



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19396.720014/2015-60
ACÓRDÃO	1001-003.639 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	C-INNOVATION DO BRASIL SERVICOS DE ROBOTICA SUBMARINA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

IRPJ. OMISSÃO DE RECEITA.

Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

CSLL. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO O valor da receita omitida é considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da CSLL, COFINS e PIS.

EFEITOS TRIBUTÁRIOS DOS NEGÓCIOS JURÍDICOS.

A constituição do crédito tributário pelo lançamento tem por base os efeitos tributários decorrentes das condutas efetivamente praticadas pelos contribuintes, ainda que os negócios jurídicos, formal e individualmente considerados, aparentem outra realidade.

Em sendo a utilização de equipamento inerente à prestação de serviços e, podendo dele se servir somente a Fiscalizada, seja por força contratual ou por ser ela a que possui pessoal capacitado tecnicamente para operá-lo, configura-se, fruto de planejamento tributário abusivo, a realização de dois contratos de execução simultânea, um de prestação de serviços, entre a tomadora e a Fiscalizada e outro, de locação do equipamento, entre aquela tomadora e a controladora da Fiscalizada.

MULTA QUALIFICADA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA SUPERVENIENTE. REDUÇÃO DA PENALIDADE. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. Tendo em vista a redução da penalidade decorrente da alteração do § 1º do artigo 44 da Lei nº 9430, de 1996, pela Lei nº 14.689, de 2023, deve ser aplicado o princípio da retroatividade

benigna prevista no artigo 106, II, “c” do CTN, passando a multa qualificada para o patamar de 100%.

LANÇAMENTO COMPLEMENTAR.

Verificado, pela Autoridade Lançadora, que a multa qualificada, de 150% (cento e cinquenta por cento), constou com o percentual de 75 % (setenta e cinco por cento), nos Autos de Infração, é cabível o lançamento complementar para restabelecer o direito originalmente aplicado.

O momento adequado para a produção de provas dá-se dentro do prazo de impugnação, sob pena de preclusão, exceção feita às hipóteses previstas nas normas que regem o contencioso administrativo fiscal, as quais devem ser demonstradas pela Impugnante.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, mantendo-se a decisão de primeira instância, apenas reduzindo a multa qualificada aplicada de 150% para 100%.

Assinado Digitalmente

Gustavo de Oliveira Machado – Relator

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de recurso voluntário interposto em face do Acórdão nº 16-75.804, proferido em 31 de Janeiro de 2017, pela 3ª Turma da DRJ/SPO, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário.

A DRF de Macaé- RJ elaborou o Termo de Verificação Fiscal no dia 26/março/2015 em face da C- Innovation do Brasil Serviços de Robótica Submarina Ltda (e-fls. 940/950), cujo teor segue em síntese:

“Considerando todo o exposto, os valores relativos a locação de equipamento, decorrentes de contrato firmado entre 'OGX e C-INNOVATION LCC no valor consolidado original de US\$ 150.500,00 (cento e, cinquenta mil e quinhentos dólares dos Estados Unidos), ou seja, R\$ 277.537,05 (duzentos e setenta e sete mil, quinhentos e trinta e sete reais e cinco centavos), convertidos pela mesma cotação indicada em tabela acima (resposta ao TIF n.º 06) não computados pelo sujeito passivo como receitas de sua atividade serão reputados como omissão de receitas por esta fiscalização e levados à tributação do IRPJ, bem como por reflexo, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, da contribuição para o Programa de Integração Social — PIS e da Contribuição para o Programa de Financiamento da Seguridade Social — COFINS, com fundamento no art. 24, e § 2.º, da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com redação dada pelo art. 29, da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, in verbis:

(...)

No tocante às multas de ofício, sobre as contribuições apuradas foi aplicado o percentual de 150 % (cento e cinquenta por cento), cominado no art. 44, inciso I, § 10, da Lei n.º 9.430/1996, literis:

(...)

A não inclusão pela C-INNOVATION dos valores conhecidos por esta fiscalização como receitas de locação de equipamento na formação das bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, associada à elaboração de contrato específico com uma empresa estrangeira, sua sócia majoritária, nas condições acima delineadas, com vistas a dar respaldo jurídico a uma operação externa inexistente, revela a intenção deliberada de não oferecer referidos recursos financeiros à tributação do imposto e das contribuições, caracterizando um propósito negocial apenas de redução de carga tributária, portanto, manifestamente ilegal.

Assim, diante da conduta da C-1NNOVATION, ao engendrar planejamento tributário com o propósito de aferir vantagem sobre o aspecto fiscal, depara-se com a ocorrência de fatos que, em tese, caracterizam o intuito de sonegação, definida no art. 71, da Lei n. 5.502/64, e de simulação, nos termos do art. 167, do Código Civil, ensejando a aplicação da multa de 150 % (cento e cinquenta por cento), prevista no art. 44, § 1.0, da Lei n.º 9.430/96, com a redação dada pela Lei n.º 11.488/2007.

Outrossim, os fatos acima relatados constituem prática fraudulenta na acepção da palavra e, via de consequência, crime contra a ordem tributária, em conformidade com os art. 1.0, inciso II, e art. 2.º, inciso I, da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, motivo pelo qual será protocolizada a competente Representação Fiscal

para Fins Penais, em obediência à legislação de regência, em especial à Portaria RFB n.º 2.439, de 21 de dezembro de 2010.

Finalmente, fica a C-INNOVATION intimada a ajustar os seus estoques de prejuízo fiscal e da Base de Cálculo Negativa da CSLL relativos ao ano calendário de 2011, utilizando-se para tanto da Parte B do LALUR. Em relação aos anos-calendário subsequentes ao fiscalizado, impõem-se os, correspondentes realinhamentos dos saldos negativos acumulados.

Nada mais havendo a constar foi encerrada, na presente-data a ação fiscal levada a efeito no contribuinte em tela no tocante: ao cumprimento das obrigações tributárias relativas ao IRPJ e reflexos (CSLL, PIS e COFINS); no ano calendário de 2011, tendo sido gerado o processo administrativo n.º 19396.720.014/2015-60; cujos: documentos -nele anexados poderão ser visualizados pelo contribuinte, no sítio da Receita Federal do Brasil na Internet, por intermédio do Processo Digital-e- Processo, serviço este disponibilizado no Centro Virtual de atendimento ao Contribuinte — Portal, e-CAC.

(...)"

A DRF de Macaé- RJ lavrou o Auto de Infração- Imposto de Renda da Pessoa Jurídica no dia 02/abril/2015, cujos dados seguem abaixo e-fls. 951/955:

“AUTO DE INFRAÇÃO

IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA

(...)

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, nos termos dos arts. 904 e 926 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99), em face da apuração das infrações abaixo descritas aos dispositivos legais mencionados.

0001 OMISSÃO DE RECEITAS DE VENDA E SERVIÇOS

OMISSÃO DE RECEITAS

Omissão de receitas, conforme Termo de Verificação Fiscal que faz parte integrante dos autos e do qual o contribuinte recebe cópia.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 277, 278, 279, 280 e 288 do RIR/99

(...)

DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA

IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Vencimento do Tributo

Fatos Geradores entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Art. 6º, § 1º, inciso I, da Lei nº 9.430/96.

Multas Passíveis de Redução

Fatos Geradores entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

75,00% Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Juros de Mora

A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (para Fatos Geradores a partir de 01/01/1997): percentual equivalente à taxa referencial TAXA DO SIST. ESPEC. DE LIQ. E CUSTODIA - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96

Fatos Geradores a partir de 01/01/1997:

Art. 6, § 2º, da Lei nº 9.430/96.

A DRF de Camaçari- BA lavrou ainda, o Auto de Infração- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido no dia 02/abril/2015, cujos dados seguem abaixo e-fls. 957/961:

“Auto de Infração

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

(...)

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo discriminadas, com fundamento em fatos cuja apuração serviu para a determinação de infrações à legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

0001 RECEITAS

FALTA DE RECOLHIMENTO DA CSLL DEVIDA SOBRE RECEITAS OMITIDAS

Omissão de receitas, conforme Termo de Verificação Fiscal que faz parte integrante dos autos e do qual o contribuinte recebe cópia.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Art. 2º da Lei nº 7.689/88 com as alterações introduzidas pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90

Art. 57 da Lei nº 8.981/95, com as alterações do art. 1º da Lei nº 9.065/95

Art. 2º da Lei nº 9.249/95

Art. 1º da Lei nº 9.316/96; art. 28 da Lei nº 9.430/96

Art. 3º da Lei nº 7.689/88, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.727/08

DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Vencimento do Tributo

Fatos Geradores entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Arts.1º, 6º, § 1º, I e 28 da Lei nº 9.430/96.

Multas Passíveis de Redução

Fatos Geradores entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

75,00 % Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Juros de Mora

A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (para Fatos Geradores a partir de 01/01/1997): percentual equivalente à taxa referencial TAXA DO SIST. ESPEC. DE LIQ. E CUSTODIA - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96

Fatos Geradores a partir de 01/01/1997:

Art. 6, § 2º, da Lei nº 9.430/96”.

A DRF de Camaçari- BA lavrou ainda, o Auto de Infração- Contribuição para o PIS/PASEP no dia 02/abril/2015, cujos dados seguem abaixo e-fls. 963/967:

“Auto de Infração

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

(...)

DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da apuração das infrações abaixo discriminadas, com fundamento em fatos cuja apuração serviu para a determinação de infrações à legislação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

0001 INCIDÊNCIA NÃO- CUMULATIVA

OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Omissão de receitas, conforme Termo de Verificação Fiscal que faz parte integrante dos autos e do qual o contribuinte recebe cópia.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; art. 4º da Lei nº 10.637/02

Art. 2º da Lei nº 10.637/02

Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei nº 11.941/09

Art. 1º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 42, inciso III, alínea "c" da Lei nº 11.727/08 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.637/02, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09

(...)

DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Vencimento do Tributo Fatos Geradores entre 01/11/2011 e 30/11/2011:

Art. 10 da Lei nº 10.637/02, com a redação dada pelo art. 2º da Lei nº 11.933/09
Multas Passíveis de Redução

Fatos Geradores entre 01/11/2011 e 30/11/2011:

75,00%. Art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Juros de Mora

A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (para Fatos Geradores a partir de 01/01/1997):
percentual equivalente à taxa referencial TAXA DO SIST. ESPEC. DE LIQ. E
CUSTODIA - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96”.

A DRF de Camaçari- BA lavrou ainda, o Auto de Infração- Contribuição para o
Financiamento da Seguridade Social no dia 02/abril/2015, cujos dados seguem abaixo e-fls.
969/973:

“AUTO DE INFRAÇÃO

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

Em procedimento de verificação do cumprimento das obrigações tributárias pelo
sujeito passivo supracitado, efetuamos o presente lançamento de ofício, com a
observância do Decreto nº 70.235/72, e alterações posteriores, em face da
apuração das infrações abaixo discriminadas, com fundamento em fatos cuja
apuração serviu para a determinação de infrações à legislação do imposto sobre a
renda e proventos de qualquer natureza.

0001 INCIDÊNCIA NÃO- CUMULATIVA PADRÃO

OMISSÃO DE RECEITA SUJEITA À COFINS

Omissão de receitas, conforme Termo de Verificação Fiscal que faz parte
integrante dos autos e do qual o contribuinte recebe cópia.

(...)

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991; art. 5º da Lei nº 10.833/03

Art. 2º, caput, da Lei nº 10.833/03.

Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95, com as alterações introduzidas pelo art. 29 da Lei
nº 11.941/09

Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei nº 10.945/09

Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09

(...)

DEMONSTRATIVO DE MULTA E JUROS DE MORA

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

(...)

ENQUADRAMENTO LEGAL

Vencimento do Tributo

Fatos Geradores entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

Art. 11 da Lei nº 10.833/03, com a redação dada pelo art. 3º da Lei nº 11.933/09

Multas Passíveis de Redução

Fatos Geradores entre 01/01/2011 e 31/12/2011:

75,00% Art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/96 com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07

Juros de Mora

A PARTIR DE JANEIRO DE 1997 (para Fatos Geradores a partir de 01/01/1997): percentual equivalente à taxa referencial TAXA DO SIST. ESPEC. DE LIQ. E CUSTODIA - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente.

Art. 61, § 3º, da lei nº 9.430/96”.

TERMO DE CIÊNCIA DE LANÇAMENTOS E ENCERRAMENTO TOTAL DO PROCEDIMENTO FISCAL

(...)

Encerramos, nesta data, o procedimento fiscal em relação ao sujeito passivo acima identificado, relativo aos tributos e períodos das infrações constantes nos documentos de lançamento abaixo discriminados.

O presente procedimento verificou, por amostragem, o cumprimento das obrigações tributárias, resultando na lavratura dos documentos de lançamento abaixo especificados, onde consta o detalhamento do crédito tributário lançado de ofício, a intimação ao sujeito passivo para cumprir a exigência, a descrição dos fatos e enquadramento legal das irregularidades porventura observadas:

sendo constatada(s) a(s) irregularidade(s) mencionada(s) no(s) demonstrativo(s) de descrição dos fatos e enquadramento legal.

Processo	Documento	Tributo	Crédito Tributário
19396-720.014/2015-60	Auto de Infração	IRPJ	R\$ 63.986,05
19396-720.014/2015-60	Auto de Infração	CSLL	R\$ 38.391,63
19396-720.014/2015-60	Auto de Infração	COFINS	R\$ 43.301,46
19396-720.014/2015-60	Auto de Infração	PIS/PASEP	R\$ 9.400,97
Total do Crédito Tributário			R\$ 155.080,11
(...)”.			

Da Impugnação da Contribuinte

Informou a Contribuinte que exerce atividades voltadas à indústria de petróleo e gás e que dentre essas atividades, destaca-se a operação de Veículos Remotamente Operados - ROV (em inglês, Remote Operated Vehicle), que consiste na operação de um veículo submersível utilizado para fins de instalação, manutenção e inspeção de estruturas submersas.

Destacou que a depender da formatação negociai, o ROV pode ou não ser fornecido pela Impugnante em adesão ao serviço de operação e que nada obsta, que a empresa somente forneça o serviço, operando ROV disponibilizado por sua contratante.

Noticiou que na esteira das atividades inerentes ao seu objeto social, a empresa celebrou com a empresa OGX Petróleo e Gás Ltda. ("OGX") o contrato de prestação de serviços OGX/2010/156, por meio do qual a Impugnante foi contratada para operar o ROV UHD-32, a ser instalado, no caso, a bordo da embarcação OLIN CONQUEROR, operada pela empresa Bram Offshore Transportes Marítimos Ltda. ("BRAM").

Pontuou que o ROV a ser operado foi objeto de contrato de locação celebrado entre a OGX e a proprietária do equipamento no exterior, a empresa C-Innovation LLC, conforme contrato de locação OGXLT/2010/155, tendo o equipamento sido importado ao amparo do regime de admissão temporária para utilização econômica, com recolhimento proporcional dos tributos aduaneiros.

Sustentou que em que pese a estrutura contratual consistente na celebração de dois contratos distintos (um de locação e outro de prestação de serviços) seja prática comum no setor offshore (sendo até incentivada pela legislação fiscal brasileira), por ocasião da fiscalização instaurada na Impugnante, a partir do MPF n.º 07110.00-2014-00035-4, o agente fiscal surpreendentemente desconsiderou a autonomia dos contratos, ao argumento central de que se

tratava de "uma estrutura contratual onde uma única prestação de serviços foi artificialmente bipartida em dois contratos".

Ressaltou que o agente fiscal atribuiu à Impugnante a receita referente ao contrato de locação do ROV, conferindo a tais valores o tratamento de receita de serviços omitida, lançando como supostamente devidos pela empresa valores a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS referentes ao ano calendário 2011.

Asseverou que além da cobrança dos tributos, o Termo de Verificação Fiscal ainda consignou que a Impugnante teria agido com o intuito de sonegação e simulação, o que ensejaria a aplicação da multa prevista no art. 44, § 1º, da Lei n.º 9.430/96, bem como a protocolização de Representação Fiscal para Fins Penais, nos termos da Portaria n.º 2.439/2010.

aqui ingressando apenas temporariamente, ao amparo de regimes aduaneiros especiais que reduzem o custo total da operação, como é o caso do Repetro, cujas regras pressupõem a suspensão total dos tributos aduaneiros, ou do regime de admissão temporária para utilização econômica, com pagamento proporcional dos tributos.

Esclareceu que a OGX contratou com a C-Innovation LLC (empresa estrangeira) a locação de um dos ROV de sua propriedade, o ROV UHD-32, por meio do contrato OGXLT/2010/155, e, paralelamente, contratou com a Impugnante a prestação de serviços de operação do ROV, por meio do contrato OGXLT/2010/156 e que a despeito das cláusulas que preveem execução simultânea dos contratos, evidentemente que se trata de contratos distintos, com escopo e obrigações distintas e que se justificam em virtude de ser a C-Innovation a proprietária do ROV UHD-32, a quem compete, unicamente, dispor do equipamento, enquanto que a Impugnante, embora não disponha de ROV, detém o know how da operação do equipamento em águas brasileiras.

Aduziu que a livre escolha da OGX de celebrar dois contratos apartados, típicos de direito privado, um de locação e um de prestação de serviços, ao invés de um único contrato, não pode ser censurada pela fiscalização e interpretada como "estrutura contratual artificialmente bipartida", haja vista que os contratos foram celebrados em conformidade com o ordenamento jurídico brasileiro, entre agentes capazes, com objeto lícito e determinado.

Ponderou que a legislação do Repetro parte da premissa de que as operadoras (como é o caso da OGX) podem contratar diretamente com empresas estrangeiras que não possuem sede no Brasil (a exemplo da C-Innovation LLC).

Frisou que a Lei n.º 13.043/14 refere-se especificamente aos contratos celebrados na indústria do petróleo, e entre partes vinculadas. Na conceituação das partes vinculadas, é expressa e incontroversa a menção à pessoa jurídica locadora estrangeira, descrita como sendo "proprietária da embarcação marítima sediada no exterior", e à pessoa jurídica prestadora de serviços, esta brasileira.

Salientou que o caso concreto, as receitas auferidas pela Impugnante, no Brasil, para fins de operação do ROV, equivalem àquelas recebidas pelo locador estrangeiro. Ou seja, a proporção entre a remuneração brasileira e a estrangeira é na ordem de 50% do total para cada pessoa jurídica. Aos olhos do Fisco, esse cenário comporta planejamento tributário abusivo, na medida em que há, por presunção, excesso de remuneração remetida ao exterior.

Afirmou que é preciso observar que, relativamente ao Auto de Infração constituído para a cobrança do Imposto de Renda, sua lavratura representa uma cobrança em duplicidade do mesmo tributo, uma vez que o Imposto de Renda exigido em face da Impugnante, em certa medida, já incidiu sobre as referidas receitas, no momento da remessa para o exterior, por meio de retenção efetuada pelo remetente.

Salientou que os contratos trazidos à baila pela Fiscalização (celebrados com a OGX e com a BP) representaram os primeiros projetos realizados pela Impugnante no Brasil. Naquela ocasião, a C-INNOVATION era uma empresa entrante no mercado brasileiro, recém-constituída, e sem que tivesse à sua disposição qualquer outra fonte de receitas senão os próprios contratos ora mencionados.

Narrou que durante um semestre, a Impugnante realizou suas atividades normalmente, incorrendo em custos e despesas de toda sorte, mas sem ter acesso à contrapartida de receita e que em razão da asfixia financeira é que a Impugnante, sem outras fontes de receita, valeu-se não apenas dos aportes iniciais, mas também de empréstimos realizados por sua investidora (que é a proprietária dos ROVs e que, aos olhos do Fisco, faz parte da operação simulada, e que tem nos empréstimos a comprovação do ardiloso planejamento tributário).

Informou que além dos empréstimos, a Fiscalização viu indícios de irregularidades também na conta corrente mantido pela Impugnante com sua coligada brasileira BRAM OFFSHORE TRANSPORTES MARÍTIMOS LTDA ("BRAM"), supostamente por ser esta outra fonte de recursos para a operação teoricamente deficitária da Impugnante.

Pontuou que é imperativa a conclusão de que não há a mínima base jurídica para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos legitimamente praticados pelas partes envolvidas, especialmente consubstanciados nas remessas realizadas pela OGX ao exterior, para remuneração da locação do ROV.

Dissertou que se não bastasse carecer o elemento material para a aplicação da multa agravada, que é o dolo, tampouco o caso em tela preenche formalmente o requisito essencial de "sonegação", previsto em lei e confirmado pelo CARF como núcleo indisponível da norma.

Pleiteou que os autos de infrações sejam julgados improcedentes, que a multa agravada de 150%, exigida com base no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, seja afastada por conta de incompatibilidade fática e jurídica para sua aplicação, que Representação Fiscal para Fins Penais nº 19396.720025/2015-40 seja cancelada e arquivada.

Pugnou ainda, pela produção de qualquer prova complementar admitida em Direito, especialmente documental.

DO ACÓRDÃO PROLATADO Nº. 16-75.804- DRJ/SPO

A DRJ analisou a impugnação apresentada, julgando-a improcedente (e-fls. 1083/1124).

Inconformada com a decisão da DRJ, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 1131/1181), destacando, em síntese, que:

- é pessoa jurídica de direito privado que, no regular exercício de suas atividades, se dedica a atividades voltadas à indústria de petróleo e gás, com destaque para a operação (obrigação de fazer) de Veículos Remotamente Operados - ROV (em inglês, Remote Operated Vehicle), que consiste em um veículo submersível utilizado para fins de instalação, manutenção e inspeção de estruturas submersas.
- no caso concreto, celebrou com a empresa OGX Petróleo e Gás Ltda. ('OGX') o contrato de prestação de serviços OGX/2010/156, por meio do qual foi contratada para operar o ROV UHD-32, a ser instalado, no caso, a bordo da embarcação OLIN CONQUEROR, operada pela empresa Bram Offshore Transportes Marítimos Ltda. ('BRAM').
- o ROV operado, foi objeto de contrato de locação celebrado entre a OGX e a proprietária do equipamento no exterior, a empresa C-Innovation LLC, conforme contrato de locação OGXLT/2010/155, tendo o equipamento sido importado ao amparo do regime de admissão temporária para utilização econômica, com recolhimento proporcional dos tributos aduaneiros.
- o regime de admissão temporária foi submetido ao crivo das autoridades fiscais da Receita Federal do Brasil ('RFB'), que expressamente autorizaram o ingresso e a operação do ROV estrangeiro em águas brasileiras.
- em que pese a estrutura contratual consistente na celebração de dois contratos distintos (um de locação e outro de prestação de serviços) seja prática comum no setor offshore (sendo até incentivada pela legislação fiscal brasileira), o agente fiscal desconsiderou a autonomia dos contratos, ao argumento central de que se tratava de "uma estrutura contratual onde uma única prestação de serviços foi artificialmente bipartida em dois contratos".
- como é de amplo conhecimento deste Eg. CARF, a celebração de contratos bipartidos, um de locação e outro de prestação de serviços, de execução simultânea, constitui modelo instituído pela própria legislação, vigente até hoje e regulamentado pela SRFB, à época, pela Instrução Normativa RFB nº 844, de 09 de maio de 2008, de modo a viabilizar a materialização de negócios altamente custosos mas necessários ao fomento da indústria de Óleo e Gás, o que significa

dizer que a formatação da estrutura negocial em exame não é oriunda de uma engenharia criada pela Recorrente para deixar de pagar tributos, ao revés, reflete o modelo previsto na legislação.

- na medida em que a estrutura do negócio foi extraída da própria legislação, a desconsideração desse contrato de locação e a subsequente transformação das receitas de locação de titularidade da C-INNOVATION LLC em receitas de prestação dos serviços da Recorrente, deveria ser acompanhada, no mínimo, da comprovação de que a Recorrente agiu com abuso de forma, o que não se verificou no caso concreto – além de outros elementos, ressalta-se, desde logo, que a proporção entre a remuneração brasileira e a estrangeira é na ordem de 50% do total para cada pessoa jurídica.

- além do modelo de negócios de que faz parte a Recorrente encontrar amparo na legislação e na jurisprudência, não podendo prevalecer o argumento da DRJ voltado à desconsideração das normas atinentes ao REPETRO, simplesmente sob a alegação de que “há que se ter em mente que o presente processo não trata dos tributos aduaneiros, mas do IRPJ e tributos reflexos”, é preciso notar que existem sim fundamentos/justificativas de toda ordem para que a OGX figure como importadora do ROV, limitando-se a Recorrente a figurar como prestadora dos serviços, pelo que não restou alternativa senão interpor o presente Recurso Voluntário.

- que de acordo com a DRJ, o fato de a Recorrente ser a responsável pela prestação dos serviços esvai o propósito negocial do contrato de locação, simplesmente pelo fato de essa estrutura negocial, em tese, implicar num recolhimento menos atrativo ao Erário Público Federal.

- não é a arrecadação que define a validade do negócio jurídico. O contrato de locação se faz necessário justamente porque sem o Remote Operated Vehicle a prestação do serviço em face da OGX se revelaria impossível, sendo certo que o fato de a Recorrente reunir a expertise necessária para operar o equipamento não lhe obriga a ser proprietária de um, tampouco incorrer com os custos da locação desse bem avaliado em R\$ 5.377.607,63.

- em que pese o esforço da DRJ no sentido de construir linha de argumentação capaz de justificar a autuação, lhe é defeso tentar alterar as situações jurídicas definidas e aperfeiçoadas, quais sejam: (i) o ROV pertence à empresa localizada no exterior, que figura como proprietária do equipamento; (ii) a Recorrente, embora não seja proprietária de um ROV, possui capacidade para operá-lo; (iii) a OGX, que não possui qualquer relação societária com a Recorrente, possui interesse na contratação dos serviços (operação do ROV), sendo a locação do equipamento etapa fundamental para tanto.

- que a DRJ equivoca-se completamente ao concluir que o contrato de locação não ostenta propósito negocial, como se passa a demonstra, primeiro ao ignorar o fato de que o modelo de negócios foi extraído da própria legislação, segundo porque existem sim justificativas de toda ordem para que a OGX figure como

importadora do ROV e a Recorrente atue exclusivamente na operação desse equipamento, sem detê-lo.

- que o fato de a Recorrente ter por objeto social, entre outros, a prestação de serviços de operação de ROV, não lhe impõe a obrigação de ser proprietária dos ROV que opera. Antes disso, por se tratar de um equipamento de alta tecnologia, cujo custo de aquisição ou de fabricação no Brasil é bastante elevado, é praticamente uma condição que os ROV operados no Brasil sejam de propriedade estrangeira, aqui ingressando apenas temporariamente, ao amparo de regimes aduaneiros especiais que reduzem o custo total da operação, como é o caso do Repetro, cujas regras pressupõem a suspensão total dos tributos aduaneiros, ou do regime de admissão temporária para utilização econômica, com pagamento proporcional dos tributos.

- a propósito, nota-se que o valor do ROV (fl. 863), à época do ingresso no Brasil, perfazia o montante de R\$ 5.377.607,63, enquanto o Capital Social da Recorrente correspondia a R\$ 469.151,00, muito inferior ao Capital Social da OGX, equivalente a R\$ 8.476.908.148,00 (mais de 8 bilhões – fl. 545), a quem coube arcar com o custo da importação.

- de modo a viabilizar a implementação da atividade a que se dedica, a Recorrente tinha e tem a prerrogativa de (i) disponibilizar ela própria um ROV de terceiro, para prestar seus serviços, situação em que lhe competirá negociar o equipamento diretamente com o proprietário estrangeiro, ou então, (ii) operar ROV que pertença ou que seja alugado pela empresa contratante dos seus serviços, a quem, neste último caso (de locação), competirá remunerar o proprietário estrangeiro, sendo devida à Recorrente, tão somente, a remuneração pela execução dos serviços (caso dos autos).

- que no caso concreto, a OGX contratou com a C-Innovation LLC (empresa estrangeira) a locação de um ROV de sua propriedade, o ROV UHD-32, por meio do contrato OGKLT/2010/155, e, paralelamente, contratou com a Recorrente a prestação de serviços de operação do ROV, por meio do contrato OGXLT/2010/156.

- a despeito das cláusulas que preveem execução simultânea dos contratos, evidentemente que se trata de contratos distintos, com escopo e obrigações distintas e que se justificam em virtude de ser a C-Innovation LLC a proprietária do ROV UHD-32, a quem compete, unicamente, dispor do equipamento, enquanto que a Recorrente, embora não disponha de ROV, detém o know how da operação do equipamento em águas brasileiras.

- sob o ponto de vista jurídico, o Princípio da Autonomia da Vontade, que é um dos princípios fundamentais sobre os quais está assentado o Direito dos Contratos, preceitua terem os indivíduos o poder de praticar atos e assumir obrigações de acordo com a sua vontade, desde que preenchidos os requisitos do art. 104, do Código Civil, quais sejam, agente capaz, objeto lícito, determinado ou determinável, forma prescrita ou não defesa em lei.

- a livre escolha da OGX de celebrar dois contratos apartados, típicos de direito privado, um de locação e um de prestação de serviços, ao invés de um único contrato, não pode ser censurada pela fiscalização e interpretada como “estrutura contratual artificialmente bipartida”, haja vista que os contratos foram celebrados em conformidade com o ordenamento jurídico brasileiro, entre agentes capazes, com objeto lícito e determinado, conforme leciona a Doutrina especializada sobre contratos de execução simultânea (ou contratos coligados):

- que não é a Recorrente que instituiu uma engenharia contratual visando recolher menos tributo, até mesmo porque esse modelo de negócios é reflexo daquele instituído na legislação que será adiante dissecada, mas sim a DRJ, que passa por cima da legislação aduaneira, que desconsidera os institutos e negócios jurídicos, que ignora a independência entre as pessoas jurídicas, impondo um tratamento maquiavélico com a finalidade única de satisfazer a sua sanha arrecadadora.

- os mecanismos implementados pelo Brasil privilegiaram, no primeiro momento, o ingresso provisório de equipamentos estrangeiros de grande repercussão financeira, por meio de regime específico de admissão temporária para utilização econômica, cuja particularidade, em relação à regra geral, estava na suspensão integral dos tributos aduaneiros incidentes, com aperfeiçoamento da desoneração mediante o retorno do bem ao exterior no prazo e nas condições preestabelecidas.

- que o Repetro sempre teve como elemento primordial a viabilização do ingresso de equipamentos estrangeiros no Brasil, para execução de atividades em prol das operadoras autorizadas pela ANP, fossem esses equipamentos fabricados aqui (e exportados fictamente) ou não.

- esse aspecto está claro na legislação do Repetro, por exemplo, quando se analisa os arranjos contratuais que servem ao regime. A Instrução Normativa RFB nº 1.415/13, em seu art. 4º, hoje em vigor, e a Instrução Normativa RFB Nº 844, de 09 de maio de 2008, vigente à época, assim dispõem:

- a legislação do Repetro parte da premissa de que as operadoras (como é o caso da OGX, anteriormente qualificada como concessionária) podem contratar diretamente com empresas estrangeiras que não possuem sede no Brasil (a exemplo da C-Innovation LLC).

- as operadoras podem trazer o equipamento em nome próprio (OGX - habilitação conforme o inciso I), ou então designarem terceira pessoa para a habilitação, desde que essa pessoa seja “contratada, em afretamento por tempo ou para a prestação de serviços, para execução das atividades previstas no art. 1º” (como é o caso da Recorrente - designada conforme a alínea “c”, do inciso II, por ser prestadora dos serviços de operação do ROV).

- que desde 2008, conforme definido pela Instrução Normativa RFB nº 844/2008, a Recorrente, na qualidade de prestadora dos serviços tomados pela OGX

(concessionária), poderia se habilitar junto ao REPETRO, “para promover a importação de bens objeto de contrato de afretamento, em que seja parte ou não, firmado entre pessoa jurídica sediada no exterior e a detentora de concessão ou autorização”.

- que no caso concreto existe um contrato de aluguel celebrado entre a OGX (operadora / antiga concessionária) e a C-INNOVATION LLC, proprietária do bem localizada no exterior, do qual a Recorrente, prestadora do serviço, não faz parte.

- relevante é que não restem dúvidas acerca da legalidade e da legitimidade do emprego de uma ou de outra estrutura, pois seria absurdo pressupor a existência de simulação quando o contribuinte põe em prática determinada estrutura contratual prevista na própria norma emanada pela RFB e que, diariamente, vem sendo cancelada para habilitação de centenas de empresas ao Repetro.

- há, portanto, dupla ofensa ao art. 100, do Código Tributário Nacional, já que a IN nº 1.415/13, assim como era a Instrução Normativa RFB nº 844/2008, é de lavra da RFB, e assim um ato normativo expedido pelas autoridades administrativas (inciso I), bem como as habilitações diariamente promovidas pela RFB, com base na referida norma, correspondem a práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas (inciso III). Veja-se:

- a Lei nº 13.043/14 refere-se especificamente aos contratos celebrados na indústria do petróleo, e entre partes vinculadas. Na conceituação das partes vinculadas, é expressa e incontroversa a menção à pessoa jurídica locadora estrangeira, descrita como sendo “proprietária da embarcação marítima sediada no exterior”, e à pessoa jurídica prestadora de serviços, esta brasileira.

- houve de fato (na essência, e não apenas na forma), uma locação de equipamento celebrada entre a OGX e a empresa estrangeira, e a contraprestação pelo aluguel foi paga ao exterior (preço). O serviço de operação do equipamento alugado (firmado com a Recorrente) transcorreu normalmente, e o preço pelo serviço foi recebido no Brasil. Os contratos respeitam essa lógica, e suas modelagens encontram-se absolutamente respaldadas pela legislação vigente, tendo sido cancelados pelo Fisco no momento da admissão temporária do ROV. Não há que se falar em descolamento entre forma e substância dos negócios jurídicos praticados.

- o suposto cenário de “práticas inadequadas” desenhado pela Fiscalização ainda menciona aspectos financeiros que seriam comuns às empresas envolvidas nos contratos dessa natureza. Novamente, em que pese a possibilidade de eventuais distorções que possam ocorrer em um ou noutro caso (os quais devem ser exemplarmente punidos pela RFB), é o dever da Recorrente demonstrar que, em seus contratos, há fundamentos de toda ordem a respaldar as operações.

- o principal argumento veiculado no Acórdão recorrido para justificar a desconsideração do contrato de locação e cancelar a postura do Fisco de transformar o preço da locação em preço do serviço e, com isso, exigir os tributos

lançados, é a suposta ausência de propósito negocial do contrato de locação. De acordo com o voto condutor, “a locação do equipamento ROV é desprovida de propósito negocial, uma vez que não há nenhum fundamento econômico em a OGX deter um equipamento que, tecnicamente, só pode ser operado pela proprietária, sediada no exterior, e pela sua controlada no Brasil, dado que somente estas possuem pessoal qualificado para operá-lo.”

-a aquisição, mediante regime aduaneiro de Admissão Temporária, de um ROV, isto é, de um veículo submersível utilizado para fins de instalação, manutenção e inspeção de estruturas submersas, em 2011, e os serviços de robótica submarina que dele decorreram, tinham como motivação o incremento da atividade exploratório de petróleo e gás, à época em expansão galopante, conforme sinaliza o histórico da OGX.

- ao anunciar no mercado a aquisição, via regime de admissão temporária, de um ROV, a ponto de exteriorizar esse fato em sua apresentação institucional, a OGX mostrava força e capacidade tecnológica aos acionistas e investidores (justificativa comercial), acreditando que a utilização do aludido equipamento contribuiria no processo altamente arriscado envolvendo a exploração e produção de petróleo e gás (justificativa empresarial).

- a importação do ROV se justifica tanto por razões comerciais, de modo a demonstrar ao mercado, aos acionistas, que o produto faz parte do acervo da OGX, quanto por razões operacionais, já que é razoável supor que um produto deste porte deveria ficar da posse da OGX de modo a otimizar a atividade de Produção e Exploração de Petróleo ou de quem ela bem entendesse, a depender das circunstâncias do negócio, cronograma e etc.

- o contrato deixa evidente que a OGX poderia contratar outras operadoras de ROV para realizar os serviços executados pela Recorrente, de modo que não existia qualquer exclusividade entre a OGX e a Recorrente.

- a afirmação da DRJ no sentido de que “a locação do equipamento ROV é desprovida de propósito negocial, uma vez que não há nenhum fundamento econômico em a OGX deter um equipamento que, tecnicamente, só pode ser operado pela proprietária, sediada no exterior, e pela sua controlada no Brasil, dado que somente estas possuem pessoal qualificado para operá-lo”, demonstra evidente desconhecimento do setor de Óleo e Gás, dos riscos a ele inerentes, dos valores envolvidos, que justificam as operações ordinariamente praticadas, ressalta-se, delineadas pela própria Petrobras e pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

- além da estrutura contratual e do modelo de negócio ter sido extraído da própria legislação, conclui-se que a locação de um bem no valor de R\$ 5.377.607,63, por uma sociedade empresária que possuía um Capital Social equivalente a R\$ 8.476.908.148,00, ostentava nítido substrato econômico, bem como apresentava razões comerciais e empresariais desconsideradas até o momento em razão da imposição de uma ótica exclusivamente fiscal, o que não

pode prosperar, diante da existência de Propósito Negocial, traduzido, por exemplo, na ausência de exclusividade da Recorrente na operação do ROV, e em respeito à Livre iniciativa (art. 170, CF/88).

- a precificação da locação e dos serviços indefere entre os contratos remunerados no Brasil e no exterior (ausência de manipulação dos preços)

- a empresa brasileira prestadora dos serviços, por auferir receitas supostamente insuficientes ao custeio de sua atividade, apuraria resultado operacional negativo (prejuízo), sendo socorrida, invariavelmente, por sua matriz estrangeira, via aumentos de capital, empréstimos etc.

- as receitas auferidas pela Recorrente, no Brasil, para fins de operação do ROV, equivalem àquelas recebidas pelo locador estrangeiro. Ou seja, a proporção entre a remuneração brasileira e a estrangeira é na ordem de 50% do total para cada pessoa jurídica. Aos olhos do Fisco, esse cenário comporta planejamento tributário abusivo, na medida em que há, por presunção, excesso de remuneração remetida ao exterior.

- o contrato utilizado como paradigma, celebrado com a BP, ambas as remunerações são realizadas em prol da Recorrente, no Brasil (locação e serviços), de modo que, para fins de incidência dos tributos federais, não haveria qualquer vantagem, neste caso, em se manipular os valores de cada prestação.

- em ambos os casos (OGX e BP), independentemente do pagamento da locação ser realizado fora do País ou não, as taxas são muito próximas (algo em torno de 50% para a locação, e 50% para o serviço). No caso da BP, inclusive, o “split” de taxas ainda oferece à tributação a maior parcela.

- com efeito, os percentuais considerados pelo legislador oscilam conforme o bem locado, numa clara demonstração de que, via de regra, há uma razão matemática média entre o custo de disponibilização do equipamento, e o custo total do projeto, já considerando a sua operação. A título exemplificativo, é notório que um FPS, ou uma sonda representam equipamentos de maior complexidade tecnológica e valor, motivo pela parcela remuneratória devida por sua disponibilização tende a ser superior, comparada à sua operação, do que a disponibilização de uma embarcação de apoio, vis a vis sua operação.

- no caso concreto, ambos os contratos convergem para algo em torno de 50% para a locação, e 50% para o serviço, sendo que o contrato que levemente destoa desse percentual, pende para a taxa mais tributada, que é o serviço. Sob qualquer ângulo que se analisa a questão, não parece haver, aos olhos da Recorrente, qualquer sinal de manipulação dos valores submetidos à tributação, e tampouco extrai-se argumentos capazes de comprovar essa possibilidade.

- os empréstimos realizados pela matriz estrangeira, assim como o conta corrente mantido com empresa coligada, possuem plena justificativa financeira, e não representam um “ardil” para reduzir a tributação. Ainda que este ponto não tenha sido enfrentado pela DRJ, convém observar que no “manual de práticas

inadequadas” formulado pelo AFRFB, há questionamentos quanto aos valores transmitidos pela C-INNOVATION LLC em favor da Recorrente, nos seguintes termos:

(...)

- além dos necessários aportes que devem ser feitos pelo investidor para viabilizar o início das atividades (investidor este que, se esquece o Fisco, é a sua matriz no exterior, proprietária dos ROVs), também é importantíssimo que os contratos celebrados logo gerem receita, de forma a conferir meios para que a nova empresa sobreviva autonomamente e gere o resultado esperado.

- no caso da BP, por exemplo (Contas a Receber 1.1.2.1.003), as primeiras notas fiscais foram emitidas pela Recorrente em maio/11, e assim sucessivamente, por todos os meses, até outubro/11, quando então houve o primeiro pagamento (de apenas uma das trinta e uma notas fiscais emitidas). Apenas entre 05/12/11 e 15/12/11, é que houve a regularização (mesmo assim não de forma integral) dos pagamentos devidos em face dos serviços prestados por todo um semestre.

- durante um semestre, a Recorrente realizou suas atividades normalmente, incorrendo em custos e despesas de toda sorte, mas sem ter acesso à contrapartida de receita.

- para o contrato celebrado com a OGX, a questão se repetiu. Pela análise da Conta 1.1.2.1.004, houve a emissão de faturas entre outubro/11 e novembro/11, muito embora o recebimento desses valores faturados somente tenha ocorrido em 12/12/11.

- foi justamente em razão dessa asfixia financeira é que a Recorrente, sem outras fontes de receita, valeu-se não apenas dos aportes iniciais, mas também de empréstimos realizados por sua investidora (que é a proprietária dos ROVs e que, aos olhos do Fisco, faz parte da operação simulada, e que tem nos empréstimos a comprovação do ardiloso planejamento tributário).

- a Fiscalização viu indícios de irregularidades também no conta corrente mantido pela Recorrente com sua coligada brasileira BRAM OFFSHORE TRANSPORTES MARÍTIMOS LTDA (“BRAM”), supostamente por ser esta outra fonte de recursos para a operação teoricamente deficitária da Recorrente. Neste particular, a existência da conta corrente se justifica por necessidades operacionais, já que é de fácil percepção o fato de que, em regra, os ROVs operados pela Recorrente encontram-se a bordo de embarcações que, por sua vez, eram armadas e operadas pela BRAM.

- o (suposto) prejuízo apresentado, em 2011, não serve sequer de indício de que houve excesso de remuneração remetida ao exterior no que se refere à arguição do resultado operacional negativo experimentado pela Recorrente (fls. 04, do Termo de Verificação Fiscal), como elemento comprobatório de um ilegal planejamento tributário, pautado na remessa premeditada de todo o lucro para o exterior, há que se fazer severas ressalvas.

- a recorrente, em 2011, era empresa “entrante” no mercado brasileiro, e a despeito de pertencer a um forte e conceituado grupo econômico, precisava constituir seu próprio portfólio, com vistas a suprir, quando necessário, determinados requisitos objetivos para contratações futuras, como acontece, por exemplo, com a Petrobras.

-conclui-se que o Auto de Infração, lavrado com base em presunções, deixa de atentar para aspectos fáticos importantes, capazes de afastar a premissa de que a proporção entre locação e serviços (50%), os arranjos financeiros e o suposto prejuízo incorrido em 2011 constituíram etapas de um plano ardiloso, aplicado com a finalidade única de reduzir a carga tributária, prática essa que ofende o art. 142, do CTN, e impõe o imediato cancelamento dos débitos.

- é preciso observar que a aplicação da multa qualificada, no percentual de 150%, depende da constatação de dolo, que manifestamente não ocorreu no caso em tela, pois se não há ilícito, muito menos há dolo.

- nunca houve qualquer ato, praticado pela Recorrente, tendente a impedir ou retardar o conhecimento quanto ao fato gerador. Ao contrário, os contratos foram apresentados à RFB, para desembaraço aduaneiro do ROV. As remessas ao exterior foram tributadas pelo IRRF, e os recebimentos nacionais tributados ordinariamente pelos tributos federais. Todas as informações, declarações e registros contábeis, representam fielmente a atividade – que, por sinal, é lícita e legítima, com harmonia entre forma e conteúdo.

- descabe a imputação de crime contra a ordem tributária, enquanto, materialmente, repisa-se que o conjunto fático comprova a ausência de qualquer ilícito, quanto mais um ilícito da gravidade passível de representação criminal, nos moldes da norma colacionada.

- é dever da Recorrente lembrar que a imputação de penalidade agravada, e a representação para fins penais são medidas extremas, que não podem prescindir de comprovação cabal dos graves atos cometidos. No bojo desta defesa, o que se comprova cabalmente é a não ocorrência dos ilícitos narrados pela Fiscalização, sendo certo que o agente fiscal, em todos os momentos, limita-se a presumir superficialmente a realidade dos fatos, o que é inadmissível até para a exigência do crédito tributário, quanto mais para agravamento de penalidades e imputação de crime. É, destarte, medida de urgência o afastamento definitivo desses elementos.

- admitir a incidência da multa qualificada significa punir uma sociedade empresária por ter seguido um modelo de negócios integralmente extraído da legislação, cujos percentuais de subdivisão entre locação e prestação de serviços (50%) se revela mais favorável ao Fisco Federal do que aqueles estipulados no artigo 106, da Lei nº 9.481/97, bem como daqueles praticados pela Petrobras, significa impor um tratamento anti-isonômico, na medida em que trata a Recorrente como aqueles que (infelizmente) se tornaram assíduos na mídia em decorrência de práticas nitidamente perversas, objeto da “Operação Lava Jato”.

- que todo o aparelhamento fático trazido aos autos, em harmonia com o Princípio da Verdade Material, não deixa dúvida de que o negócio real, verdadeiro, é aquele traduzido nos contratos celebrados, na contabilidade da empresa, e também nos documentos fiscais emitidos.
- que a argumentação desenvolvida na Impugnação apresentada em face do lançamento complementar referente à multa qualificada (75% remanescentes), objeto do Processo Administrativo nº 19396.720.035/2015-85, foi enfrentada em preliminar de forma superficial.
- tratando-se de atuação vinculada à lei, conforme prescreve o art. 142, do CTN, é evidente que a complementação da multa pretendida não poderia ocorrer sob a rubrica de multa isolada, pois multa isolada não é, mas antes disso representa uma tentativa distorcida de se exigir os 75% restantes da multa de ofício mal lavrada nos autos de infração originários.
- seja conhecido e provido o presente Recurso Voluntário a fim de que os lançamentos sejam cancelados, com a reforma do v. Acórdão 16-75.804, exarado pela 3ª Turma da DRJ/SPO, haja vista os sólidos argumentos de fato e de direito apresentados acima, os quais encontram respaldo na jurisprudência deste Eg. CARF e do STF, mantendo-se suspensa a exigibilidade de todos os créditos tributários objeto dos Processos Administrativos nº 19396.720.014/2015-60 e nº 19396.720.035/2015-85 até o desfecho definitivo da discussão, nos termos do artigo 151, III, do CTN.
- a multa agravada de 150%, exigida com base no art. 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, seja afastada por conta de incompatibilidade fática e jurídica para sua aplicação, com o cancelamento das penalidades adesivas, pelos argumentos desenvolvidos no bojo do Processo Administrativo nº 19396.720.035/2015-85.
- pugna-se pela manutenção da Representação Fiscal para Fins Penais nº 19396.720025/2015-40 no âmbito da unidade de controle da RFB, em atendimento à Portaria RFB nº 2.439/10, não lhe sendo dado prosseguimento, e que, a partir do reconhecimento da insubsistência dos Autos de Infração sob discussão, a mesma seja cancelada e arquivada em definitivo.
- alternativamente, na remota hipótese de os autos de infração não serem integralmente cancelados pelos fartos argumentos supramencionados (o que se admite apenas para fins de argumentação), pugna-se seja afastada a aplicação dos juros SELIC em face da Multa de Ofício, face à inexistência de previsão legal que ampare este ilegal procedimento, conforme orientação jurisprudencial”.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Gustavo de Oliveira Machado, Relator.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN).

Do Acórdão Recorrido

O presente litígio no processo é decorrente da omissão de receitas (IRPJ), falta de recolhimento da CSLL sobre as receitas omitidas (CSLL), omissão de receitas sujeito à contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS (PIS e COFINS).

Conforme consta do relatório, a Contribuinte cientificada do acórdão da DRJ, interpôs recurso voluntário, no qual praticamente repete a argumentação apresentada na Impugnação, então apreciada pela primeira instância.

Portanto, adoto como minhas razões de decidir a decisão recorrida, pelos seus próprios fundamentos.

Assim procedendo, utilizo da faculdade prevista ao Conselheiro Relator nos termos do parágrafo 12 do art.114 do Regimento Interno do CARF, senão vejamos:

“Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;”.

Assim, transcrevo e adoto, como razão de decidir, o voto proferido no Acórdão de nº 16-75.804 proferido pela 3ª Turma da DRJ/SPO em 31/07/2017, como razão de decidir:

“Voto

14. As impugnações aos Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, bem como aos Autos de Infração complementares, estes lavrados com o objetivo de complementar as multas qualificadas, foram apresentadas, tempestivamente, portanto, delas toma-se conhecimento.

15. Os Autos de Infração complementares integram o processo nº 19396.720035/2015-85, o qual foi apensado, ao presente, nos termos do artigo 41, do Decreto nº 7.574/2011, abaixo transcrito:

Art.41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I- em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou II- em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I- complementar o lançamento original; ou II- substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão.

(destaques não constam do original)

16. Embora, no lançamento original, a Autoridade Lançadora tenha trazido as razões de fato e de direito para aplicação da multa qualificada, de 150%, os Autos de Infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS foram lavrados com multa de ofício de 75%.

17. A fim de corrigir o equívoco, foram lavrados Autos de Infração complementares com o objetivo único de complementar os valores de multa que deixaram de constar nos Autos de Infração originais.

18. Dado que a Impugnante alega, preliminarmente, a existência de vícios formais nos Autos de Infração complementares, passa-se, de pronto, a tratar de tais questões e, a seguir, das que guardam maior pertinência com os créditos constituídos, propriamente ditos, quais sejam IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e a multa qualificada de 150%.

19. Afirma a Impugnante que o procedimento de efetuar o lançamento complementar violou o princípio da legalidade, em razão de precária adaptação de outros instrumentos previstos na legislação, que não têm aplicação ao caso presente.

20. Argumenta ainda que a utilização de um segundo processo administrativo, como método para ajustar o valor da multa não encontra respaldo na regra processual aplicável.

21. Não tem razão a Impugnante, uma vez que, enquanto não extinto o direito de constituir o crédito tributário pelo lançamento e desde que presentes as hipóteses previstas no artigo 41, do Decreto 7.574/2011, acima transcrito, a Autoridade Lançadora pode e deve realizar o lançamento complementar.

22. No caso presente, a possibilidade jurídica é evidente, dado que o lançamento complementar foi realizado apenas para viabilizar a cobrança da multa qualificada, de 150%, já aplicada no lançamento original, conforme consta do Termo de Verificação Fiscal, mas que, por equívoco, foi cadastrada com o percentual de 75% nos Autos de Infração originais.

23. Note-se que, ao contrário do que afirma a Impugnante, o fato de a multa complementar, de 75%, ter sido lançada sob a denominação de multa isolada do imposto ou das contribuições não viola a legislação tributária, conforme disposto no artigo 43, da Lei 9.430/96:

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.

24. A leitura do artigo, acima transcrito, revela que a sua aplicação não se restringe ao descumprimento de obrigação acessória ou de dever instrumental.

25. Por outro lado, é importante esclarecer que, no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, a nulidade do lançamento só se verifica quando o Auto de Infração é lavrado por agente incompetente, o que não é o caso dos

autos. Os demais vícios devem ser sanados, quando causarem prejuízo ao sujeito passivo, ou sequer demandam providências da Autoridade Julgadora, quando não influírem na solução do litígio, conforme dispõem os artigos 59 a 61, do Decreto 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

26. No caso dos autos, as impugnações revelam que a Impugnante compreendeu perfeitamente o lançamento complementar, bem como as razões que levaram à sua lavratura.

27. Dessa forma é importante frisar que o lançamento complementar, ora em discussão, restabeleceu o direito da coletividade, sem causar prejuízo à Impugnante.

28. Quanto aos questionamentos relativos aos códigos utilizados nos Autos de Infração complementares, cabe, inicialmente, apresentar a descrição que a RFB (<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/ATSP0/CodigoReceita/default.asp>) atribui a cada um deles.

(...)

29. Embora se admita que tais descrições não sejam as ideais para o caso, ora em discussão, elas cumprem a função de identificar o imposto ou a contribuição a que se referem e, quando postas em conjunto com as demais informações que constam do trabalho fiscal, viabilizam plenamente o exercício da ampla defesa e do contraditório.

30. Ainda com relação aos códigos utilizados no lançamento complementar, saliente-se que eles não trazem qualquer prejuízo, tanto para a solução do litígio quanto para o controle de eventual pagamento das multas complementares que venha a ser realizado pela Impugnante, dado que, diferentemente, dos códigos de receita destinados ao recolhimento espontâneo de tributos e contribuições, os DARF são emitidos pelos sistemas da RFB, sendo que cada um deles traz o número do processo (19396.72035/2015-85) e os códigos do imposto ou da contribuição aos quais as importâncias a pagar se referem. Os pagamentos realizados dessa forma ficam devidamente identificados e alocados ao processo 19396.72035/2015-85.

31. Observe-se que, a fim de preservar direitos da Impugnante, os Autos de Infração complementares informam claramente que os créditos constituídos referem-se à Multa de 75% (setenta e cinco por cento), complementar ao Auto de Infração objeto do MPF nº 07.1.10.00-2014-00035-4, encerrado no processo nº 19.396-720.014/2015-60.

32. Portanto, sob os aspectos ora tratados, não há que se falar em nulidade, em vício a ser sanado, ou, ainda, em improcedência do lançamento complementar, como alega a Impugnante.

33. Superadas as questões preliminares, atinentes aos Autos de Infração complementares, passa-se às demais questões controvertidas.

34. Os lançamentos tributários tiveram por base a desconsideração dos efeitos tributários que a Impugnante pretendeu dar à forma contratual pela qual prestou serviços à OGX Petróleo e Gás.

35. Com base na documentação que a Impugnante e a diligenciada OGX apresentaram, a Fiscalização apurou a existência de dois contratos para amparar as operações com o equipamento ROV, quais sejam, um contrato de prestação de serviços, firmado entre a OGX e a Impugnante (C-INNOVATION DO BRASIL SERVIÇOS DE ROBÓTICA SUBMARINA LTDA), sediada no Brasil, e, outro, celebrado entre a controladora desta, a CINNOVATION LCC, sediada no exterior, e a OGX, tendo por objeto a locação do veículo ROV, utilizado pela controlada brasileira para a prestação de serviços à OGX.

36. A própria Impugnante afirma, o que também é observado nas Notas Fiscais e Faturas Proforma, que a OGX disponibilizou o veículo ROV para ser utilizado na embarcação OLIN CONQUEROR, operada pela empresa Bram Offshore Transportes Marítimos Ltda. ("BRAM"), empresa que também foi relacionada por ela como integrante do mesmo grupo econômico internacional.

37. Embora a Impugnante alegue ser prática comum no ramo de prospecção e exploração de petróleo a existência desses dois tipos de contratos, de execução simultânea, observa-se que, no caso presente, eles não traduzem a realidade, principalmente sob o aspecto tributário, pois, a Impugnante, empresa sediada no

Brasil, é quem foi contratada para prestar os serviços, tendo, de fato, prestado e não havia como prestá-los, sem que o equipamento ROV estivesse em sua posse.

38. A locação do equipamento ROV é desprovida de propósito negocial, uma vez que não há nenhum fundamento econômico em a OGX deter um equipamento que, tecnicamente, só pode ser operado pela proprietária, sediada no exterior, e pela sua controlada no Brasil, dado que somente estas possuem pessoal qualificado para operá-lo.

39. A prova do descabimento do contrato de locação encontra-se em suas próprias disposições, quando este prevê que sua execução deve dar-se simultaneamente com a do contrato de prestação de serviços, a cargo da Impugnante, ou seja, a Impugnante deve utilizar o ROV, com exclusividade, não cabendo à OGX dele se servir para realizar os serviços, tampouco cedê-lo a um terceiro para que os execute.

40. Sob a perspectiva do grupo econômico internacional, ao qual pertence a Impugnante, também não há nenhum sentido negocial em a OGX alugar o equipamento, pertencente ao grupo, e disponibilizá-lo, numa embarcação de uma empresa do mesmo grupo, para que este lhe preste os serviços contratados. É evidente que dentre estas operações o contrato de locação exorbita da relação jurídica efetivamente estabelecida entre a OGX e o grupo internacional, a qual nada mais é do que um contrato de prestação de serviços, onde a utilização do equipamento ROV lhe é inerente.

41. Como se vê, não obstante não se pode desconsiderar os contratos, formal e individualmente, referida bipartição contratual apresenta-se como sendo resultado de um planejamento tributário abusivo, não se podendo atribuir a eles os efeitos tributários pretendidos pela Impugnante.

42. É inconteste que, sob o manto do contrato de locação, as correspondentes receitas que, na realidade, provêm dos serviços prestados pela Impugnante, deixaram de incorporar o patrimônio desta, para integrar, diretamente, o patrimônio da sua controladora no exterior, a C-INNOVATION LCC.

43. As consequências de tal planejamento no patrimônio da Impugnante foram detectadas pela Autoridade Lançadora, ao verificar que, para neutralizar os efeitos do resultado operacional negativo obtido pela Impugnante, parte das receitas omitidas retornava à Impugnante, sob a forma de empréstimos ou aumento de capital para custeio de suas atividades operacionais, ou seja referidos aportes não foram feitos com o intuito de investimento, como seria o caso se fossem destinados à aquisição de bens classificáveis no ativo imobilizado.

44. Tal planejamento tributário reduziu, artificialmente, o resultado operacional da empresa brasileira, e, no tocante às receitas omitidas, implica sonegação fiscal do IRPJ e das contribuições CSLL, PIS e COFINS. Dispõe o artigo 24, §2º, da Lei 9.249/95:

Art. 24. Verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão.

(...)

§ 2º O valor da receita omitida será considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, da Contribuição para o PIS/Pasep e das contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).⁴⁵. Note-se que as alegações de que os aportes foram necessários devido à defasagem de tempo que houve entre os serviços prestados e os correspondentes recebimentos não se sustentam, pois, cedo ou tarde haveriam de ocorrer, em razão do prejuízo operacional experimentado no período.

46. A Impugnante afirma que o regime jurídico estabelecido no âmbito do Repetro teve como objetivo viabilizar o ingresso de equipamentos estrangeiros no Brasil, para execução de atividades em prol das operadoras autorizadas pela ANP, fossem esses equipamentos fabricados aqui e exportados fictamente, ou não, e justifica a existência dos dois contratos, de execução simultânea, no artigo 4º, da IN RFB nº 1415/2013, abaixo, transcrito:

Art. 4º O Repetro será utilizado exclusivamente por pessoa jurídica habilitada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Parágrafo único. Poderão ser habilitadas ao Repetro:

I - a operadora, assim entendida, para efeitos desta Instrução Normativa, a detentora de concessão, de autorização ou de cessão, ou a contratada sob o regime de partilha de produção, para o exercício, no País, das atividades de que trata o art. 1º; e II - as seguintes pessoas jurídicas com sede no País, desde que indicadas por operadora:

a) a contratada, em afretamento por tempo ou para a prestação de serviços, para execução das atividades previstas no art. 1º;

b) a subcontratada da pessoa jurídica mencionada na alínea “a”; e c) a designada para promover a importação dos bens a serem utilizados nos termos da alínea “a”, quando a contratada não for sediada no País.

c) a designada para promover a importação dos bens a serem por ela utilizados nos termos da alínea “a”, quando a contratada não for sediada no País.

(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1601, de 14 de dezembro de 2015)⁴⁷. Segundo a Impugnante, por ser a OGX operadora habilitada, no âmbito do Repetro, tal legislação permitiria diversos arranjos contratuais. A OGX poderia importar em nome próprio o equipamento ROV, nos termos do Inciso I, ou então, como teria ocorrido com a Impugnante, designar terceira pessoa para habilitação,

desde que esta fosse contratada para prestação dos serviços, conforme previsto na alínea “c”, do Inciso II.

48. A forma escolhida pela OGX justificaria a existência dos dois contratos, de execução simultânea, um de locação do equipamento ROV, realizado entre a OGX e a C-INNOVATION LCC, sediada no exterior, e outro de prestação de serviços, para a operação do ROV, firmado entre a OGX e a Impugnante, sediada no Brasil.

49. Afirma ainda que, no caso da BP, teria sido utilizado outro arranjo, onde a locação do ROV e a prestação de serviços teriam sido concentradas na empresa brasileira (Impugnante), nos termos da alínea “a”, do Inciso II, e sustenta que a Autoridade Lançadora não poderia tomar por base esta relação jurídica para descaracterizar os efeitos tributários dos contatos de prestação de serviços e de locação, que ela e sua controladora firmaram com a OGX.

50. De acordo com a Impugnante, a OGX é livre para contratar e, provavelmente, o que a teria levado a efetuar dois contratos, de execução simultânea, residiria no fato desse modelo contratual ser comumente empregado, no âmbito do Repetro, quando há afretamento de embarcações, e ressalta que, ao contrário do que ocorre com a OGX, a BP, por não ser uma EBN (Empresa Brasileira de Navegação) não lhe seria dado proceder da mesma forma.

51. Não tem razão a Impugnante.

52. Primeiramente, cabe observar que parte das normas que ela cita refere-se a leis e atos normativos infralegais que são posteriores aos fatos geradores de que tratam os lançamentos tributários.

53. Não obstante isso, não se verifica nos autos, qualquer possibilidade de acolher os argumentos da Impugnante, seja em face das normas vigentes à época dos fatos geradores, ou das editadas posteriormente.

54. Os autos mostram que a Impugnante foi constituída segundo as leis brasileiras e tem sua sede no Brasil, de forma que, em sendo ela a contratada de uma operadora autorizada pela ANP, para prestar serviços relacionados ao segmento de prospecção e exploração de petróleo, ela deve ser indicada pela operadora para importar, no âmbito do Repetro, os bens que sejam necessários à sua atividade, nos termos da alínea “a”, do inciso II, do artigo 4º, da IN RFB 1415/2013, norma esta que também estava prevista na IN RFB nº 844/2008, vigente à época dos fatos geradores. Dispõem o “caput” do artigo 1º e Inciso II, do parágrafo 1º, do artigo 5º, da IN RFB nº 844/2008.

Art. 1º O regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e lavra das jazidas de petróleo e de gás natural (Repetro), instituído pelo Decreto no 4.543, de 26 de dezembro de 2002, será aplicado em conformidade com o estabelecido nesta Instrução Normativa.

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

§ 1º Poderá ser habilitada ao Repetro a pessoa jurídica:

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

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

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

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

(...)

55. Embora a Impugnante alegue que as normas atinentes ao Repetro permitiriam vários arranjos contratuais, há que se ter em mente que o presente processo não trata dos tributos aduaneiros, mas do IRPJ e tributos reflexos, de modo que é sob a ótica das receitas auferidas, como contraprestação dos serviços prestados pela Impugnante, à OGX, é que se deve analisar os efeitos tributários dos contratos que a Impugnante e sua controladora, no exterior, firmaram com a OGX.

56. De qualquer maneira entende este relator que, tanto no caso da relação jurídica estabelecida com a OGX, quanto na havida com a BP, os contratos de prestação de serviços e de importação do ROV, enquadram-se, para fins do regime jurídico-tributário do Repetro, no artigo 1º, Inciso II, da IN RFB 844/2008 (atualmente art. 4º, II, “a”, da IN RFB nº 1.415/2013), uma vez que, em ambos os casos, a contratada para prestação dos serviços foi a C-INNOVATION, sediada no Brasil, e não sua controladora, com sede no exterior, a C INNOVATION LCC.

57. Ainda que se aceitasse o argumento de que os dois contratos, de execução simultânea, teriam sido realizados com fundamento na alínea “c”, do Inciso II, do artigo 4º, da IN RFB nº 1415/2013 (parágrafo 3º, do artigo 5º, da IN RFB nº 844/2008), caberia à Impugnante, como contratada, oferecer à tributação do IRPJ a totalidade das receitas (locação e serviços), dado que, no caso, não há como prestar os serviços sem que o equipamento esteja em sua posse, o que requer um contrato de importação do equipamento ROV entre a Impugnante e sua controladora, a C—INNOVATION LCC. Dispõe a IN RFB nº 844/2008.

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

§ 1º Poderá ser habilitada ao Repetro a pessoa jurídica:

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

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

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

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

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

(...)

§ 3º Quando a pessoa jurídica contratada de que trata o inciso II do § 1º não for sediada no País, poderá ser habilitada ao Repetro a empresa com sede no País por ela designada para promover a importação dos bens, observado o disposto na legislação específica.

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

(...)

(destaque não consta do original)

58. Cabe observar também que, apesar de as receitas decorrentes dos serviços prestados à BP não terem sido objeto dos lançamentos tributários, já que, segundo a Autoridade Lançadora, a Impugnante as considerou como sendo de sua atividade, fato é que, não há, nos autos, nenhuma evidência que justificaria discriminar a totalidade dessas receitas, em prestação de serviços e locação do ROV, pois não há como a Impugnante alugar à BP o equipamento que se encontra em sua posse e, ao mesmo tempo, prestar-lhe os serviços contratados.

59. Frise-se que apesar de a locação do ROV não estar prevista no contrato de prestação de serviços, ela consta em notas fiscais emitidas pela Impugnante contra a BP.

60. Como se vê, a locação do equipamento ROV encontra-se, artificialmente, presente, tanto na relação jurídica estabelecida entre a Impugnante e a OGX, onde o preço da locação era pago diretamente pela OGX à C-INNOVATION LCC, quanto na relação havida entre a Impugnante e a BP, ainda que o seja por razões diversas.

61. No que tange especificamente à alegação de que o IRRF teria incidido sobre os valores remetidos pela OGX à controladora da Impugnante, levando a uma bitributação indevida, entende-se que, uma vez caracterizado que as receitas de locação do ROV configuram, na verdade, receitas da Impugnante, decorrentes dos serviços que prestou à OGX, a citada incidência poderia ocorrer, mas não com fundamento no contrato de locação.

62. Todavia, por se tratar-se de matéria estranha aos autos, não cabe aqui analisar a incidência de IRRF sobre as importâncias remetidas pela OGX à C-INNOVATION -LCC, tampouco cabe à Impugnante deixar de recolher, com tal fundamento, o imposto e as contribuições lançadas, dado ela não ter interesse jurídico relativamente ao IRRF, supostamente retido e recolhido pela OGX.

63. Outro argumento trazido aos autos para validar os efeitos tributários dos dois contratos, de execução simultânea, seria o fato de, atualmente, a legislação do IRRF mencionar, expressamente, essas espécies, na hipótese de operadora que contrata com empresas vinculadas entre si o afretamento de embarcação e a prestação de serviços, voltados à prospecção e exploração de petróleo. Abaixo, transcrevem-se partes do artigo 1º, da Lei 9.481/97, com as alterações introduzidas pela Lei 13.043/14, às quais alude a Impugnante:

Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses:(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.97)

I - receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias;(Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

(...)

§ 2º No caso do inciso I do caput deste artigo, quando ocorrer execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, do valor total dos contratos a parcela relativa ao afretamento ou aluguel não poderá ser superior a:(Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência

I - 85% (oitenta e cinco por cento), no caso de embarcações com sistemas flutuantes de produção e/ou armazenamento e descarga (Floating Production Systems- FPS);(Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)Vigência

II - 80% (oitenta por cento), no caso de embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação, manutenção de poços (navios-sonda); e(Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)Vigência

III - 65% (sessenta e cinco por cento), nos demais tipos de embarcações. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência

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

data da apresentação da proposta pelo fornecedor, que é parte integrante do contrato. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência

§ 4º Em caso de repactuação ou reajuste dos valores de quaisquer dos contratos, as novas condições deverão ser consideradas para fins de verificação do enquadramento do contrato de afretamento nos limites previstos no § 2º. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência

§ 5º Para fins de verificação do enquadramento das remessas de afretamento nos limites previstos no § 2º, deverá ser desconsiderado o efeito da variação cambial. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência

§ 6º A parcela do contrato de afretamento que exceder os limites estabelecidos no § 2º sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento), quando a remessa for destinada a país ou dependência com tributação favorecida, ou quando o arrendante ou locador for beneficiário de regime fiscal privilegiado, nos termos dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência

§ 7º Para efeitos do disposto no § 2º, será considerada vinculada a pessoa jurídica proprietária da embarcação marítima locados. (no exterior e a pessoa jurídica prestadora do serviço quando forem sócias, direta ou indiretamente, em sociedade proprietária dos ativos arrendados ou locados. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência

§ 8º O Ministro da Fazenda poderá elevar ou reduzir em até 10 (dez) pontos percentuais os limites de que trata o § 2º. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência

64. Frise-se que não se está aqui a negar a viabilidade jurídica de haver, no mundo real, uma empresa, que, visando à realização de um projeto de execução complexa, estabeleça diversas relações jurídicas, que, embora, possam-se diferenciar quanto ao objeto e à pessoa contratada, sejam executados de forma simultânea e coordenada, mas o que se nega é a impropriedade de se utilizar um tipo de contrato, desprovido de propósito negocial, como ocorreu com o contrato de locação entre a OGX e a controladora da Impugnante, a CINNOVATION LCC.

65. Ressalte-se ainda que, embora no caso específico de afretamento ou aluguel de embarcações, o que não é caso dos autos, a legislação veio a estabelecer limites para a incidência da alíquota zero de IRRF, não se pode concluir disto que a administração tributária estaria cingida a admitir os efeitos tributários de toda e qualquer bipartição contratual, sem aferir, no caso concreto, o cabimento de ambos os contratos.

66. Não há dúvida de que o dispositivo legal em comento, tem como pressuposto a existência de propósito negocial no afretamento ou aluguel de embarcações, tanto é assim que os limites nele estabelecidos, para o gozo do benefício fiscal da alíquota zero, são direcionados apenas às pessoas jurídicas que têm vínculo entre

si, quais sejam, a fretadora ou a locadora da embarcação e a prestadora de serviços, não se aplicando a pessoas independentes, onde, em regra, não deveria ocorrer manipulação dos preços contratados.

67. Nesse sentido, transcreve-se, abaixo, parte da Solução de Consulta nº 225-Cosit, de 19/08/2014, que trata da possibilidade de incidência de IRRF, com a alíquota zero, sobre valores remetidos ao exterior como contraprestação de contrato de afretamento de navios sonda, devendo-se salientar que, embora referido ato trate de situação específica, não análoga à locação do equipamento ROV, e seja anterior às alterações do artigo 1º, da Lei 9.481/97, promovidas pela Lei 13.043/14, o relator da solução de consulta afasta, de suas conclusões, o planejamento tributário abusivo, reconhecendo, assim, o dever de a Autoridade Lançadora desconsiderar, tributariamente, os efeitos de contratos que não traduzam a realidade das condutas efetivamente praticadas pelos contribuintes.

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

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

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

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

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

19. Sendo assim, respeitados os aspectos acima citados nesta solução de consulta, o pagamento, crédito, emprego ou remessa da contraprestação do contrato de afretamento de navios sonda pode ser enquadrado no inciso I do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, estando sujeito a alíquota zero do IRRF.

20. Por fim, é importante destacar que a presente consulta também não se presta para verificar se as remunerações pactuadas nos contratos de afretamento e operação dos navios sonda são compatíveis com as atividades e responsabilidades assumidas por cada contratada, de forma a não configurar hipótese de manipulação de contratos.

68. Cabe ainda observar que, no âmbito de direito privado, as regras fundam-se no princípio da boa-fé e, portanto, a ausência desse elemento, ou mesmo a presença de mero erro, fazem com que, no caso concreto, o negócio jurídico não deva ser interpretado tal como foi formalmente exteriorizado, mas sim pela sua essência. Nesse sentido, o Código Civil prescreve, em sua parte geral (artigos 138 a 188), as hipóteses de defeitos do negócio jurídico e suas consequências jurídicas, bem como condutas que levam à ilicitude do ato praticado.

69. Por seu turno, o CTN, além de atribuir, privativamente, à autoridade administrativa tributária, a competência para constituir o crédito tributário pelo lançamento, afasta a interpretação meramente formal dos atos e negócios jurídicos que dão suporte à incidência da norma tributária, conforme se observa em seus dispositivos que definem o sujeito passivo e a materialidade do fato gerador da obrigação tributária, bem como alguns procedimentos atinentes ao lançamento tributário:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

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.

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

.....

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

.....

70. A interpretação dos negócios jurídicos, não apenas pela forma como foram exteriorizados, mas também pela sua substância, é aceita pela melhor doutrina, conforme se observa nos trechos, abaixo, extraídos da obra de Marco Aurélio Greco, intitulada “Planejamento Tributário”, 3ª Edição:

Sobre a simulação (pg 192):

Desta perspectiva, pode-se chegar à conclusão de o negócio ser simulado se não existir motivo, ou se ele for incompatível com o núcleo do negócio adotado ou se existir uma inadequação entre motivo real e motivo aparente. Daí a pergunta: se a causa do negócio era vender o estabelecimento industrial por que foi feita uma cisão. A causa da cisão não é a mesma causa jurídica da venda, pois a causa jurídica da cisão é o fracionamento em empreendimentos distintos. Fracionam-se patrimônio e empreendimento para que cada um tenha sua vida própria.

Sobre o abuso de direito (pg 206):

Isto não afasta a possibilidade de o abuso de direito ser qualificado como hipótese de ato ilícito. Assim, no Código Civil de 1916, a doutrina discutia este ponto

havendo divergência a respeito, porém, com o advento do Código Civil de 2002 a questão ficou solucionada, pois seu artigo 187 é expresso ao prever que abuso de direito configura ato ilícito:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Em matéria tributária, a identificação de um ato abusivamente praticado apresenta inegáveis consequências. Quando o abuso de direito não era expressamente considerado ato ilícito, implicava a inibição da eficácia do ato ou a consequência de impedir que se conseguissem ou que conservassem as vantagens visadas.

(...)Depois do Código Civil de 2002, como o abuso de direito passou a ser expressamente qualificado como ato ilícito, a questão tributária torna-se muito mais relevante, pois o abuso de direito faz desaparecer um dos requisitos básicos do planejamento, qual seja, o de se apoiar em atos lícitos. Vale dizer, a configuração de um ato ilícito (por abusivo) implica não estarmos mais diante de um caso de elisão, mas sim de evasão. (...)Sobre as verdadeiras patologias que contaminam o planejamento tributário (pg 286, 287)

(...)

Se nos mantivermos apenas no plano da doutrina, a tendência será responder que as patologias que comprometem a produção dos efeitos tributários desejados são as clássicas simulações, fraude à lei e abuso (de direito ou de forma). Esta resposta é plenamente compreensível caso se entenda que o debate deve ser posicionado exclusivamente no plano dos conceitos ou das categorias jurídicas abstratas.

Se formos, porém, para a jurisprudência e perguntarmos o que incomoda o julgador a ponto de levá-lo a negar efeitos pretendidos pelo contribuinte a resposta não serão as clássicas patologias, mas situações peculiares em que o debate conceitual resulta em segundo plano por ganhar um outro fenômeno: a distorção.

(...)

Ou seja, ao pensarmos em patologias que contaminam os planejamentos tributários não devemos supor que o debate se restrinja ao plano abstrato, conceitual das categorias de vício, mas ele se desdobra pelo exame prático, concreto, das condutas efetivamente realizadas pelo contribuinte a ponto de se poder dizer que a verdadeira patologia que está por baixo das várias categorias é a “distorção” que pode se referir a vontades, objetivos, forma e substância etc.

Em suma, o debate não é conceitual em abstrato, mas substancial diante da realidade das condutas.

71. A Impugnante insurge-se contra a aplicação da multa qualificada de 150%, prevista, na legislação tributária, para as hipóteses de sonegação, fraude ou conluio.

Dispõem os artigos 44, I, parágrafo 1º, da Lei 9.430/96 e 71, 72 e 73, da Lei 4.502/64:

Lei 9.430/96

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;(Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(destaques não constam do original)

(...)

Lei no 4.502/64

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

72. Alega a Impugnante que há harmonia entre a forma e a substância, nos contratos por parte dela celebrados, nega a ausência de propósito negocial e afirma que o negócio verdadeiro é aquele traduzido nos contratos celebrados, na contabilidade da empresa, e também nos documentos fiscais emitidos, bem como sustenta que a acusação de operação simulada não foi comprovada nos Autos de

Infração, não havendo base jurídica para a desconsideração dos atos e negócios jurídicos praticados pelas partes.

73. Segundo a Impugnante a aplicação da multa qualificada exige a comprovação do dolo, fato que não ocorreu, pois, não havendo ilícito, muito menos há dolo.

74. Afirma que não houve sonegação pois todos os contratos foram efetuados de conformidade com a regulação do setor e que os valores possuem bom fundamento econômico e argumenta que nunca houve qualquer ato tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento quanto ao fato gerador, uma vez que as remessas ao exterior foram tributadas pelo IRRF e os recebimentos nacionais tributados ordinariamente pelos tributos federais.

75. Não tem razão a Impugnante.

76. Conforme vem sendo exposto, a Impugnante, a sua controladora e a OGX celebraram contratos, que, embora formal e individualmente possam ser considerados lícitos, não é o que se verifica quando se submete o conjunto dessas formas contratuais à aferição de sua adequação às condutas efetivamente praticadas por essas pessoas jurídicas, revelando, sob a perspectiva da legislação do IRPJ e das contribuições CSLL, PIS e COFINS, a existência de um planejamento tributário abusivo, portanto, ilícito, ao qual não se pode atribuir os efeitos pretendidos pela Impugnante.

77 Note-se que, apesar de a Impugnante concentrar sua linha de argumentação no Repetro, ela não traz aos autos a documentação pertinente, seja em relação aos requerimentos que tenha feito às Autoridades Administrativas competentes, ou aos atos por estas expedidos para a importação do equipamento ROV.

78. O que ficou claro nos autos, todavia, é que o contrato de locação do equipamento ROV, firmado entre a C-INNOVATION LCC e a OGX, é negócio jurídico simulado cuja consequência foi fazer com que parte das receitas advindas da prestação de serviços deixasse de integrar o patrimônio da Impugnante para compor diretamente o de sua controladora, sediada no exterior, ocultando a Impugnante suas obrigações tributárias, decorrentes das incidências do IRPJ e das contribuições reflexas sobre as receitas que omitiu de sua escrituração comercial e fiscal, bem como da DIPJ que enviou à RFB.

79. Frise-se que, de acordo com o que se extrai dos autos, o equipamento ROV só pode ser operado pela Impugnante e pela sua controladora, pois somente elas detêm pessoal capacitado tecnicamente para operá-lo, não havendo nenhum motivo para que a tomadora dos serviços, a OGX, alugasse o equipamento para então disponibilizá-lo à Impugnante para que esta lhe prestasse os serviços contratados.

80. É evidente que, exceto os casos em que se verifica o conluio entre empresas independentes, as condutas praticadas pela Impugnante e pela sua controladora só se tornaram possíveis, em razão da semelhança das atividades econômicas que

ambas desenvolvem e da influência que a controladora tem na administração da controlada (99% de participação no capital social).

81. Essa relação de dependência da Impugnante em face de sua controladora, no exterior, fica ainda mais evidente, quando se leva em conta a constatação da Autoridade Lançadora de que Ricardo Cássio Rodrigues Chagas ocupava os cargos de presidente da C-INNOVATION LCC e de diretor administrativo da Impugnante, cabendo a ele a responsabilidade, contratual, de receber as notificações referentes ao aluguel do equipamento ROV.

82. A alegação da Impugnante de que teria escriturado todas as operações e apresentado, à Autoridade Lançadora, toda a documentação solicitada, não afasta a qualificação da multa, pois é da essência do planejamento abusivo a realização de contratos ou atos societários que, isoladamente, aparentam ser lícitos, mas quando aferidos conjuntamente com as condutas efetivamente praticadas revelam o intuito único de reduzir a carga tributária.

83. Note-se que, por meio de um contrato de locação simulado, firmado entre a tomadora dos serviços (OGX) e a C- INNOVATION LCC, a Impugnante, dolosamente, deixou de oferecer as correspondentes receitas à tributação, as quais nada mais são do que as contraprestações pelos serviços que, no período, prestou à OGX, obtendo vantagem indevida não apenas para si, quando do retorno de parte delas, a título de empréstimos ou aumento de capital, mas também para a sua controladora.

84. A alegação de que a OGX foi quem escolheu a forma de contratar também não pode ser acolhida para afastar a responsabilidade da Impugnante, pois é da essência dos contratos o acordo de vontades, além do que a propriedade do ROV e o conhecimento técnico para operá-lo estão no domínio do grupo econômico ao qual pertence a Impugnante e não da OGX, tomadora dos serviços.

85. A conclusão é a de que a Impugnante e sua controladora empregaram, por meio de um planejamento abusivo, formas contratuais previstas no direito privado e referenciadas na legislação tributária para, dolosamente, simular uma situação jurídica que não teve outro intuito senão o de reduzir a carga tributária, o que configura sonegação fiscal, mediante fraude à lei, e, consequentemente, justifica a aplicação da multa qualificada de 150%.

86. Abaixo, transcrevem-se as disposições do Código Civil que definem as figuras jurídicas da simulação, da fraude à lei e do abuso de direito:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1 Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.

Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando:

(...)

VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa;

(...) Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

87. Quanto às questões atinentes à Representação Fiscal para Fins Penais, trata-se de matéria que não é objeto do Processo Administrativo Fiscal, regulado pelo Decreto 70.235/72, portanto, não se sujeitam a julgamento pelas DRJ.

88. Ressalte-se que cabe ao Ministério Público Federal, órgão competente para promover a ação penal pública, e não à Secretaria da Receita Federal do Brasil, decidir pelo oferecimento da denúncia.

89. De acordo com o artigo 83, da Lei 9.430/96, deve-se aguardar a decisão definitiva sobre o crédito tributário para que a Representação Fiscal para Fins Penais seja encaminhada ao Ministério Público. Abaixo, transcreve-se o caput do artigo:

Lei 9.430/96:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010) CONCLUSÃO

90. Por outro lado, o arquivamento da representação fiscal depende de o crédito tributário ser extinto por meio de decisão administrativa definitiva, pagamento ou quitação do parcelamento, nos termos do artigo 4º, §4º, da Portaria 2.439/2010:

Art. 4º A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, definidos nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, será formalizada e protocolizada em até 10 (dez) dias contados da data da constituição do crédito tributário.

(Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 3182, de 29 de julho de 2011)

(...)

§ 4º Os autos da representação fiscal, juntamente com cópia da respectiva decisão administrativa, deverão ser arquivados na hipótese de o correspondente crédito tributário ser extinto pelo julgamento administrativo, pelo pagamento ou pela quitação do parcelamento.

91. Por fim, quanto ao pedido para apresentação de provas, o momento oportuno dá-se no prazo de impugnação, sob pena de preclusão, exceção feita às hipóteses previstas nas alíneas “a”, “b” e “c”, do parágrafo 4º, do art. 16, do Decreto 70.235/72, cuja ocorrência deve ser demonstrada pela Impugnante:

DECRETO 70.235/72

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

.....

Art. 16. A impugnação mencionará:

.....

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997) (destaques não constam do original)

CONCLUSÃO

92. Pelo exposto, voto pela improcedência das impugnações aos Autos de Infração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS e aos Autos de Infração complementares (processo apensado nº 19396.720035/2015-85).

São Paulo, 31 de janeiro de 2017

(...)"

Da Multa qualificada de 150%- Retroatividade Benigna

Com a superveniência do art. 8º da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que deu nova redação ao art. 44, da Lei nº 9.430/96, a multa qualificada passou a ter seu percentual limitado ao teto de 100% (salvo casos de reincidência na infração tributária, o que não houve no presente processo):

“Art. 8º O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 44.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)”

Isto Posto, deve ser reduzida a multa qualificada aplicada a contribuinte, de 150% para 100%, com suporte no artigo 106, II, “c”, do CTN, conforme dispõe a nova redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Inaplicabilidade da Taxa Selic como índice de juros

No tocante a incidência de juros de mora sobre multa de ofício aplicada. Cabe esclarecer, que o referido tema também está pacificado no âmbito deste Conselho, objeto da Súmula CARF nº 108, cujo teor segue abaixo:

“Súmula CARF nº 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia- SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)”.

Isto posto, voto por rejeitar o pleito do contribuinte de inaplicabilidade dos juros sobre multa de ofício.

Dispositivo

Isto posto, voto em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% para 100% dada a retroatividade benigna.

Assinado Digitalmente

Gustavo de Oliveira Machado – Relator