



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

**Processo nº** 16682.721414/2013-15  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **2402-000.571 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 17 de agosto de 2016  
**Assunto** Solicitação de Diligência  
**Recorrente** REPSOL SINOPEC BRASIL SA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

(Assinado digitalmente)

Kleber Ferreira de Araújo - Presidente

(Assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Amílcar Barca Teixeira Júnior, Tulio Teotonio de Melo Pereira, Theodoro Vicente Agostinho, Mário Pereira de Pinho Filho, Bianca Felicia Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci.

**Relatório**

Inicialmente, adota-se o relatório da decisão recorrida, o qual bem retrata os fatos e os fundamentos do lançamento, da impugnação e dos incidentes ocorridos até então:

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

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

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

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

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

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

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

- da análise dos contratos, e informações de domínio público coletadas nos sites dos referidos grupos econômicos, conclui-se que se tratam de contratações em que a prestação de serviços de sondagem, perfuração e exploração de poços foi artificialmente bipartida em dois contratos, um de afretamento e um de serviços, tendo como contratante a

*fiscalizada, e como contratadas, as empresas do mesmo grupo econômico, detentor do know-how da prestação de serviços, que atuam em conjunto, de forma interdependente, em responsabilidade solidária.*

*- a realidade dos fatos demonstra que inexistiu um afretamento autônomo, o fornecimento da unidade de perfuração e sondagem é apenas parte instrumental, integrante e indissociável dos serviços contratados; trata-se de prestação de serviços de que faz parte o fornecimento da unidade de perfuração.*

*- a análise minuciosa das cláusulas contratuais, bem como demais documentos acerca dos recursos humanos utilizados, boletins de mensais de medição e dos atestados diários de perfuração, ratifica a conclusão de que a bipartição dos contratos é meramente formal; no desempenho dos contratos o fornecimento da unidade é parte integrante e indissociável dos serviços contratados.*

*- não restam dúvidas que as atividades eram desempenhadas indistintamente tanto por profissionais vinculados às empresas estrangeiras quanto às empresas nacionais, todas do mesmo grupo econômico, prestando os mesmos serviços de forma unida, harmônica e dependente umas das outras, dividindo receitas e custos segundo a sua conveniência, evidenciando que não existem duas atividades autônomas – afretamento e serviços – como fazem parecer os contratos.*

*- na realidade ambos os contratos são remunerados pelas mesmas operações que no caos se referem exclusivamente às operações de perfuração de poços de petróleo, portanto, inerentes ao objeto constante do contrato de prestação de serviço, o que evidencia que as atividades contratadas de fato se resumem a apenas prestação de serviços.*

*- os pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras correspondem à remuneração de serviços prestados, sujeitos à incidência do IRRF e CIDE, pois a natureza destes pagamentos, requisito essencial a ser observado para a aplicação da alíquota zero, não é definida apenas pelas cláusulas contratuais de um contrato isolado, mas pela realidade prática produzidas no desempenho dos contratos vinculados e interdependentes.*

*- com base no Requerimento de Concessão do Regime de Admissão Temporária, no qual consta os valores de mercado dos bens afretados, é possível verificar que o montante pago pelo afretamento da unidade seria mais do que suficiente para a compra ou construção da mesma, o que demonstra inviabilidade do negócio pactuado caso fosse tão somente um afretamento.*

*- a desproporção dos valores vem a demonstrar que esses expressivos montantes despendidos a título de afretamento só se justificam economicamente caso o que estivesse sendo contratado e remunerado fossem efetivamente os serviços de perfuração de poço prestados pelos grupos econômicos através da utilização das referidas unidade de perfuração, haja vista a especificidade e complexidade desse tipo de serviço aliadas ao know-how e a experiência do grupo contratado.*

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

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

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

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

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

#### **BASES DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS APLICÁVEIS AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO**

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

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

[...]

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

[...]

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

Inconformada, a autuada apresentou impugnação em 03/02/2014, fls. 2485/2568, com as seguintes alegações:

- alega a tempestividade da impugnação.

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

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

### **Do mérito**

#### **Validade dos negócios jurídicos. Subsistência dos contratos de afretamento em todos seus efeitos – Coligação de Contratos**

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

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

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

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

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

- a mera coligação entre pessoas jurídicas não seria suficiente para desconsiderar e requalificar diferentes negócios jurídicos, ensejando a confusão entre empresas estrangeiras e nacionais para justificar o lançamento.

- a coligação de negócios jurídicos já foi estudada pela doutrina civilista, a qual ensina que não é ilegal ou irregular, e sequer resulta na perda da individualidade. - assim, a união com dependência recíproca voluntária, verificada pela autoridade fiscal a partir da análise dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, não poderia resultar no entendimento de que são contratos mistos de prestação de serviços com fornecimento da unidade de perfuração.

- os contratos têm execução simultânea para fins de habilitação e concessão dos benefícios do REPETRO, nos termos da IN SRF nº 844/2008, alterada pela IN SRF nº 941/2009.

- contesta a afirmação da autoridade fiscal de que os valores pagos nos contratos de afretamento seriam superiores aos valores de mercado da unidades afretadas, o que reforçaria o entendimento de que os contratos seriam de prestação de serviços de perfuração de poços prestados pelos grupos econômicos.

- não há na legislação tributária qualquer método de avaliação e questionamento de preços pactuados entre pessoas jurídicas não vinculadas, sendo que este indício se funda somente no que a autoridade fiscal entenderia como o preço correto para um afretamento de embarcações.

- inúmeras locações de bens móveis por períodos tão extensos podem alcançar o valor de aquisição, o que não altera a natureza do contrato de locação de bens, e sequer autorizam à autoridade fiscal desconsiderar e requalificar os contratos de afretamento e de prestação de serviços.

- outro indício que contesta é quanto à atribuição dos encargos de manutenção e reparo das embarcações às empresas estrangeiras.

- é típico dos contratos de afretamento de embarcações que os custos de manutenção da embarcação sejam arcados pelo seu proprietário, sendo embutido no preço contratado, o que inclui também as análises e procedimentos necessários para que a embarcação possa estar apta a atender sua finalidade principal: a perfuração de poços de petróleo.

- o STJ já decidiu que presença de serviços de assistência técnica conexos à locação de um bem móvel não altera a natureza daquele contrato, não incidindo o ISS sobre os valores.

- quanto à diferença dos valores dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, afirma que a autoridade fiscal não tem parâmetro ou know-how para comparar e refutar os preços, sendo de conhecimento comum que as embarcações da espécie sonda de perfuração offshore possuem valor colossal.

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

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

- não ocorreu abuso de formas, já que a verificação de prestação de serviços conexos ao afretamento de embarcações não leva a um tratamento tributário distinto

daquele do afretamento a casco nu, devendo ainda ser aplicada a alíquota zero do IRRF, prevista no artigo 1º, inciso I da Lei nº 9.481/97, sem haver qualquer exigência sob a rubrica da CIDE.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- ao firmar os contratos de afretamento de embarcações da espécie sonda de perfuração offshore a casco nu, a impugnante obteve esses bens, livres e desembaraçados, cabendo ao seu pessoal e demais

*prestadoras de serviços, executar as atividades própria da exploração e produção de campos de petróleo.*

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

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

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

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

***Contrato de prestação de serviços com empresas nacionais – Retenção do IRRF à alíquota de 1,5%***

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

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

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

*- ao entender as remessas ao exterior como contraprestações de serviços prestados por empresas nacionais, somente seria possível exigir a retenção do “IRRF” à alíquota de 1,5 % (um e meio por cento), prevista no artigo 647, caput, do Decreto nº 3.000/99 (“RIR”).*



***Aplicabilidade do artigo 1º, inciso I da Lei nº 9.481/97 às remessas ao exterior – a natureza da sonda de perfuração como tipo de embarcação***

- a Stena Drillmax é uma embarcação da espécie sonda de perfuração offshore raríssima, locomovendo-se de per si, apresentando-se visualmente como embarcação, ao passo que a Sovereign Explorer, embora também seja uma espécie de sonda de perfuração offshore, não é dotada de tais qualidades, assemelhando-se ao que se denomina plataforma.

- o artigo 1º da Lei nº 9.481/97 determina que as receitas de afretamento de embarcações estariam sujeitas à alíquota zero do IRRF, desde que tenham sido aprovadas por autoridades competentes, sem estabelecer qualquer ressalva quanto a que espécie de embarcação este dispositivo seria aplicado.

- a Lei nº 9.537/97, que regulamenta o tráfego aquaviário, conceitua embarcação como “qualquer construção, inclusive as plataformas flutuantes e, quando rebocadas, as fixas, sujeita a inscrição na autoridade marítima e suscetível de se locomover na água, por meios próprio ou não”, conforme consta no seu artigo 2º, inciso V.

- logo, as unidades Stena Drillmax e Sovereign Explorer enquadram-se no conceito de embarcação, restando claro que a Lei nº 9.537/91 não restringe o conceito de embarcação àquelas construções marítimas voltadas para o transporte de pessoas ou cargas.

- o artigo 2º, inciso XIV da Lei nº 9.537/97, define plataforma como “instalação ou estrutura, fixa ou flutuante, destinada às atividades direta ou indiretamente relacionadas com a pesquisa, exploração e exploração dos recursos oriundos do leito das águas interiores e seu subsolo ou do mar, inclusive da plataforma continental e seu subsolo”, deixando claro que se incluem dentro do conceito de embarcação outras estruturas que não estão voltadas essencialmente para o transporte de pessoas ou cargas.

- traz ementa de Acórdão do TRF da 2º RF e do CARF ratificando este entendimento.

- a falta de autorização da ANTAQ também não é empecilho à aplicação do artigo 1º, inciso I da Lei nº 9.481/97, pois esta Autarquia regulamenta e supervisiona a prestação de serviços de transporte, que não é o caso das unidades em questão.

- a autoridade competente seria a Capitania dos Portos, restando preenchido este requisito, já que as embarcações estão devidamente inscritas.

***Aplicação da Convenção BRASIL-HUNGRIA às remessas feita em favor da STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KTF***

- a autoridade fiscal deixou de se pronunciar quanto à aplicação da Convenção para Evitar a Dupla tributação firmada entre Brasil e Hungria, promulgada pelo Decreto Executivo nº 53/91, sobretudo no

que diz respeito aos efeitos do artigo 2º quanto à exigência da CIDE, inobservando o previsto no artigo 98 do CTN.

- a partir da Convenção Brasil-Hungria, não haveria que se falar na exigência do IRRF, fosse ou não embarcação da espécie sonda de perfuração offshore contratada junto à Stena Drillmax I (Hungary) KTF considerada uma embarcação para fins de aplicação da alíquota zero prevista no artigo 1º, inciso I da Lei nº 9.841/97.

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

- ainda que não se aplicasse o artigo 8º, caberia aplicação do artigo 7º, que determina que os rendimentos da empresa estrangeira só poderiam ser tributados no país de residência da beneficiária, ou seja, na Hungria, ainda mais considerando tratar-se de afretamento a casco nu, onde apenas há a obrigação de disponibilizar o bem.

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

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

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

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

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

Em sessão realizada em agosto de 2014, a 5ª Turma da DRJ/RJ1 julgou a impugnação procedente, conforme decisão assim ementada:

**PRELIMINAR. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

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

**CONTRATO DE AFRETAMENTO DE PLATAFORMA E CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - NATUREZA DO PAGAMENTO PARA FINS TRIBUTÁRIOS**

*Para fins tributários, é necessário verificar qual a natureza dos pagamentos, tendo em vista a realidade fática, e não a formalidade dos contratos. Dos fatos apontados nos autos, restou comprovado tratar-se de um único contrato de prestação de serviços, embora formalmente*

*sejam firmados dois acordos, um de afretamento e outro de prestação de serviços.*

**CONTRATO DE AFRETAMENTO DE PLATAFORMA – RETENÇÃO DO IRRF - ALÍQUOTA ZERO - IMPOSSIBILIDADE.**

*Para fins de usufruir a aplicação da alíquota zero na determinação do imposto de renda retido na fonte, é necessário que a finalidade seja o transporte de cargas e pessoas. Embora as plataformas se locomovam na água, a atividade para a qual foram concebidas é a pesquisa, exploração e prospecção de petróleo.*

**RENÚNCIA FISCAL - INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA**

*Embora a Lei 9.481/97, Lei nº 9.532/97 e o art. 691, I do RIR/99, não tenham, de forma expressa, restringido o tipo de atividade explorada pela embarcação afretada, seja ela destinada ao transporte de passageiros/carga, à exploração de petróleo ou outras atividades marítimas, deve-se levar em conta que não é possível ampliar o sentido da norma, dando interpretação ampla ao termo embarcação, já que o artigo 111 do CTN dispõe:*

*"interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre a outorga de isenções".*

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

*As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o art.685, inciso II, alínea "a", do Decreto nº 3.000, de 1999, bem como que nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da Renda das quais o Brasil é signatário, esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados.*

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

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

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

A recorrente foi intimada da decisão em 19 de agosto de 2014 (fl. 4589) e interpôs recurso voluntário em 15 de setembro de 2014 (fl. 4592 e seguintes), reiterando o que alegou na impugnação, acrescentando, ainda, que:

- a) em sede de preliminar, é possível aferir que as D. Autoridades Julgadoras da 5ª Turma da "DRJ/RJ" proferiram uma decisão contraditória. *Ipso facto*, na medida em que essas afirmaram que os contratos de afretamento e de prestação de serviços não foram desconsiderados ou requalificados,

e, ao mesmo tempo, mantiveram a exigência do “IRRF” em face da RECORRENTE, há, na decisão de primeira instância, uma formulação ilógica, que leva à nulidade do Acórdão nº 12-67.480;

- b) Argumenta que o artigo 111 do CTN não fixa uma técnica exegética para os casos previstos em seus incisos, tampouco equipara a interpretação literal à interpretação restritiva (que são coisas distintas). É dizer, não há autorização para a D. Autoridade Fiscal restringir o campo de aplicação de legislação que beneficie os contribuintes, sobretudo quando sua única fundamentação é o aumento da arrecadação, como está ocorrendo no presente caso;
- c) ainda, o presente caso trata de uma norma que prevê aplicação de alíquota zero, e não de norma isentiva, de suspensão ou exclusão do crédito tributário e, muito menos, da dispensa de cumprimento de obrigação acessória. Assim, não há que se cogitar, sequer, do uso da interpretação literal, pois a alíquota zero não se enquadraria em nenhum dos incisos do artigo 111 do CTN.

A Procuradoria apresentou contrarrazões, alegando, em síntese, que:

**Da preliminar de nulidade. Indicação de fatos que ensejaram o lançamento**

- a) o Termo de Verificação Fiscal deixou bastante claro que o que se fez foi tributar a operação *real* e não *aparente*, conforme apurado no procedimento fiscal. O CTN (art. 142) em momento algum exige a imputação de algum vício de natureza civil ao ato tributado pela Autoridade Fiscal. O que se exige é demonstrar que nos fatos apurados ocorreu fato gerador de tributo, conforme o caso;
- b) a imputação de vícios de validade de uma perspectiva civil não é pertinente à análise da Fiscalização. O que importa demonstrar são as razões para a ineficácia de tais declarações de vontade perante o Fisco;
- c) a recorrente demonstra ter plena compreensão dos fatos contra si imputados. Tanto é assim que teve a possibilidade de desenvolver ampla razões de defesa. Não se pode falar em nulidade ou cerceamento de defesa;

**Da preliminar de nulidade por uso de “fundamentação subsidiária”**

- d) não há relação de exclusão entre os argumentos. A expressão “por lado...por outro” é formada por conectores com valor de adição ou enumeração (paralelismo sintático). Não existe em fenômenos de paralelismo sintático a relação de subsidiariedade, mas sim de equivalência ou adição. Tal conclusão, se reforça pelo uso do advérbio “também” no TVF;

- e) enquanto o primeiro argumento diz respeito à incidência da CIDE e do IRRF, o segundo diz respeito ao afastamento de alíquota zero do IRRF, não se confundindo a não incidência e a alíquota zero;
- f) na autuação, diz-se que se deve incidir a CIDE e o IRRF em virtude da unidade dos contratos, com mais razão deve incidir o IRRF porque não se trata de hipótese de alíquota zero;

#### **Da preliminar de nulidade por suposta contradição interna**

- g) considerando que não se pode confundir a validade e a eficácia do negócio jurídico, torna-se claro que não existe contradição no v. acórdão recorrido ao afirmar que não se declarou nulidade dos negócios jurídicos firmados pela Recorrente. O que ocorreu foi a consideração de sua ineficácia perante o Fisco;
- h) não interessa nem compete ao Fisco declarar a nulidade ou efetivamente desconstituir negócios jurídicos entre partes privadas. O que se faz é analisar os fatos objetivamente ocorridos e aplicar-lhes os devidos efeitos tributários (artigo 118 do CTN);

#### **Mérito. Unidade dos contratos de afretamento e prestação de serviços. Montagem jurídica. Planejamento fiscal.**

- i) a recorrente busca desqualificar o trabalho fiscal na medida em que tenta “tipificar” o atípico;
- j) os contratos de afretamento deixam claro que cabe a elas (fretadoras) a operação do maquinário. Além de não se tratar de forma evidente de discussão pertinente a contrato de afretamento (como defende a Recorrente) também demonstra que a empresa estrangeira está assumindo responsabilidades próprias da empresa nacional, qual seja, a prestação de serviços de prospecção de petróleo. Inclusive, no contrato de prestação de serviços com a TRANSOCEAN BRASIL, não consta cláusula sobre a responsabilidade na própria prestação. Tal cláusula se encontra tão somente no contrato de afretamento, pelo qual é responsável a empresa estrangeira;
- k) o contrato de afretamento da TRANSOCEAN UK (parágrafo 901) prevê que a mesma é responsável por danos anormais na prestação de serviços de prospecção;
- l) a remuneração do contrato de afretamento é proporcional e condicionada à produtividade da sonda, não ao tempo em que a mesma permanecerá à disposição da Recorrente. Daí dizer-se que sequer de aluguel propriamente dito se trataria, ou sequer de frete, mas sim remuneração por serviços de prospecção prestados por terceiro;
- m) em momento algum duas empresas independentes firmariam contratos com terceiros responsabilizando-se uma pela atividade da outra, de todas essas formas;

- n) inclusive, a Fiscalização apurou que os profissionais ocupantes de cargos-chave no processo de prospecção de petróleo eram ocupados por empregados das empresas estrangeiras e não das nacionais prestadoras de serviços. Vê-se, portanto, evidente confusão entre empregador prestadores de serviços dos grupos econômicos;
- o) os contratos de afretamento e de serviços preveem o mesmo prazo de vigência e duração, cedendo inclusive às mesmas hipóteses de suspensão e extinção;
- p) da redação literal dos dispositivos da IN RFB nº844/08 (já com a redação da IN 941/09) não há como sustentar o argumento da recorrente que a execução simultânea dos contratos se deve às suas exigências. A exigência de execução simultânea diz respeito a serviços e cessão de bens contratados ambos com a mesma pessoa jurídica, a saber, a prestadora de serviços. A IN regulamentadora do REPETRO em momento algum diz respeito à contratação separada de duas pessoas jurídicas;
- q) os sítios eletrônicos dos grupos TRANSOCEAN e STENA deixam claro e evidente que a atividade das empresas não é de formar algum afretamento de embarcações, mas sim a prestação de serviços de prospecção de petróleo;
- r) ainda há a questão das operações invertidas e deslocamento da base tributável para o exterior. O valor dispendido para o “afretamento” dos navios-sonda era quase o mesmo e até superior, no caso da STENA, ao valor dos bens para aquisição. Trata-se, à evidência, de uma operação inversa e de bipartição dos contratos apenas para finalidade de permitir o descolamento da base tributável no contexto do planejamento fiscal;

#### **Mérito. Da suposta alteração do critério jurídico do lançamento**

- s) a recorrente faz interpretação deliberadamente equivocada dos termos do artigo 146 do CTN. O que é vedado é a alteração dos critérios jurídicos referentes a um lançamento já efetuado;
- t) outra coisa a destacar é que não houve revisão de critério jurídico, mas sim nova análise de fatos apurados posteriormente à qualificação no REPETRO (não alegados durante a qualificação do REPETRO);
- u) No caso concreto, o que foi apresentado no processo de admissão temporária foram os contratos de afretamento, mas nunca os de prestação de serviços. Jamais se chegaria a essa conclusão em mero procedimento de admissão temporária, seja porque a Recorrente apresentou apenas um contrato – o de “afretamento” – ou porque, de outro lado, no referido procedimento não cabe dilação probatória por parte da Fiscalização;
- v) Por outro lado, o fato de terem sido internalizados em regime de admissão temporária do REPETRO não importa concluir que a Receita concordou com o argumento de que seriam bens referentes a afretamento;

### Da aplicação da Convenção Brasil-Hungria

- w) a própria Convenção limita o conceito de “tráfego internacional”, excetuando dele a exploração dentro do território de um único Estado. Conforme se viu, a sonda STENNA DRILLMAX foi contratada para procedimentos de prospecção de petróleo na “Área Autorizada” (fl. 1.415), a saber, a área do bloco BM-C-33 localizada na Bacia de Campos, no Brasil. Ou seja, não havendo transposição de limites nacionais, não se configura o “tráfego internacional”, o que autorizaria a aplicação da norma isentiva do artigo VIII suscitada pelo contribuinte;
- x) por outro lado, também não é aplicável a isenção do artigo VIII, pois sequer pode falar de contrato de afretamento;
- y) a Convenção Brasil-Hungria não trata a remessa em razão da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica como “lucros das empresas” a justificar a aplicação do artigo VII da Convenção. Da combinação do parágrafo 6 do Protocolo Anexo com o Artigo XII, parágrafo 3, da Convenção, nota-se que é equiparado o pagamento por serviços técnicos destinado à Hungria com o pagamento de *royalties*, ou seja, é autorizada a tributação entre 25% e 15% (Ato Declaratório Interpretativo nº 5, de 15 de junho de 2014 da RFB);

### Da alíquota de 1,5%. Prestação de serviços por empresa nacional.

- z) é incontroverso nos presentes autos que houve remessas ao exterior pelo pagamento de serviços prestados pelas empresas estrangeiras;
- aa) o art. 647 do RIR/99, suscitado pela contribuinte, diz respeito a pagamentos feitos a pessoas jurídicas nacionais, como é evidente. No caso de pagamentos feitos a pessoa jurídica residente no exterior, aplica-se o art. 685, inciso I, do RIR/99, o qual prevê alíquota de 15%;

### Da alíquota zero. Inexistência de afretamento. Plataforma.

- bb) a contratação em exame não tem natureza de afretamento. Em primeiro lugar, o conceito de “afretamento” tem base legal nos incisos I a III do art. 2º da Lei nº 9.432/97 (o objeto da modalidade contratual “afretamento” é a “embarcação”). O direito positivo, por sua vez, traz conceito legal que distingue a “embarcação” da “plataforma” no artigo 2º da Lei nº 9.527/97 (embora se coloque plataformas como espécie de embarcações, tal classificação é condicionada à finalidade de transportar pessoas). Assim, a plataforma somente pode ser considerada como embarcação na hipótese em que tenha a finalidade de transporte;
- cc) o Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias aloca as embarcações nos itens 89.01 a 89.04 e 89.06 e as chamadas estruturas flutuantes nas posições 89.05 e 89.07. Segundo as Notas Explicativas do Sistema, as plataformas de perfuração ou de exploração,

flutuantes ou submersíveis são alocadas no item 89.05, de modo que não consistem em embarcações;

#### **Da incidência de juros sobre multa de ofício.**

- dd) a tese da impossibilidade de incidência de juros sobre a multa de ofício já se encontra superada pela jurisprudência do CARF e do STJ no sentido de admitir a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício;
- ee) em análise do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 juntamente com o CTN conclui-se que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento engloba tanto o tributo quanto a multa;
- ff) o artigo 113, §1º do CTN preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade e conforme leciona Luciano Amaro, o critério utilizado pelo CTN para distinguir obrigação acessória de obrigação principal é o conteúdo pecuniário. Nesse passo, resta evidente que a multa tem natureza de obrigação principal, visto que incontestável o seu conteúdo pecuniário. Dessa forma, por ser a multa, indubitavelmente obrigação principal, não se pode chegar a outra conclusão se não a de que o crédito tributário engloba tributo e a multa.

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

É importante relator, por fim, que em manifestação protocolada em 19/04/2013 (fls. 138/142), o sujeito passivo registrou que:

*[...] o contribuinte possui duas ações judiciais para eximir-se do pagamento do IRRF e da CIDE, todavia, ressalta que ainda não possui decisão judicial que lhe permita não efetuar tais recolhimentos. [...] Abaixo a relação:*

*a) Número: 0046230-14.2012.4.02.5101*

*Objeto: Trata-se do Mandado de Segurança que objetiva seja determinado ao Impetrado que se abstenha de exigir o IRRF sobre os valores remetidos ao exterior, oriundos de contratos de prestação de serviços firmados com empresas residentes em países que possuem Convenção com o Brasil para evitar a dupla tributação, bem como não impeça a compensação dos valores pagos a mais a esse título nos 5 anos que antecedem a ação.*

*Fase judicial: Proferida sentença que denegou a segurança e foi interposto Recurso dos Embargos de Declaração.*

*[...]*

É o relatório.



**Voto**

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

**1 Da conversão do julgamento em diligência**

À fl. 4670 de seu recurso, o sujeito passivo defende a tese de que a Convenção Brasil-Hungria impediria a incidência do IRRF, mesmo que fosse adotada a tese da fiscalização, de que os pagamentos seriam atinentes à prestação de serviços, e não ao afretamento. Veja-se:

*Não obstante essa abordagem acerca do artigo 8º da “Convenção Brasil- Hungria”, a qual obstaculiza a incidência e retenção na fonte do “IRRF”, é possível verificar, ainda, que essa tributação restaria inviabilizada até mesmo se fosse adotada a construção feita pela D. Autoridade Fiscal, no sentido de que se estaria a tributar uma prestação de serviços com fornecimento da unidade de perfuração.*

Destarte, a recorrente concluiu que:

*Dessa forma, a conclusão a que se tem sobre as remessas feitas à empresa residente na Hungria, a partir da aplicação dos artigos da “Convenção Brasil-Hungria”, é a seguinte: caso se entenda que os rendimentos foram pagos a título da exploração de uma atividade conexas ao afretamento de embarcações da espécie sonda de perfuração offshore, aplicar-se-ia seu artigo 8º; caso se entenda que se trata, efetivamente, de um afretamento a casco nu, e ainda que não se considere essas embarcações para fins de aplicação da alíquota zero já tratada ao longo deste Recurso Voluntário, aplicar-se-ia o artigo 7º da mencionada Convenção. (vide fl. 4675)*

Ocorre que o sujeito passivo relatou ter impetrado mandado de segurança justamente para obstaculizar a incidência do IRRF "sobre os valores remetidos ao exterior, oriundos de contratos de prestação de serviços firmados com empresas residentes em países que possuem Convenção com o Brasil para evitar a dupla tributação" (vide fl. 140).

Todavia, a recorrente não juntou as peças da ação judicial nestes autos, impedindo que se possa mensurar, com segurança, a identidade entre os objetos submetidos à análise das instâncias administrativa e judicial.

Também não se pode afirmar se existem outros objetos em discussão na esfera judicial, ausente as peças necessárias para tanto.

É sabido que o órgão de julgamento administrativo somente pode apreciar a matéria distinta daquela constante do processo judicial.

É necessária, portanto, a conversão do julgamento em diligência, para que a recorrente traga aos autos as principais peças do mandado de segurança, em especial a sua petição inicial, a sentença, as eventuais peças recursais, bem como as decisões possivelmente proferidas em grau recursal.

Tal providência tem como objetivo evitar a sobreposição de instâncias, em consonância com o enunciado constante do verbete sumular nº 1, deste Conselho.

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

Veja-se, a propósito, que a própria DRJ conheceu de matéria que, possivelmente, não deveria ter conhecido, mais especificamente aquela atinente às Convenções para evitar a dupla tributação (vide fls. 4579/4581).

## 2 Conclusão

Diante do exposto, voto por CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA, a fim de determinar que sejam tomadas as providências necessárias para que a recorrente traga aos autos as peças do mandado de segurança sob o nº 0046230-14.2012.4.02.5101, em especial a sua petição inicial, a sentença, as eventuais peças recursais, bem como as decisões possivelmente proferidas em grau recursal., informando, ainda, se propôs qualquer outra ação cuja objeto possa coincidir com o objeto deste processo administrativo.

(Assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci.