação com o presente caso;

h) de todo modo, mesmo para o ano de 2008, o número de autorizações obtidas (148, no caso) era sempre maior do que o número de estrangeiros que efetivamente eram trazidos ao país, na medida em que era necessário possuir um número sobressalente de autorizações para atendimento das situações não previstas. Outros aspectos era que os estrangeiros não permaneciam todos ao mesmo tempo no país, as autorizações obtidas no ano de 2008 se referiam a diversas embarcações afretadas pela manifestante e existiam turnos a serem cumpridos; e

i) em razão do tamanho das embarcações afretadas, apenas cerca de 20 tripulantes (entre marinheiros, sísmicos e outras pessoas a bordo) se revezavam em turnos nas diversas embarcações afretadas pela manifestante (e não só naquelas relacionadas às remessas que originaram o presente processo).

2.1.3) sobre as conclusões apresentadas pela autoridade fiscal acerca da natureza dos contratos de afretamento celebrados, a recorrente alegou apresentou os seguintes esclarecimentos:

a) era a patente a contradição incorrida pelas autoridades fiscais, que entendiam o contrato de afretamento como um contrato complexo (e, portanto, indissociável) para, depois, sustentarem que ele deveria ser tributado integralmente como mero contrato de prestação de serviços, quando, na verdade, a característica fundamental do afretamento era a transferência de embarcação para terceiro, mediante pagamento de aluguel;

b) era evidente que as autoridades fiscais “não poderiam considerar todo o contrato como de prestação de serviços, como foi realizado no presente caso”, de modo que podia-se concluir que, em se tratando de contratos complexos, a CIDE também só poderia incidir nos contratos de afretamento caso houvesse previsão expressa nesse sentido pela Lei nº 10.168/2000, que não havia;

2.2) nos comentários às respostas apresentadas na diligência, a recorrente apenas reapresentou, com outros termos e de forma resumida, as alegações, explicações e esclarecimentos anteriormente sumariados.

Uma vez concluída a diligência, os presentes autos foram enviados a este Conselho e, em seguida, distribuídos a este Relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

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

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

I Das Questões Preliminares

Em sede de preliminar, a recorrente alegou a nulidade do auto de infração, por inadequada fundamentação e erro na apuração da base de cálculo, e da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa.

Da nulidade do auto de infração

A recorrente alegou nulidade do auto de infração por dois motivos: inadequada fundamentação e erro na apuração da base de cálculo.

Em relação à primeira alegação, a recorrente alegou que as autoridades fiscais descreveram, de forma genérica, algumas obrigações assumidas entre a recorrente e as empresas fretadoras das embarcações e concluíram, de forma vaga, que as remessas efetuadas ao exterior englobariam pagamento por serviços técnicos, além dos aluguéis de navios. Porém, a falta de indicação de elementos, nessas obrigações, que caracterizassem eventuais serviços técnicos prestados pelas empresas fretadoras tornaram a fundamentação do auto de infração inadequada e o lançamento nulo.

Não procede a alegação da recorrente.

A uma, porque a fiscalização não tributou valores remetidos ao exterior a título de pagamento por remuneração pela prestação de serviços técnicos e por retribuição pelo afretamento ou aluguéis de navios, mas apenas valores remetidos a título de pagamento por remuneração pela prestação de serviços técnicos de levantamento de dados sísmicos. A leitura dos fatos descritos no Termo de Constatação Fiscal (TCF) de fls. 956/959 em conjunto com o enquadramento legal, consignado no Auto de Infração de fls. 1135/1140, no art. 2º, da Lei 10.168/2000, não deixa qualquer dúvida a respeito. Portanto, diferentemente do alegado, o lançamento contém a indicação do fato praticado e da norma legal infringida.

A duas, porque, ao se referir às obrigações assumidas pelas empresas estrangeiras contratadas, além das obrigações atinentes à manutenção da navegabilidade das embarcações (gestão náutica), a autoridade fiscal, de forma expressa, fez menção ao disposto nos Anexos “A”, “B” e “C” dos denominados contratos de afretamento colacionados aos autos, que dispõem, respectivamente, sobre as obrigações das contratadas quanto (i) ao formato e processamento dos dados sísmicos em terceira dimensão coletados, (ii) ao controle de qualidade dos correspondentes serviços de levantamento dos dados sísmicos em 3D (gestão comercial) e (iii) as equipes técnicas (marítimos e sísmicos) necessárias para a operação (navegabilidade) da embarcação e dos equipamentos sísmicos.

A três, porque a autoridade fiscal expressamente mencionou no TCF, que era obrigação da contratada o fornecimento, licenciamento e operação do sistema completo e

eficiente de comunicação entre as embarcações e as bases em terra, conforme expressamente determinado na cláusula 3.2.4 dos referidos contratos.

Enfim, sem ater-se aos meandros dos aspectos da qualificação jurídica dos fatos, a autoridade fiscal limitou-se a descrevê-los, conforme exige o art. 10, III, da Decreto 70.235/1972, o que constitui condição necessária e suficiente para motivação da autuação. E na precisa e objetiva descrição dos fatos, a autoridade fiscal demonstrou que afastou o negócio jurídico denominado contratualmente de afretamento de navio de pesquisa utilizado no “levantamento de dados sísmicos multicomponentes tridimensionais (3D)”, fora do campo de incidência da CIDE, e considerou somente o real negócio jurídico da prestação dos referidos serviços. E ao assim proceder, a autoridade fiscal agiu em perfeita consonância com o disposto no art. 118 do CTN, que tem o seguinte teor:

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

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

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Além disso, embora tenha tentado demonstrar o contrário, a análise do inteiro teor das robusta e bem redigidas peças defensivas coligidas aos autos, a autuada revelou ter pleno conhecimento do real motivo da autuação e dele se defendeu adequadamente, com todos os meios de prova que dispunha.

A segunda alegação de nulidade por erro de apuração de base de cálculo, pela mesma razão, também não procede, porque, se o lançamento limitou-se a tributação apenas dos valores pagos a título de prestação de serviços técnicos de fornecimento de dados sísmicos, obviamente, não havia razão alguma para que fosse excluído da base de cálculo supostos valores pagos/remetidos a título de retribuição pelo afretamento ou aluguel das embarcações.

Além disso, embora a autoridade fiscal não tenha mencionado, expressamente, no TCF que a principal atividade da contratada das empresas estrangeiras foi a prestação de serviços de levantamento de dados sísmicos, a descrição e a conclusão apresentadas pela fiscalização e o enquadramento legal da infração, inequivocamente, levam a esse entendimento. A propósito, cabe destacar que a própria a recorrente, explicitamente, compreendeu e defendeu-se dessa imputação, conforme explicitado no pequeno fragmento do recurso voluntário em apreço, que segue transcrito:

6. Conforme restou demonstrado em sua Impugnação, a d. fiscalização considerou que as remessas feitas ao exterior pela Recorrente em 2008 para pagamento de contratos de afretamento de embarcações estariam sujeitas à incidência da CIDE à alíquota de 10%, nos termos do artigo 2º, § 2º, da Lei 10.168/00, uma vez que tais contratos envolviam a prestação de serviços técnicos.

[...]

46. Verificando as obrigações apontadas acima, percebe-se desde já e claramente que nenhuma delas implica a

caracterização do contrato como sendo uma prestação de serviços. Na verdade, trata-se apenas de obrigações necessárias e imprescindíveis para a própria entrega do bem individualizado no contrato de afretamento (a embarcação, no caso), em boas condições de funcionamento. (grifos do original)

Além disso, por se tratar de questão de evidente natureza meritória, a seguir será demonstrado a improcedência dessa alegação.

Assim, resta demonstrado que o lançamento em questão foi efetuado com observância dos requisitos do art. 142 do CTN e do art. 10 do Decreto 70.235/1972, e diferentemente do alegado, a recorrente exerceu o contraditório e o direito de defesa adequadamente, o que afasta qualquer mácula de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, prevista no art. 59, II, do Decreto 70.235/1972.

Da nulidade da decisão recorrida

A recorrente alegou nulidade da decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa, sob o argumento de que houve inovação do lançamento, mediante apresentação de nova fundamentação para o auto de infração, ou seja, como havia tripulação na embarcação, havia prestação de serviço.

Não houve a alegada inovação. O órgão julgador de primeiro grau manteve a autuação com base no mesmo fundamento da autuação. Senão veja os excertos extraídos do voto condutor do julgado:

[...] no Anexo C, que trata das características e equipamentos da embarcação, tem-se: 31. Tripulantes: 20 marítimos – 20 sísmicos.

Uma vez que houve a transferência da posse do navio ao afretador com todas as condições de navegabilidade, inclusive com tripulação (marítimos e sísmicos), não se pode considerar restar caracterizada a obrigação de dar ou ceder o direito de uso pura e simplesmente.

Os referidos contratos envolvem tripulação (marítimos e sísmicos), emprego de pessoal qualificado e gerenciamento técnico por parte do fretador, portanto, serviços.

Com linguagem diferente, a autoridade fiscal também fez expressa menção aos diferentes tipos de tripulação integrantes das embarcações (20 marítimos e 20 sísmicos), ao fazer expressa menção à cláusula 3.2.1 e ao Anexo “C” dos citados contratos, nos trechos extraídos do TCF, que seguem transcritos:

*Nas cláusulas terceiras, que tratam das obrigações da contratada, o item 3.2.1 estabelece que: "A Contratada fornecerá uma ou mais embarcações **dotadas das características descritas no Anexo "C"**, conforme for solicitado pela PGS do Brasil, para execução de levantamentos tridimensionais (3D), **perfeitamente adaptadas e equipadas para esse fim, e em condições satisfatórias de navegação e operação.**" (grifei)*

*O Anexo "C" trata das características e equipamentos da embarcação e no item 2 define o tipo da embarcação, que se trata de **Navio de Pesquisa.***

Do cotejo entre os referidos textos, chega-se a inevitável conclusão que tanto órgão de julgamento de primeiro grau quanto a autoridade fiscal utilizaram os mesmos elementos fáticos, ou seja, que as contratadas foram quem forneceram a mão de obra, composta de marítimos e de sísmicos, utilizada na execução, respectivamente, das operações de navegação e de levantamentos dos dados sísmicos, o que caracteriza atividade de prestação de serviços técnicos de levantamento de dados sísmicos e não de afretamento de embarcação, como corretamente concluíram.

No voto condutor do julgado recorrido, o nobre Relator deixou expresso esse entendimento nos trechos que seguem transcritos:

Os serviços prestados ao interessado dependem de conhecimentos técnicos especializados, posto que foram celebrados contratos de afretamento de embarcações equipadas para levantamento de dados sísmicos 3D, com tripulação composta de marítimos e sísmicos, sendo obrigação da contratada responder por toda a execução do afretamento, empregando “em número suficiente pessoal qualificado para utilizar o mais alto nível das técnicas de operação”.

Com vistas a evitar a contaminação da atividade de locação da embarcação por outras desenvolvidas pelo fretador, caberia sua segregação contratual, para possibilitar a defesa da não-incidência da CIDE sobre a locação da embarcação propriamente dita - segregação do contrato de afretamento por tempo em um contrato de afretamento a casco nu e um contrato de prestação de serviços, o primeiro não tributável pela CIDE e o segundo sujeito à incidência da CIDE. A segregação compete às partes contratantes (e não a fiscalização). Não tendo havido segregação, como o próprio interessado admite na sua defesa, a CIDE incide sobre o valor total das remessas.

Assim, se as contratadas exerceram tanto a atividades de gestão náutica e de gestão comercial das embarcações, a seguir definidas, o negócio de afretamento e os respectivos contratos foram descaracterizados, porque a autoridade fiscal e o Colegiado julgador chegaram a mesma conclusão, ou seja, a atividade efetivamente contratada pela recorrente fora de prestação de serviços de extração/levantamento de dados sísmicos e não de afretamento de embarcação, como defendido pela recorrente.

Aliás, quem entrou em evidente contradição foi a recorrente, pois, logo após alegar que as autoridades julgadores havia inovado o fundamento da autuação, com a apresentação de novos argumentos, alegou que as autoridades fiscais e julgadoras pretenderam alterar a natureza jurídica dos contratos de afretamento, transformando-os indevidamente em contratos de prestação de serviços, conforme explicitado no excerto que segue transcrito:

26. Ora, nada mais descabido! O que se percebe no presente caso é que, em sua sede arrecadatória, as autoridades fiscais e julgadoras pretenderam alterar a natureza jurídica dos contratos de afretamento celebrados entre a Recorrente e as empresas PGS Geophysical AS e PGS Exploration UK, transformando-os indevidamente em contratos de prestação de serviços, quando, na verdade, a sua natureza jurídica está

relacionada a um contrato de locação de embarcação. (grifos do original)

Nessa passagem, a recorrente, expressamente, revelou pleno conhecimento das razões da autuação e que, em vez de contradição, as autoridades fiscais e julgadoras apresentaram a mesma motivação para o lançamento em questão, ou seja, que os denominados contratos de afretamento, na verdade, tinham por objeto a prestação de serviços de técnicos de levantamento de dados sísmico em terceira dimensão e não o afretamento das mencionadas embarcações.

E se não existe a alegada contradição, por conseguinte, também não houve o alegado cerceamento do direito de defesa, até porque a recorrente revelou pleno conhecimento e se defendeu adequadamente das questões que foram analisadas no julgamento de primeiro de grau.

Por essas razões, rejeita-se a presente preliminar de nulidade da decisão recorrida.

II Das Questões de Mérito

No mérito, o cerne da controvérsia cinge-se à ocorrência do fato gerador da contribuição lançada, especificamente, quanto ao tipo de atividade econômica efetivamente contratada e, consequentemente, a real natureza dos contratos celebrados pela recorrente com as empresas estrangeiras.

De acordo com o referido TCF, a fiscalização apurou que o real negócio jurídico contratado pela recorrente das referidas pessoas jurídicas estrangeiras foi a prestação de serviços de extração ou levantamentos de dados sísmicos em terceira dimensão e não o afretamento de embarcações. Em decorrência dessa constatação, a autoridade fiscal entendeu que os recursos financeiros remetidos às referidas pessoa jurídicas domiciliadas no exterior, na verdade, representavam a remuneração pela prestação dos referido serviços técnicos, logo, estavam sujeitos à incidência da CIDE, nos termos do art. 2º, §§ 2º a 5º, da Lei 10.168/2000, que seguem transcritos:

LEI 10.168/2000

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

[...]

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

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

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

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

[...]. (grifos não originais)

Por sua vez, no recurso em apelo, a recorrente alegou que os contratos por ela celebrados com as empresas estrangeiras eram, exclusivamente, de afretamento de embarcações e tinham como objeto o aluguel de embarcações das empresas estrangeiras PGS Geophysical AS e PGS Exploration UK, as quais foram empregadas na consecução do seu objeto social, que consiste na comercialização para empresas que atuam no setor de petróleo e gás no Brasil, mediante cessão de direito de uso de dados sísmicos obtidos em águas marinhas brasileiras. Ainda segundo a recorrente, os referidos contratos de afretamento envolviam apenas o fornecimento da embarcações, juntamente com os equipamentos, os quais eram por ela utilizados e operados durante certo período de tempo, mediante remuneração. E dada essa característica, asseverou a recorrente que os referidos contratos tinham a mesma natureza dos contratos de locação ou de aluguel.

Com base no exposto, resta demonstrado que o ponto fulcral da controvérsia cinge-se ao real tipo de atividade econômica contratada pela recorrente, ou seja, se foi mera atividade de afretamento de embarcações, como defendido pela recorrente, ou de prestação de serviços de levantamento ou extração de dados sísmico mediante utilização das referidas embarcações.

Em razão dessa particularidade, revela-se imprescindível apresentar uma breve digressão sobre caracterização, a definição e os tipos de contrato de afretamento de embarcações, que se encontra previsto no direito positivo brasileiro, genericamente, nos arts. 566 a 574 no Código Comercial (Lei 556/1850) e, subsidiariamente, na Lei 9.432/1997 e na Resolução Normativa 01/2015 da ANTAQ, que dispõem sobre a regulação da navegação comercial de transporte de bens e pessoas.

Da caracterização, definição e dos tipos de contrato de afretamento.

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

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

um exemplar; e no segundo, o instrumento chama-se conhecimento, e basta ser assinado pelo capitão e o carregador. Entende-se por fretador o que dá, e por afretador o que toma a embarcação a frete.

Os elementos principais do contrato de afretamento, denominado de Carta Partida ou *Charter Party* (CP), encontram-se definidos do art. 567 do Código Comercial, a seguir transcrito:

Art. 567 - A carta-partida deve enunciar:

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

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, trata-se de um contrato típico, por força do disposto no art. 568¹ do Código Comercial, deve ser registrado no órgão competente do registro do comércio.

Com base nos referidos preceitos legais, o contrato de afretamento pode ser definido com o instrumento por meio do qual o fretador (proprietário da embarcação ou o armador proprietário) disponibiliza sua embarcação ou apenas o serviço da embarcação para o afretador (disponente da embarcação ou armador disponente ou beneficiário), que utilizará a embarcação na navegação marítima e fluvial para o transporte de mercadorias e/ou de pessoas ou na prestação de outros serviços específicos. Em retribuição, o afretador remunera o fretador com a taxa de afretamento.

¹ "Art. 568 - As cartas de fretamento devem ser lançadas no Registro do Comércio, dentro de 15 (quinze) dias a contar da saída da embarcação nos lugares da residência dos Tribunais do Comércio, e nos outros, dentro do prazo que estes designarem (artigo n.º. 31)."

No mesmo sentido, especificamente no que tange à atividade de navegação comercial de transporte de bens e pessoas, a definição veiculada no art. 2º, I, do Anexo Único da Resolução Normativa 01/2015 da ANTAQ, a seguir transcrito:

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

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

[...] (grifo não original)

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

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

Cada um desses tipos de contratos possui características próprias que os diferenciam. O contrato de afretamento por viagem é aquele em que o fretador disponibiliza a totalidade ou parte do espaço da embarcação ao afretador por uma viagem ou mais. Enquanto que o contrato de afretamento por tempo é aquele em que o fretador disponibiliza a própria embarcação, armada, tripulada e em condições de navegabilidade, por tempo determinado. Enfim, o contrato de afretamento a casco nu é aquele em que o fretador disponibiliza para o afretador a embarcação completamente desarmada, ou seja, não tripulada e não equipada. Nesta modalidade contratual, a embarcação é tomada em afretamento desprovida do comandante, da tripulação e dos demais itens inerentes e necessários à navegação. Essa modalidade contratual assemelha-se ao contrato de arrendamento ou locação.

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

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

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

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

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

[...] (grifos não originais)

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

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

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

Com base nessas definições, passa-se analisar a real natureza dos contratos celebrados pela recorrente com as empresas estrangeiras PGS Geophysical AS (fls. 960/1055) e PGS Exploration UK (1056/1133) e quem, de fato, assumiu a responsabilidade pela gestão da embarcação (as gestões náutica e comercial).

Da real natureza dos contratos celebrados pela recorrente

Neste tópico, analisar-se-á a real natureza dos contratos celebrados pela recorrente com as empresas estrangeiras, especificamente, se os referidos contratos, efetivamente, regulam o negócio de afretamento de embarcação, como defendido pela recorrente, ou a atividade de prestação de serviços de “levantamento de dados sísmicos multicomponentes tridimensionais (3D)”, como apurou a fiscalização com base no conteúdo das cláusulas contratuais e nas informações complementares contidas nos anexos integrantes dos referidos contratos.

Sabe-se que o contrato constitui a roupagem jurídico-formal do negócio jurídico celebrado entre as partes. Por força dessa característica, para que seja reputado idôneo o contrato, o seu conteúdo deve refletir o real negócio jurídico celebrado entre as partes. Em outros termos, para que seja considerado idôneo o contrato o negócio jurídico nele declarado deve corresponder ao negócio jurídico efetivado realizado pelas partes. Para confirmar essa condição, a interpretação do negócio jurídico não deve limitar-se apenas aos instrumentos contratuais celebrados entre as partes, mas ir além para alcançar os elementos probatórios que confirmem a adequada compatibilidade (ou não) entre o negócio jurídico declarado e o negócio jurídico concretizado pelas partes, isto é, que os fatos ocorridos possuam substrato econômico efetivo e efeitos idênticos ou semelhantes ao fato jurídico declarado.

E no contexto em que há prevalência da substância sobre a forma, certamente, não será o nome do contrato que definirá a sua natureza, mas o seu conteúdo formal que, necessariamente, deve corresponder ou refletir o mesmo ou efeito semelhante do negócio realizado pelas partes. Assim, se a denominação do contrato discrepa do negócio jurídico regulado, indubitavelmente, será este que deverá definir a natureza do contrato e não a mera denominação. Da mesma forma, se o negócio jurídico regulado não corresponder ao negócio jurídico concretizado pelas partes, este último deve prevalecer e definir a natureza do contrato. Em suma, em qualquer dos casos, a substância deverá sempre prevalecer sobre a forma. Essa é a diretriz traçada pelo art. 118 do CTN, anteriormente transcrito.

É com base nessa premissa que será feita a análise dos contratos celebrados entre a recorrente e as empresas estrangeiras, denominados impropriamente de contratos de afretamento.

De acordo com a cláusula primeira dos referidos contratos, as embarcações descritas nos referidos contratos foram utilizadas na prestação de serviços de “levantamento de dados sísmicos multicomponentes tridimensionais (3D)”. Dada essa peculiaridade, para que seja considerado de afretamento, o afretador (contratante) deverá assumir, no mínimo, a gestão comercial das referidas embarcações, ou seja, o afretador será a pessoa incumbida da prestação dos referidos serviços.

Assim, tendo em conta a natureza dos serviços prestados, obviamente, tais tipos de embarcações não são passíveis de afretamento por viagem, haja vista que essa modalidade de afretamento aplica-se apenas às embarcações utilizadas na prestação de serviços de transporte de pessoas e/ou cargas.

Pelas características dos citados serviços e tendo em vista as definições anteriormente apresentadas, os referidos tipos de embarcação só são passíveis de contrato de afretamento por tempo e a casco nu. No primeiro caso, a responsabilidade pela gestão da embarcação é dividida entre o fretador e o afretador. A gestão náutica fica a cargo do fretador enquanto que a gestão comercial fica sob a responsabilidade do afretador. No segundo caso, o afretador assume a responsabilidade pelas gestões náutica e comercial.

No caso, o teor das cláusulas contratuais dos referidos contratos revela que, embora denominado de afretamento, os referidos contratos, de fato, regulam a prestação de serviços técnicos de “levantamento de dados sísmicos multicomponentes tridimensionais (3D)”. A interpretação das cláusulas contratuais revelam que as empresas estrangeiras contratadas foram quem assumiram as gestões náutica e comercial das embarcações, ou seja, foram elas que assumiram a operação da embarcação e a prestação dos serviços contratados, uma vez que foram elas que: a) contrataram e forneceram toda a mão de obra direta e indireta utilizada na navegação e na extração dos dados sísmicos (subitem 3.1.2 e anexo “C”); b) realizaram a coleta e a fase inicial do processamento dos dados sísmicos, bem como a elaboração de relatórios periódicos sobre os dados levantados (subitem 3.1.3); c) assumiram a manutenção e conserto da embarcação e de todos os equipamentos náuticos e de levantamento de dados sísmicos a bordo da embarcação (subitem 3.2.2); d) forneceram todos os equipamentos e materiais necessários aos registros geofísicos, bem como todo o combustível e lubrificantes para as embarcações e equipamentos (subitem 3.2.3) etc.

Em consonância com o disposto nas cláusulas contratuais, o teor dos Anexos “A”, “B” e “C” confirma que o real objeto dos referidos contratos era o levantamento de dados sísmicos em terceira dimensão. De fato, no Anexo “A” encontra-se consignado que as

requisições de operações deverão ser emitidas com antecipação de 15 dias, “a fim de permitir à Contratada coordenar a equipe, preparar, testar e transportar os equipamentos pertinentes” (4.1). Enquanto que no Anexo “B”, foram estabelecidos os critérios para controle de qualidade dos serviços de levantamento dos dados sísmicos em 3D prestados pelas contratadas. Enfim, no Anexo “C”, foram descritas as características e os equipamentos da embarcação e a tripulação, composta de marítimos e sísmicos, necessária a operação do navio e dos equipamentos de extração de dados sísmicos.

A forma de remuneração também confirma que o negócio efetivamente contratado foi a prestação dos serviços de coleta de dados sísmicos em 3D e não o afretamento das embarcações, pois, embora tenha sido estabelecido uma estimativa de um valor global e uma taxa diária (subitem 5.1.1) nos citados contratos, a recorrente contratante não estava obrigada a efetuar o pagamento do valor integral estimado, mas apenas do valor correspondente aos resultados das operações efetivamente realizadas para a contratante, aferidos por meio de Boletim de Medição (BM) mensal (subitens 5.2 e 6.1).

A comparação entre os valores de mobilização das embarcações de US\$ 2.250.000,00 (dois milhões, duzentos e cinquenta mil dólares dos Estados Unidos da América) e 4.200.000,00 (quatro milhões, duzentos mil dólares dos Estados Unidos da América) e os valores globais dos contratos, respectivamente, de US\$ 139.125.000,00 (Cento e trinta e nove milhões, cento e vinte e cinco mil dólares dos Estados Unidos da América), e US\$ 255.500.000,00 (Cento e trinta e nove milhões, cento e vinte e cinco mil dólares dos Estados Unidos da América), revela que a desproporção entre o valor contratado e o valor dos equipamentos supostamente afretados, o que corrobora a conclusão de que o real objeto do contrato foi a prestação dos serviços de levantamento de dados sísmicos em 3D e não o afretamento da embarcação, como defendido pela recorrente.

Com base apenas nas informações extraídas dos referidos contratos, chega-se a conclusão que a responsabilidade pelas gestões náutica e comercial das embarcações foram assumidas exclusiva e integralmente pelas empresas contratadas estrangeiras, haja vista que foram elas que forneceram as equipes de marítimos e de sísmicos utilizadas nas atividades de navegação e de coleta dos dados sísmicos em 3D.

Assim, embora denominado de contrato de afretamento, a interpretação do inteiro teor dos referidos contratos revela que o negócio jurídico efetivamente celebrado entre as partes, inequivocamente, foi a prestação de serviços de levantamentos de dados sísmicos em terceira dimensão e não o afretamento dos navios pesquisas utilizados na prestação dos referidos serviços. Em suma, o que a recorrente contratou foi a levantamento dos dados sísmicos e não o afretamento das embarcações.

E se havia alguma dúvida quanto ao real negócio jurídico contratado e o efetivamente realizado, por meio da referida diligência, ela foi dirimida pela autoridade fiscal diligente que, com base nas informações colhidas, também concluiu que os referidos contratos tratavam de prestação de serviços técnicos sujeitos à incidência da CIDE.

De acordo com o bem elaborado e exaustivo relatório de diligência colacionado aos autos, com respaldo em elementos idôneos, a autoridade fiscal diligente, que se limitou a responder os questionamentos suscitados por este Colegiado, chegou a essa conclusão baseada nas seguintes constatações:

a) toda a mão de obra estrangeira utilizada na operação do navio (equipe de marítimos) e dos equipamentos de pesquisa (equipe de sísmicos), incluindo outros trabalhadores (geólogos, geoquímicos e geofísicos etc.) necessários à prestação dos serviços de

levantamento dos dados sísmicos, foram contratada e fornecida pelas empresas estrangeiras contratadas;

b) o navio de pesquisa era mero meio imprescindível para o levantamento dos dados sísmicos, que, junto com os demais equipamentos e profissionais necessários, formava um conjunto harmônico na prestação dos serviços, os quais envolviam técnicos geológicos e/ou geofísicos, além dos demais profissionais necessários ao desenvolvimento da atividade;

c) os contratos que a recorrente celebrou com as empresas estrangeiras, independentemente da forma de aquisição dos dados, se exclusivos ou não exclusivos, seguiam os mesmos requisitos de uma obrigação de fazer, uma vez que a obrigação a que se sujeitava as contratadas referia-se a uma obrigação de fazer, haja vista que se comprometiam a entregar uma pesquisa de dados referentes a uma determinada área, utilizando parâmetros de pesquisa e formatos de mídia pré-definidos pela recorrente (contratante), além de realizar todo e qualquer teste que a recorrente julgasse necessário; e

d) a obrigação a que se sujeitava as contratada era de preparar e realizar um estudo seguindo as coordenadas estabelecidas pela recorrente, traduzindo-se na obrigação de fazer uma atividade que atendia às exigências impostas pela recorrente. Assim, uma vez que a contratante poderia estabelecer parâmetros e exigir a realização de diferentes testes, os dados eram adquiridos de acordo com as necessidades da contratante.

A relação de trabalhadores estrangeiros de fls. 1621/1623, especialmente as equipes de marítimos e sísmicos, contratados pelas empresas estrangeiras, ratificam as informações extraídas dos referidos contratos. Cabe consignar que a referida relação de trabalhadores, que foi fornecida pelo Ministério do Trabalho, em resposta ao Ofício do Gabinete da Secretaria da Receita Federal do Brasil em Brasília, comprova que foram as empresas estrangeiras que contrataram e forneceram toda a mão de obra técnica especializada utilizada na navegação da embarcação e na operação dos equipamentos de extração e registro dos dados sísmicos.

No mesmo sentido, acertadamente, concluiu o relator do voto condutor do julgado recorrido que os referidos contratos envolviam “tripulação (marítimos e sísmicos), emprego de pessoal qualificado e gerenciamento técnico por parte do fretador, portanto, serviços”.

Assim, resta demonstrado que, no caso em apreço, não houve afretamento das embarcações por tempo e tampouco a casco nu, este último alegado pela recorrente. Logo, sob o aspecto substancial, os impropriamente denominados contratos de afretamento, de fato, regulam a atividade de prestação de serviços técnicos de levantamento de dados sísmicos multicomponentes tridimensionais (3D), conforme, acertadamente, concluiu a autoridade fiscal responsável pela autuação.

Das alegações da recorrente sobre a natureza dos contratos

No recurso em apreço, a recorrente alegou que, no caso em tela, não ocorreu o fato gerador da CIDE, porque não houve qualquer prestação de serviços pelas contratadas no curso da execução dos referidos contratos, que tinham por objeto a locação ou o aluguel das mencionadas embarcações, em vez de prestação de serviços técnicos, como entendera a fiscalização e colegiado julgador *a quo*.

Não é necessário esforço argumentativo algum para demonstrar que essa alegação não tem procedência, pois, além de destoar do teor das cláusulas contratuais e dos anexos integrantes dos contratos em comento, ela é infirmada, peremptoriamente, pelos fatos, devidamente comprovados nos autos, no sentido de que foram as empresas estrangeiras contratadas e não a recorrente a responsável pelas gestões náutica e comercial das referidas embarcações, ou seja, pela prestação dos serviços de navegação das embarcações e de operação dos equipamentos de levantamento de dados sísmicos.

A recorrente alegou que os contratos de afretamento eram espécie do gênero “contratos de aluguel ou de locação”, que tinham por objeto uma obrigação de dar, a qual consistia “na disponibilização temporária de determinado bem, a ser utilizado por terceiro durante um determinado período, mediante pagamento de contraprestação.” Para a recorrente, a empresa estrangeira disponibilizou “determinado bem (embarcação), juntamente com os equipamentos integrantes, para que a Recorrente utilizasse esse bem durante certo período de tempo, mediante remuneração”, o que configurava típico contrato de locação ou de aluguel.

Sem fundamento a alegação da recorrente, haja vista que, embora tenha alguma semelhança com o contrato de locação de coisa não fungível, definido no art. 565² do Código Civil de 2002, o contrato de afretamento de embarcação, que se encontra definido e tipificado, respectivamente, nos arts. 566 e 567 do vetusto Código Comercial, anteriormente transcritos, tem objeto e característica próprios que os diferencia dos contratos de locação. A propósito, com base nas definições anteriormente apresentadas, pode-se afirmar que somente o contrato de afretamento a casco nu assemelha-se ao contrato de locação de coisa não fungível. As outras modalidades de contrato de afretamento (contrato de afretamento por viagem ou por tempo), por envolver também a prestação de serviços, obviamente, não guarda semelhança com o contrato de locação. Esses dois últimos tipos de contrato de afretamento são considerados pela doutrina e jurisprudência como contratos complexos e, portanto, sem característica bem definida.

Entretanto, ainda que, em tese, o contrato de afretamento (a casco nu) fosse equiparado ao contrato de locação, no caso em apreço, restou demonstrado que, os impropriamente denominados de afretamento, de fato, eram contratos de prestação de serviços de levantamento de dados sísmicos em 3D. Portanto, só por esse motivo, a alegação em apreço não merece guarida.

Pela razão, não tem procedência a alegação da recorrente de que assumira “apenas de obrigações necessárias e imprescindíveis para a própria entrega do bem individualizado no contrato de afretamento (a embarcação, no caso), em boas condições de funcionamento”, o que não descaracterizava o contrato de locação, porque se tratava de obrigações secundárias e acessórias, totalmente normais e típicas dessa espécie contratual.

Para a recorrente, os serviços de navegação e levantamento de dados sísmicos representavam apenas atividade-meio, para alcançar a finalidade principal do contrato de afretamento, o que não é verdade. No âmbito do contrato de afretamento, tais atividades tem suma importância, especialmente, porque é a presença delas ou não que definirá a natureza e o tipo de contrato de afretamento. No caso, diferentemente do alegado pela recorrente, a utilização da embarcação e dos equipamentos sísmicos representa o meio imprescindível para prestação dos serviços de levantamento de dados sísmicos, o real objeto contratado pela recorrente.

² Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

Também não altera a real natureza dos referidos contratos, o fato de a recorrente ter remetido o valor para exterior a título de remuneração pelo fretamento marítimo, conforme alegado pela recorrente.

Em caráter alternativo, a recorrente alegou que, se adotado o entendimento de que o contrato de que os denominados contratos de afretamento não fosse considerado um contrato de aluguel, e sim um contrato complexo, o que não se podia admitir era tratá-lo como um contrato de serviços. Para a recorrente, nas situações em que houvesse contratos complexos, o entendimento da doutrina e da jurisprudência, era no sentido de ser impossível realizar sua segregação para fins fiscais, ou seja, as várias obrigações assumidas pelas partes (tanto de dar, como de fazer) eram indissociáveis, não podendo serem tratadas de forma isolada, como se fossem contratos autônomos.

Tendo em conta o que restou definido no tópico anterior, essa alegação deixou de ter relevância para o deslinde da controvérsia, haja vista que, diferentemente do alegado pela recorrente, a conclusão acertada a que chegou a autoridade fiscal lançadora, acompanhada pelo colegiado julgador recorrido, foi que os contratos em apreço tinham natureza de prestação de serviços técnicos, por conseguinte, todos os valores remetidos ao exterior a título de remuneração dos referidos serviços prestados estavam sujeitos a incidência da CIDE.

Pela mesma razão, fica demonstrada a improcedência da alegação de que, nos termos do art. 110 do CTN, o direito tributário não poderia se sobrepor ao direito privado, para fim de alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos privados. Ademais, sabidamente, o referido preceito legal impõe limite à atividade do legislador infraconstitucional, o que não é o caso.

Das alegações da recorrente quanto à natureza dos serviços prestados

Se admitida a prestação de serviços, alternativamente, a recorrente alegou que os serviços prestados não tinham natureza técnica e não envolvia a transferência de tecnologia. Segundo a recorrente, o auto de infração não indicara quaisquer serviços autônomos prestados pelas empresas contratadas, mas tão somente apontara algumas obrigações assumidas entre as partes.

Sem razão a recorrente. A uma, porque as obrigações principais das empresas contratadas, indicadas no auto de infração, consistiam em obrigações de fazer, portanto, prestação de serviços, dentre os quais, merece destaque os serviços de prospecção/levantamento de dados sísmicos, o real e principal objeto dos referidos contratos, conforme já demonstrado. A duas, porque os referidos serviços de prospecção, assim como os serviços de navegação, são serviços de natureza técnica, pois se enquadram, perfeitamente, na definição veiculada no art. 17, II, “a”, da Instrução Normativa SRF 252/2002, vigente na época dos fatos, que segue transcrito:

Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de quinze por cento.

[...]

II - considera-se:

*a) **serviço técnico** o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios;*

[...] (grifos não originais)

Quanto a exigência de que teriam natureza técnica somente os contratos que implicassem transferência de tecnologia, mais uma vez, a recorrente equivocou-se. Da simples leitura do *caput* do art. 2º do citado diploma legal infere-se, sem qualquer esforço interpretativo, que o contrato que exige a transferência de tecnologia representa outra hipótese de incidência da CIDE, distinta da que se encontra definida no § 2º do mesmo artigo, objeto da presente autuação, que trata da prestação de serviços técnicos por residentes ou domiciliados no exterior e não exige a transferência de tecnologia.

A recorrente alegou ainda que a CIDE tinha natureza regulatória (extrafiscal) e não arrecadatória. Segundo a recorrente, a instituição da cobrança da CIDE tratava-se de norma tributária indutora, que tinha por objetivo intervir na economia, com o objetivo de desestimular a aquisição de tecnologia estrangeira e, de outra parte, estimular o desenvolvimento de tecnologia no mercado interno, com vista a alcançar a autonomia do País neste setor tão importante para o desenvolvimento econômico.

Com base nessa alegação, a recorrente reivindicou interpretação teleológica da norma que instituiu a cobrança da CIDE. Mas, ao contrário do pretendido, no caso em tela, tal interpretação não favorece a recorrente. Essa interpretação favoreceria a recorrente, se ela tivesse demonstrado que os serviços de navegação e levantamento dos dados sísmicos realizados no País tivessem sido executados por trabalhadores brasileiros, o que não ocorreu.

Entretanto, além de não ter apresentado prova da utilização de mão de obra nacional na execução dos referidos serviços, de outra parte há nos autos provas não infirmadas pela recorrente, que confirmam que, na prestação dos mencionados serviços técnicos, as empresas estrangeiras utilizaram-se apenas de mão de obra altamente especializada estrangeira, formada por marítimos, sísmicos, geólogos, geoquímicos e geofísicos etc. A comprovação do asseverado encontra-se explicitada na extensa relação de 148 (cento e quarenta e oito) trabalhadores estrangeiros, que se encontram discriminados na planilha de fls. 1621/1623, os quais foram autorizados pelo órgão competente do Ministério Trabalho a trabalhar para as referidas empresas no País no ano de 2008.

Especificamente sobre a utilização dos trabalhadores estrangeiros, as explicações apresentadas pela recorrente, na sua manifestação sobre o relatório da diligência, não amparam a pretensão da recorrente, por se revelarem desprovida da menor razoabilidade. Senão leia-se o excertos que seguem transcritos:

81.4 *De todo modo, mesmo para o ano de 2008, alguns aspectos devem ser esclarecidos.*

81.4.1 *Primeiramente, o número de autorizações obtidas (148, no caso) é sempre maior do que o número de estrangeiros que efetivamente são trazidos ao país, na medida em que é necessário possuir um número sobressalente de autorizações para atendimento das situações não previstas.*

81.4.2 *Um outro aspecto é que os estrangeiros não permanecem todos ao mesmo tempo no país. Ao longo do ano, há diversas alterações na equipe, algumas pessoas retornam ao exterior e*

outras assumem os seus lugares. Ou seja, no ano de 2008, os 148 estrangeiros autorizados não se encontravam no país no mesmo período.

81.4.3 Além disso, é importante nota que as autorizações obtidas no ano de 2008 se referem a diversas embarcações afretadas pela Manifestante, as quais são utilizadas simultaneamente pela Manifestante em projetos que acontecem ao mesmo tempo, ou seja, esses estrangeiros não são trazidos para uma mesma embarcação, sendo, ao contrário, distribuídos entre os diversos navios afretados.

81.4.4 Um outro ponto é que existem turnos a serem cumpridos. Assim, se uma determinada embarcação possui 10 pessoas encarregadas da manutenção e conserto, então são alocadas 30 pessoas para aquela mesma embarcação, pois há três turnos a serem observados. Porém, na prática, o que se tem a bordo são 10 pessoas atuando, e não 30.

81.5 Diante dos aspectos acima, nota-se que o fiscal pretende dar uma falsa impressão de que havia 148 pessoas trabalhando em uma única embarcação afretada pela Manifestante, quando na verdade havia, quando muito, 20 pessoas (o que é totalmente compatível com o tamanho da embarcação).

81.6 Com efeito, até mesmo em razão do tamanho das embarcações afretadas, apenas cerca de 20 tripulantes (entre marinheiros, sísmicos e outras pessoas a bordo) se revezavam em turnos nas diversas embarcações afretadas pela Manifestante (e não só naquelas relacionadas às remessas que originaram o presente processo).

Algumas considerações são pertinentes. A alegação de que as autorizações obtidas no ano de 2008 referiam-se a diversas embarcações afretadas pela recorrente demandava apresentação de provas, o que não ocorreu. E a alegação de que “apenas cerca de 20 tripulantes (entre marinheiros, sísmicos e outras pessoas a bordo) se revezavam em turnos nas diversas embarcações afretadas”, diferentemente do alegado, confirma a informação consignada no Anexo “C” dos referidos contratos, que foram expressamente destacados no relatório da autuação, no voto condutor do julgado recorrido e no relatório da diligência.

Além disso, ao afirmar que as embarcações eram operadas com uma tripulação de 20 (vinte) tripulantes, implicitamente, a própria recorrente encarregou-se de negar a informação, consignada na manifestação sobre relatório da diligência, de que as embarcações eram operadas a distância, por controle remoto, de forma similar aos famosos Veículos Aéreos Não Tripulados (VANT), popularmente conhecidos como “drone” (subitem 57.1), com o propósito de justificar que não houve prestação de serviços e que era ela a operadora das embarcações e não as contratadas.

Ainda a propósito da alegação em comento, cabe consignar que, no curso do procedimento fiscal, intimada apresentar a relação de trabalhadores utilizados na prestação dos referidos serviços, a fiscalizada informou, por meio do documento de fl. 531, que “não possui funcionários trabalhando em tempo integral a bordo das embarcações sísmicas empregadas na aquisição de dados sísmicos, limitando-se ao gerenciamento da embarcação, que é de sua responsabilidade” (sic).

Em suma, em vez de apresentar provas de que os serviços técnicos foram prestados por algum trabalhador brasileiro, a recorrente apenas apresentou argumentos contraditórios e sem provas, para fim de justificar o que se revela injustificável, ou seja, que os serviços técnicos foram prestados pelas empresas estrangeiras, mediante utilização apenas de trabalhadores estrangeiros, o que comprova a ocorrência da prática do fato gerador da CIDE.

Das alegações da recorrente sobre o erro na apuração da base de cálculo.

Alternativamente, a recorrente alegou que se entendido que, além dos aluguéis, também houve a prestação de serviços técnicos, o que se admitia somente a título de argumentação, a base de cálculo utilizada pela fiscalização para efetuar o lançamento não indicara, em relação ao valor integral do contrato, quais seriam os valores relativos aos supostos serviços, o que também ensejaria a necessidade de cancelamento do auto de infração ora combatido. Para a recorrente, houve erro de apuração da base de cálculo da CIDE lançada, pois integraram a base de cálculo os valores dos aluguéis e da prestação de serviços.

Mais uma vez a recorrente não tem razão, pois, conforme já exaustivamente demonstrado, o autoridade fiscal considerou que o objeto dos referidos fora a prestação de serviços técnicos, logo, a utilização das referidas embarcações serviram apenas como meio para prestação dos referidos serviços. E a enorme discrepância entre os valores contratados e os valores mobilizados anteriormente abordada, de forma congruente, confirma o acerto da conclusão apresentada pela autoridade fiscal.

Com base nessa conclusão e tendo em conta que, no seio da doutrina e da jurisprudência, consolidou-se o entendimento de que, para fins tributários, no âmbito dos contratos complexos, não é admitida a segregação entre os valores da atividade principal e das atividades acessórias, indubitavelmente, resta demonstrado que a fiscalização procedeu com acerto ao computar na base de cálculo da contribuição todos os pagamentos efetuados às empresas estrangeiras e remetidos ao exterior como remuneração a título de prestação de serviços técnicos, sujeitos à incidência da CIDE, pelos fundamentos anteriormente aduzidos.

Da inconstitucionalidade da Lei 10.168/2000

A recorrente alegou que a Lei 10.168/2000 era inconstitucional, porque estava manifesta desconformidade como art. 149 da Constituição Federal de 1988 (CF/1988).

A análise da constitucionalidade de norma legal é matéria excluída da competência deste Conselho, por expressa determinação do art. 26-A³ do Decreto 70.235/1972, com redação dada pela Lei 11.941/2008.

³ "Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)"

Em consonância com esse preceito legal, sabidamente, o julgamento na esfera administrativa visa, fundamentalmente, o controle da legalidade do ato administrativo (auto de infração, despacho decisório, decisão de instâncias de julgamento de grau inferior etc.), mediante o exame da conformidade dos referidos atos com as normas legais vigentes. Por outro lado, falece-lhe competência para se pronunciar sobre a constitucionalidade de preceito de lei, validamente editada e em plena vigência, por se tratar de matéria reservada, com exclusividade, ao crivo do Poder Judiciário.

No âmbito deste Conselho, tal vedação encontra-se expressamente determinada no art. 62 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho, aprovado pela Portaria MF 343/2015, e consolidada na sua jurisprudência, por meio do enunciado da Súmula CARF nº 2, que tem o seguinte teor, *in verbis*: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Por essas razões, deixa-se de tomar conhecimento da presente alegação.

Da inaplicabilidade da multa de ofício

A recorrente alegou que a multa de ofício aplicada, no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), encontrava amparo no art. 44, I, da Lei 9.430/1996, contudo, além de ferir os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, e representar um verdadeiro enriquecimento sem causa da União, ela “nunca poderia ter sido aplicada ao presente caso, na medida em que a Recorrente se limitou a seguir práticas normalmente aceitas pela Administração Tributária, agindo em plena boa-fé.”

O art. 44, I, da Lei 9.430/1996, expressamente, determina que, nos casos de lançamento de ofício, sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição exigida deve ser aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento), caso configurada a falta de pagamento ou de recolhimento de tributos, fato que se subsume perfeitamente à conduta infracionária imputada à recorrente na presente autuação.

De outra parte, a alegação da recorrente de que a cobrança da referida multa era inconstitucional e feriria os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, além de representar verdadeiro enriquecimento sem causa da União, inequivocamente, prescinde da análise da compatibilidade da referida norma com os referidos princípios, inscritos na CF/1988, matéria que, segundo o exposto anteriormente, não se encontra na competência deste Colegiado.

Por essas razões, não se toma conhecimento da presente questão.

Da inaplicabilidade de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Enfim, a recorrente alegou que se entendesse cabível a manutenção do crédito lançado com imposição de multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), o que admitia apenas a título de argumentação, no presente caso, devia “ser cancelada a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício, pela ausência de previsão legal expressa.”

Diferentemente do alegado, o art. 161 do CTN prevê a cobrança de juros de mora sobre crédito tributário não integralmente pago no vencimento. E o crédito tributário compreende tanto o valor principal (o valor tributo) e quanto o valor da penalidade pecuniária

(a multa ofício, por exemplo), conforme se extrai da interpretação conjunta dos arts. 113⁴ e 139⁵ do CTN.

E em consonância com o disposto no art. 161, § 1º, do CTN, no que tange aos débitos decorrentes de tributos e contribuições administrados pela RFB, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, há expressa previsão de cobrança de juros moratórios, calculados com base na variação da taxa Selic. Trata-se do artigo 61, § 3º, da Lei 9.430/1996, a seguir transcrito:

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

(...).

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

Sabe-se que o débito atinente à multa de ofício decorre da aplicação da penalidade pecuniária, que não tem a mesma natureza do tributo. Com efeito, diferentemente da multa, o tributo não constitui sanção de ato ilícito, conforme estabelecido no art. 3º do CTN. Em outras palavras, o valor da multa aplicada não tem natureza tributária, mas sancionatória, posto que decorre do descumprimento do dever legal de apurá-lo ou pagá-lo.

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

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

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

É pertinentes ressaltar que os transcritos preceitos legais pertencem ao mesmo diploma legal, o que evidencia que o legislador, deliberada e intencionalmente,

⁴ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

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

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

⁵ Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

conferiu tratamento distinto para ambas as situações, mas com o objetivo de conferir tratamento isonômico para as duas situações.

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

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO

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

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

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o

crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012) - (grifos não originais)

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

III Da Conclusão.

Por todo o exposto, vota-se por conhecer parcialmente do recurso e na parte conhecida por rejeitar as preliminares de nulidade do auto de infração e do acórdão recorrido e no mérito por negar provimento ao recurso, para manter na íntegra o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento