



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10872.720596/2016-28
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.113 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2022
Recorrente ANADARKO EXPLORACAO E PRODUCAO DE PETROLEO E GAS
NATURAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2012

PROCESSUAL - NULIDADE - DECRETO 70.235, ART. 59, II - INOCORRÊNCIA

O ato de lançamento, enquanto ato administrativo por excelência (e por determinação legal), pressupõe a correta exposição dos motivos de fato e de direito justificadores de sua prática. Apenas a não indicação destes motivos ou a descrição de motivos de fato incompatíveis com os motivos de direito alegados (teoria dos motivos determinantes) teria o condão de anular (potencialmente) o lançamento. Uma vez que corretamente expostos, não há que se cogitar de violação à garantia da ampla defesa, não tipificando, pois, a hipótese preconizada pelo art. 59, I, do CTN.

IRRF - CONTRATOS BIBARTIDOS - AFRETAMENTO X PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - VALIDADE *IN ABSTRATO* - SIMULAÇÃO - NECESSIDADE DE PROVA.

A figura dos contratos bibartidos para execução de atividades de exploração de petróleo tiveram, ratificada, a sua validade *in abstrato*, mormente pelas Lei 13.043 e 13.586, e sempre foram considerados hígidos, até mesmo, pela RFB (IN 844/08 e Solução de Consulta COSIT nº 225/14), somente desafiando questionamentos, *in concreto*, se e quando robustamente comprovada a existência de simulação a partir de elementos que vão além das previsões contratuais.

PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO - LANÇAMENTO REFLEXO

Às contribuições lançadas reflexamente devem ser aplicados os entendimentos relativos ao lançamento principal concernente ao IRRF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do relatório e voto do relator, vencido o Conselheiro Paulo Henrique

Silva Figueiredo, que votou por negar provimento ao recurso. Os Conselheiros Ricardo Marozzi Gregório e Marcelo Cuba Netto votaram pelas conclusões do relator quanto ao mérito. Nos termos do art. 58, §5º, do RICARF, o Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega não votou as matérias sob julgamento, por se tratarem de questões já votadas pelo conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), na reunião anterior, e o Conselheiro Fellipe Honório Rodrigues da Costa não votou em relação à preliminar de nulidade, por se tratar de questão já votada pelo Conselheiro Breno do Carmo Moreira Vieira, na reunião anterior. Conforme publicado em pauta, designado como redator ad hoc o Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias – Redator ad hoc

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Flavio Machado Vilhena Dias, Marcelo Cuba Netto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa (suplente convocado(a)) Breno do Carmo Moreira Vieira, Gustavo Guimarães da Fonseca e Paulo Henrique Silva Figueiredo. Ausente(s) o conselheiro(a) Marcelo Oliveira.

Relatório

Como relator *ad hoc* designado, sirvo-me da minuta do relatório e do voto inseridos pelo relator original, conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidos, cujos posicionamentos não necessariamente coincidem com o meu.

“Cuida o feito de auto de infração lavrado para exigir, da recorrente, crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Retido na Fonte, PIS e COFINS-Importação, incidentes sobre remessas realizadas ao exterior para remuneração de residentes (pessoas jurídicas) em decorrência da importação de serviços técnicos. Nesta mesma ação fiscal, diga-se, também foi constituído crédito tributário relativo à CIDE-Royalties, cuja imposição, todavia, foi autuada em processo apensado ao presente (10872.720603/2016-91). O fatos geradores em questão teriam ocorrido no ano-calendário de 2012.

Calha dizer que a multa ofício aplicada foi qualificada, pelos motivos que serão descritos mais abaixo.

O pano de fundo da autuação não é desconhecido deste Colegiado que, por duas vezes, já se deparou com a estrutura contratual aqui tratada, seja por ocasião da Resolução de nº 1302-000.644 (de minha relatoria e proferida na sessão que se realizou em 19 de setembro de 2018), seja quando da prolação do acórdão de nº 1302-003.437 (20 de março de 2019), relatado pelo Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias.

Objetivamente, consoante se extrai da acusação fiscal descrita no TVF de e-fls. 1.494/1.525, a ação teria se iniciado para verificar os motivos da realização de diversas transferências de numerários ao exterior, sem o correspondente recolhimento do IRRF. Após as explicações apresentadas pelo contribuinte, ter-se-ia constatado que os preditos valores referiam-se a remuneração paga, pela insurgente, em decorrência de contratos de afretamento de

“Unidades de Perfuração” firmados com as empresas “SCORPION NEDERLANDSE B.V, sociedade constituída de acordo com as leis dos Países Baixos” e “DOLPHIN DRILLING LTD, pessoa jurídica constituída ao amparo das leis da Inglaterra”. À luz da natureza e objeto das aludidas avenças, as preditas operações estariam sujeitas ao IRRF à alíquota zero, nos moldes que preconizados pelo art. 691, I, do então vigente Decreto 3.000/99 (antigo Regulamento do Imposto de Renda).

Além dos contratos, e após nova intimação encaminhada pela D. Fiscalização, a contribuinte apresentou os pedidos de “unidades de perfuração” (Offshore Mischief, de propriedade da empresa holandesa, e Blackford Dolphin, pertencente à companhia britânica), além de diversas invoices concernentes à cada uma das operações de remessa anteriormente mencionadas, acompanhadas dos respectivos contratos de câmbio.

Em ambos contratos a D. Autoridade Lançadora identificou a existência de definições e referências a um “contrato de prestação de serviços de perfuração”; em razão disto, instou a insurgente a trazer as cópias destes consertos, que prontamente a atendeu. Foram trazidos então “os contratos de serviços relacionados às “Unidades de Perfuração” e as respectivas notas fiscais de serviços de perfuração, contendo, da mesma forma que as Faturas (“invoices”) apresentadas, o Resumo Diário das Operações Realizadas (“Operations Summary”), com os respectivos preços, que compuseram o valor final cobrado nestas notas fiscais, e posteriormente pagos às empresas contratadas, Scorpion Serviços Offshore Ltda, CNPJ: 09.024.591/0001-01 e Dolphin Drilling Perfuração Brasil Ltda — antiga NAVIS DRILLING LTDA - (CNPJ: 03.741.603/0001-32)”.

A partir daí, a Fiscalização passa a tecer a suas críticas acerca da estrutura contratual, notadamente quanto à similitude de diversas cláusulas constantes das duas modalidades negociais (afretamento e prestação de serviços de perfuração), com atribuição de obrigações e responsabilidades idênticas dadas tanto ao armador das embarcações (contrato de afretamento), como ao prestador de serviços (contrato de prestação de serviços de perfuração) – invoca, para tanto, e, acredito, que a guisa de exemplo (e, portanto, não de forma taxativa), algumas cláusulas do contrato de afretamento que, a seu ver, indicariam que a operação da embarcação seria realizada pelos próprios “locatários” dos referidos bens (v.g., as cláusulas 401 e 402 dos contratos de afretamento, donde se extrai que compete ao “Armador fornecer os itens necessários a fim de que a Unidade de Perfuração possa ser utilizada nas operações de perfuração, sendo o mesmo responsável por fornecer, a sua custa, níveis adequados de estoques”).

Aponta, ainda, a identidade de início, duração e término entre as modalidades contratuais e, ainda, a, na sua concepção, vinculação entre os critérios de remuneração de uma e outra avença, o que revelaria, a seu ver, “a indissociabilidade dos contratos, ou mesmo, de que eles se fundem em um só”.

Passo seguinte, relata as diligências realizadas junto às empresas prestadoras de serviços, sediadas no Brasil, e dá conta dos seguintes fatos:

- a) a embarcação “Mischief” foi arrendada (afretada) pela Scorpion Netherlandse B.V., mas pertencia, em verdade, à outra empresa estrangeira, denominada Scorpion Rigs Ltd. (localizada em Bermudas);
- b) tanto a empresa holandesa, como a Scorpion Rigs, pertencem a um mesmo conglomerado econômico, capitaneado pela Scorpion Offshore/Seadrill, empreiteira especializada em perfuração de poços de petróleo, titular das cotas da Scorpion International, controladora, por sua vez, das outras duas empresas retro e também da empresa brasileira, Scorpion Serviços;

- c) os contratos em exame foram assinados por pessoas “*identificad[a]s como representantes da SCORPION OFFSHORE/SEADRILL*” que, pelos elementos coletados, era, efetivamente, quem controlava as atividades de todo o grupo (recebendo comunicados decorrentes dos contratos, bem como as cópias das *invoices* – afretamento – e notas fiscais – prestação de serviços - emitidas);
- d) as pessoas que trabalharam na Unidade de Perfuração eram, em sua maioria, estrangeiras, algumas vinculadas à Scorpion e as demais a outras empresas, sem que se divisassem elementos que comprovassem o vínculo empregatício delas para com a empresa brasileira (prestadora de serviços).

Quanto aos contratos da Dolphin foram feitas críticas similares, apontando, em especial, que a empresa nacional seria detida pela Dolphin Drilling Ltd. A diferença, aqui, portanto, limitar-se-ia ao fato de não existir, nesta hipótese, um conglomerado econômico, tal como descrito para o caso da Scorpion.

Em seguida reprisa as considerações sobre a identidade de critérios para a fixação da remuneração das duas modalidades de contrato, concluindo, então, que, com base em todos os fatos levantados, ficara “*simples atestar, mediante análise do contratualmente acordado, bem como da formação dos preços pagos, que a bipartição dos contratos em afretamentos e serviços foi meramente formal*”, Em vista disso, e considerando que o objeto “dissimulado”, no caso, seria o contrato de prestação de serviços, lançou o IRRF, o PIS e a COFINS-importação e, como já dito, a CIDE *royalties*.

Tal qual afirmado no início deste relatório, trata-se de uma estrutura contratual que já vem sendo objeto de análise, por repetidas vezes, por este CARF e, também, por este Colegiado.

Uma vez entendido ter ocorrido simulação no caso (a luz do art. 116, parágrafo único do CTN), mediante concretização de planejamento abusivo (inoponível ao fisco, à luz do art. 123 do CTN), qualificou a multa de ofício com espeque nos preceitos do art. 44, § 1º, da Lei 9.430/96, tendo, inclusive, lavrado termo de representação para fins penais (em apenso).

Regularmente cientificada da autuação, a insurgente opôs a sua impugnação administrativa para, em síntese, alegar:

- a) a precariedade do lançamento por falta de elementos suficientes a demonstrar as incoerências, particularmente, quanto aos preços praticados, bem como a própria abusividade das formas utilizadas, premendo, aparentemente, por sua nulidade a luz dos preceitos do art. 142 do CTN;
- b) no mérito, esclareceu que a estrutura utilizada é comumente utilizada no setor de prospecção de petróleo (contratos bipartidos – afretamento x prestação de serviços), sustentando, inclusive, a sua validação a luz da regras encartadas na Lei nº 13.043/2014 e da Medida Provisória nº 795/2017, especialmente porque, na sua visão, a fiscalização teria admitido que a relação percentual entre os valores pagos pelo afretamento e aqueles empregados na prestação de serviços teria se mantido dentro dos limites preconizados pelas normas legais retro (art. 1º, § 2º da Lei 9.481/97, modificado pelos diplomas legais acima). Afirma, neste passo, que mesmo antes do advento ditas normas, a própria RFB já havia reconhecido a validade da estrutura em questão, mormente a partir da edição da IN 844/2008 (e posteriores alterações) e, ainda, da Solução de Consulta de nº 225/2014;

- c) passo seguinte, discorreu sobre cada uma das cláusulas contratuais criticadas pela Fiscalização, apontando, o que entende, seria o correto sentido destas disposições e acusando o equívoco interpretativo incorrido pela Autoridade Lançadora (v. quadro resumo constante, particularmente, de e-fls. 1.643 e 1.654 que, não obstante tratar, ali, dos contratos firmados com a Dolphin, os argumentos são os mesmos quanto aos contratos relativos à Scorpion);
- d) contesta, num segundo momento, as ilações extraídas das diligências realizadas (inclusive quanto o uso de mão de obra estrangeira) e refuta as, nas suas palavras, as presunções incorridas pela Fiscalização quanto aos indícios de fraude ante a existência de grupos econômicos (a impugnante não os nega, mas afirma que, mesmo existindo a relação societária, cada empresa guardaria a sua própria autonomia);
- e) apresenta, ainda, justificativas e esclarecimentos sobre a formação dos preços e busca demonstrar a dissimilitude dos critérios adotados por cada modelo de contrato;
- f) volta a discorrer sobre a “fragilidade da autuação”, reprisando a validade dos modelos a luz da legislação de regência (particularmente o Código Civil), refutando, neste passo, aplicação ao caso dos preceitos do art. 118 do CTN (invocado pela Autoridade Fiscal) e afirmando, mais, que submetera as “importações” das embarcações ao regime preconizado pelo Decreto 3.161/99 – REPETRO – e que os aludidos contratos atenderiam tanto aos ditames deste regramento, quanto das INs que o regulamentaram (já citadas em “a”, acima);
- g) considerando-se, ainda, o REPETRO, a empresa sustentou que a própria RFB havia validado os seus contratos quando *“concedeu a habilitação ao REPETRO para a Impugnante e suas contratadas, concessão essa que jamais foi objeto de revogação e permitiu a importação temporária das Unidades de Perfuração em questão no âmbito do referido regime aduaneiro especial”* e que, a luz dos princípios da segurança jurídica e do provérbio *“nemo potest venire contra factum proprium”* não poderia, agora, a administração fazendária, mudar o seu entendimento para efetuar o lançamento, o que, afirma, violaria a regra encartada no art.146 do CTN;
- h) reprisou os argumentos quanto a aplicação, inclusive, retroativa dos preceitos da já citada Lei 13.043/14.

Sucessivamente, defendeu que ainda que fosse possível desconsiderar um dos contratos, a avença relativa ao afretamento deveria prevalecer por representar parcela, econômica, mais relevante que a própria prestação de serviços, além de possuir autonomia contratual típica (para reforçar a sua tese, relembra o entendimento cravado pelo STJ acerca do ISSQN relativo à operações de locação em que se observa, também, a cessão de mão-de-obra).

Ainda de forma sucessiva, e ultrapassados os argumentos anteriores, defendeu, no caso, e especificamente quanto a embarcação Offshore Mischief, a aplicação do tratado Brasil/Holanda para evitar dupla tributação, o que, a luz das suas cláusulas 7ª e 8ª, vedaria a exigência do IRRF e das contribuições em exame.

Mais adiante, e também autonomamente, premeu pelo cancelamento da autuação ao argumento de que a Autoridade Fiscal teria deixado de segregar os valores que se refeririam ao afretamento e aqueles concernentes à prestação de serviços propriamente (que, se assim o

tivesse procedido, viabilizaria o lançamento apenas dos tributos incidentes sobre esta segunda parcela).

Finalmente, defendeu inexistir, na hipótese, fraude a justificar a multa qualificada e, noutro giro, se opôs a cobrança de juros de mora incidentes sobre a multa de ofício.

Instada a ser pronunciar sobre o caso, a DRJ de Belo Horizonte manteve, na íntegra, a autuação, conforme argumentos resumidamente apresentados na ementa abaixo reproduzida:

RENDIMENTOS PAGOS A RESIDENTES NO EXTERIOR - SIMULAÇÃO DE CONTRATO DE AFRETAMENTO

Comprovado que, apesar de denominado afretamento em instrumento contratual, o negócio realizado se caracteriza como prestação de serviços, em virtude das obrigações e responsabilidades assumidas pelas partes, das atividades e tarefas executadas, e da forma de remuneração em função de indicadores operacionais, sujeitam-se ao IRRF os valores pagos a esse título a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior.

MULTA DE OFÍCIO - PERCENTUAL DE APLICAÇÃO

Aplica-se a multa de ofício no percentual de 150% se estiverem comprovadas as circunstâncias previstas na lei como caracterizadoras de infração qualificada.

LANÇAMENTOS DECORRENTES - COFINS E CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS

O decidido para o lançamento de IRRF estende-se aos lançamentos que com ele compartilham o mesmo fundamento factual, salvo se houver razão de ordem jurídica que lhes recomende tratamento diverso.

A empresa foi cientificado do resultado do julgamento supra em 24 de outubro de 2017 (doc. de e-fl. 2.248), tendo interposto o seu recurso voluntário em 22 de novembro daquele mesmo ano, por meio do qual, basicamente, reapresentou os argumentos deduzidos em sua impugnação.

Este é o relatório”.

Voto

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias, Redator *ad hoc*.

Como já mencionado, na condição de relator *ad hoc*, transcrevo, na literalidade, o voto do relator originário, Gustavo Guimarães da Fonseca, que, não necessariamente reflete o meu entendimento sobre a matéria

“O recurso é tempestivo e, no mais, preenche todos os requisitos intrínsecos e extrínsecos de cabimento, pelo que, dele, tomo conhecimento.

I A “APARENTE” PRELIMINAR DE NULIDADE ANTE A ALEGADA PRECARIEDADE DO ATO DE LANÇAMENTO.

Tanto no preâmbulo deste tópico, como no próprio relatório que precede o presente voto, me utilizei da palavra “aparente” porque, de fato, não obstante sustentar a “precariedade do lançamento” por vício de motivação, a empresa insurgente não deduz, de forma expressa, o pedido de nulidade do ato em exame... mais que isso, diga-se, o citado “vício” não teria se dado por conta de erro quanto ao apontamento dos motivos de fato da autuação, mas, isto

sim, quanto a falta de indicação de provas da ocorrência destes mesmos fatos. Enfrento este argumento, como preliminar de nulidade, diga-se, apenas para evitar possíveis alegações de omissão

Não cansarei os ouvidos de meus pares com a minha insistente ladainha acerca da teoria dos motivos determinantes... basta, para tanto, lembrar que apenas a incompatibilidade entre os motivos de fato e os motivos de direito invocados pela autoridade administrativa é que poderiam, potencialmente, encerrar a anulação do ato de lançamento, por desrespeito à garantia da ampla defesa. Identificada, todavia, a coerência lógico-argumentativa entre os fatos *apontados* e os preceptivos normativos que os qualificam, o ato administrativo é formal e materialmente válido...

Se os fatos alegados, no entanto, não forem suficientemente *demonstrados* pela Autoridade Lançadora (dever imposto, aí sim, pelo art. 142 do CTN, invocado pela recorrente), o que se teria, na hipótese, seria apenas a improcedência da autuação, ante a inexistência de elementos necessários e suficientes à concretização do fato-tipo tributário (art. 114). Daí, inclusive, o cirúrgico apontamento feito pela DRJ acerca desta “preliminar”:

Em verdade, se o fato gerador não se acha comprovado, tampouco está comprovado que existe a obrigação tributária correspondente. Logo, não é o caso de julgar nulo o lançamento, mas simplesmente de exonerar no mérito o sujeito passivo das exigências fiscais. Essa discussão, portanto, diz respeito ao mérito do litígio, e não aos seus aspectos preliminares.

A recorrente contesta a assertiva acima, invocando, mais uma vez o já citado art. 142 do CTN, asseverando, neste diapasão que “*os pagamentos realizados pela Recorrente em favor das empresas estrangeiras a título de afretamento, não se qualificam como fato gerador das obrigações tributárias, pois não restou comprovada qualquer prestação de serviço pelas proprietárias do navio-sonda que pudesse desnaturar por completo a existência e a substância econômica do afretamento*”.

Mais uma vez, insista-se, a questão aqui revolve a existência ou não de provas de que houve uma simulação quanto a concretização efetiva da prestação de serviços pelas empresas brasileiras; o art. 142 do CTN, demanda e impõe o exaurimento de toda a matéria de fato que orbita a materialização do núcleo típico da hipótese de incidência (princípio da verdade material); ele se volta, portanto, e reprise-se, à demonstração completa e exaustiva dos elementos de fato que comprovam a concretização, no mundo fenomênico, do aspecto material do antecedente da norma tributária, não se voltando, contudo, à higidez formal do próprio ato de lançamento. Se este preceptivo é desatendido pela Autoridade Fiscal, o que se tem, no caso, é, precisamente, a ausência de materialização do fato-tipo e não a ausência de declinação, no predito ato, dos seus elementos de validade (motivação de fato e de direito).

Não por outra razão, a citada “precariedade do lançamento” é retomada pela própria insurgente quando da apresentação das razões “de mérito” de seu recurso, revelando, para além de dúvidas razoáveis, que a falta de prova sobre os fatos invocados como premissas para autuação, afetariam, apenas e tão somente, a procedência da exigência e não a sua validade formal.

E aqui, e por um dever de lealdade, vale destacar que a empresa, em seus memoriais apresentados à este Relator, colacionou um julgamento em que me posicionei sobre a nulidade de ato de lançamento calcado em presunção, invocando, inclusive, o art. 142, mencionado alhures, como supedâneo jurídico à declaração de imprestabilidade formal da

autuação. De se notar, e de fato, que aponte a insuficiência probatória como motivo de anulação da autuação e, neste passo, me penalizo por ter adotado semelhante posicionamento.

É verdade que neste paradigma, a fiscalização assumiu uma presunção, *não calcada em lei*, de que eventuais vícios ou incongruências na escrituração contábil culminaria, espontaneamente, com a glosa de despesas que poderiam ser demonstradas por quaisquer outros documentos que não, e apenas, os livros e declarações da empresa – e isso poderia, sim, resultar na predita anulação justamente por não haver previsão legal que autorizasse a assunção de semelhante presunção. Ainda assim, o caso era de improcedência e não de nulidade, porque, ao fim e ao cabo, as premissas de fato e de direito haviam sido expostas pela Autoridade Fiscal; sem querer apresentar desculpas para semelhante lapso, o fato é que apenas confirmei, naquele caso, o entendimento que já havia sido exposto pela própria turma *a quo*.

Em casos mais recentes, entretanto, o meu entendimento sobre o tema já foi, agora, assumo, retificado e corretamente exposto (este posicionamento foi apresentado em dois processos cujos acórdãos não foram, ainda, publicados e, por isso, deixo de reproduzi-los).

Por tais razões, há que se afastar a preliminar em testilha.

II MÉRITO

II.1 O Direito de fundo e o modelo, *in abstracto*, apresentado no caso.

Como me adiantei no relatório acima, a estrutura contratual apresentada no feito, e as consequências jurídicas de sua adoção, não são novas para este Conselho e, nem tampouco, para esta Turma Julgadora. A figura dos contratos bipartidos, utilizados na atividade de prospecção de petróleo, vem sendo objeto de correntes questionamentos por parte da Fiscalização Tributária e já foi, por vezes, analisada por este Órgão Administrativo.

Particularmente, e consoante afirmei, este Colegiado se deparou com dois casos em que a mesma conformação negocial se apresentou.

Quanto a Resolução de nº 1302-000.644, os elementos constantes daquele feito davam conta da existência destes mesmos contratos bipartidos, executados por empresas ligadas, sendo a companhia estrangeira responsável pelo afretamento de embarcações, incumbindo ao estabelecimento instalado no Brasil o mister de prestar os serviços, propriamente, de perfuração de poços... a diferença, ali observada, se deu no recorte feito pela Fiscalização quanto aos fatos então apurados. Naquele processo diga-se, não houve acusação de fraude, tendo a Autoridade Administrativa optado por centrar os seus esforços, tão só, na (des)necessidade das despesas incorridas pelo operador das embarcações (que, aos olhos do Fisco, seriam despesas necessárias à consecução do contrato de afretamento e não intrinsecamente vinculadas ao contrato de prestação de serviços – ambos, diga-se, considerados válidos).

Já no caso analisado por esta turma quando da prolação do acórdão de nº 1302-003.437, a premissa da autuação, assim como a vista neste processo, era de que a bipartição dos contratos seria, *per se*, fraudulenta, considerando-se, pois, tanto lá, como aqui, simulada a prestação de serviços pela empresa operadora estabelecida no Brasil. Só que naquele processo, a Autoridade Lançadora escolheu fincar a exigência numa pretensa omissão de receitas incorrida pelo operador das embarcações ao não reconhecer, e tributar, aportes de valores realizados por sua controladora (e afretadora dos navios empregados no negócio) para fazer frente aos custos incorridos no curso da execução do contrato de prestação e serviços. Em linhas gerais, ao invés de considerar os efeitos da “unificação dos contratos” e assim exigir o IRRF e demais tributos

sobre eventuais remessas de recursos ao exterior, optou-se por constituir o crédito tributário em relação ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre a predita omissão de receitas.

E porque, nestes dois casos, em momento algum o efetivo tomador dos serviços, e locatário das embarcações, não foi sequer incluído no pólo passivo da demanda (ainda que como responsável tributário)? Por que nestes dois paradigmas, o tomador dos serviços era a Petrobrás, empresa pública que concreta e efetivamente idealizou o modelo de negócios criticado neste processo...

E é por isso, e somente por isso, que não só o legislador ordinário, por ocasião da edição da Lei 13.043/14, como a própria Receita Federal do Brasil, decidiram se debruçar sobre semelhante estrutura para convalidá-la, de acordo com limites objetivos que pudessem lhe emprestar, à luz do ordenamento, validade. Essa, inclusive, a justificativa constante da exposição de motivos da Medida Provisória de nº 795/17, que ajustou os percentuais preconizados pelo § 2º, art. 1º, da Lei 9.481, de 1997, alterado, originariamente, pela mencionada Lei 13.043. Veja-se:

4.1. A alteração promovida pelo art. 106 da Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, no § 2º do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, estabeleceu, para fins de redução a zero da alíquota do IRRF, percentuais máximos atribuídos aos contratos de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural. A referida alteração visava a limitar o benefício fiscal de redução a zero da alíquota do IRRF e, simultaneamente, dar segurança jurídica, uma vez que o Fisco estava desconsiderando os contratos de afretamento realizados pelas empresas do setor.

4.2. Entretanto, os percentuais atualmente estabelecidos apresentam um desequilíbrio econômico e não estão compatíveis com os percentuais adotados por outros países. Nesse sentido, o § 9º ajusta os percentuais a fim de manter a segurança jurídica.

Não se trata de uma hipótese de “descriminalização” da conduta ou mesmo de uma pretensão de retroagir os seus efeitos, mas da fixação de critérios justos e razoáveis a, por um lado, “evitar o abuso na utilização do referido benefício e a transferência de lucros para o exterior” (item 4.5 da exposição de motivos) e, outrossim, “manter a segurança jurídica”; ou seja, o legislador, partindo da premissa da validade destes modelos (afastada a hipótese de abuso), se limitou, no caso, a estipular limites percentuais a serem observados para que não restassem, precisamente, tipificadas hipóteses evasivas (justificativa para a fixação dos percentuais preconizados pelo § 11 da lei anteriormente tratada).

Vejam que a Turma *a quo* afirma que o estabelecimento de tais percentuais não seriam considerados “condições necessárias para a validade dos contratos”, estabelecendo apenas “no caso de tais proporções serem excedidas, a parcela excedente estará sujeita à tributação integral pelo IRRF”. Ora, a Lei 13.043, e posteriores modificações, em essência, fixou os percentuais declaradamente para afastar, *per se*, possíveis ilações sobre eventuais ilicitudes ou falseamentos dos contratos; isto está inadvertidamente claro na exposição de motivos anteriormente invocada... o IRRF somente poderia ser exigido, na hipótese da inobservância da relação percentual, porque, aí, haveria prova suficiente da prática de atos contrários ao ordenamento, concernentes, *precisamente*, ao abuso de forma.

E, ainda que não se admita a construção argumentativa acima, a Lei 13.586/17, art. 3º, foi absolutamente clara ao afirmar que as regras contidas no art. 1º, §§ 2º a 12º, da Lei 9.481/1997, com a redação alterada, se aplicava “aos fatos geradores ocorridos até 31 de

dezembro de 2014”¹, inclusive para autorizar os contribuintes que desrespeitassem os limites ali dispostos a recolher o IRRF com redução total da multa de ofício... não importa, pois, dizer-se, se tratar ou não de regra interpretativa; o legislador, a par de qualquer outra ilação, mandou aplicá-la à fatos pretéritos!

E, notem: o que foi positivado pelas prescrições legais supra já vinha sendo considerado pela própria Receita Federal, muito antes do advento das normas anteriormente mencionadas. A IN 844/2008 e as modificações introduzidas pelas INs 941/2009, 1.070/2010 e 1.089/10, que vigoraram, diga-se, até dezembro de 2013 (e se encontravam, por tanto, vigentes ao longo do ano-calendário de 2012, como apropriadamente apontou o recorrente), explicitamente previu, para fins de gozo do regime aduaneiro denominado REPETRO, que seria *“aceito, para fins e concessão do regime de admissão temporária, contrato de afretamento a casco nu, de arrendamento operacional, de aluguel ou de empréstimo [...] desde que vinculado à execução de contrato de prestação de serviços”* (§ 9º do art. 17) relacionado às atividades de *“pesquisa ou exploração”* consideradas como o *“conjunto de operações ou atividades, incluídas as de perfuração, destinadas a avaliar áreas, objetivando a descoberta e a identificação de jazidas de petróleo ou gás natural”* (art. 1º, inciso I).

Sobre isso, vale o destaque, a DRJ afirma que os percentuais previstos na Lei 13.043/14 não haviam sido contemplados pela IN 844 o que, a toda monta, é irrelevante porque a modalidade bipartida não só era prevista, como era imposta pela referida IN – a existência ou não de abusos se sujeitava, até então, à uma análise eminentemente subjetiva da relação percentual entre os preços praticados e de elementos porventura verificados em processo investigativo que pudessem, concretamente, demonstrar uma evasão de divisas para o exterior (tal como apontado no item 4.5 da citada exposição de motivos da MP 795/17).

A pedra de toque, sobre o assunto, diga-se, pode ser observada na Solução de Consulta de nº 225/2014 (19 de agosto), também invocada pela recorrente, em que se vê, claramente, a aceitação pelo órgão federal, ainda que *in abstracto*, do modelo ora examinado. E, notem, a partir da descrição dos fatos da consulta então formulada, que estrutura ali apresentada é bastante similar à que foi exposta neste processo. Veja-se:

2.5. O modelo de negócios contempla contratos a serem celebrados entre as SPEs holandesas e as respectivas operadoras de seus ativos, cujo objeto será a prestação de serviços de manutenção dos navios sonda e das plataformas semissubmersíveis afretados para a contratante. Trata-se de uma prestação de serviços para a empresa cuja receita sofrerá as incidências fiscais cabíveis. Estes contratos são relevantes na medida em que asseguram que todos os custos relacionados à manutenção dos navios sonda e das plataformas semissubmersíveis serão suportados pelas SPEs, sendo os custos diretos da operação de cada unidade custeada pelo contrato de prestação de serviços celebrados pela operadora brasileira e a contratante.

Passo seguinte, a COSIT assenta, primeiramente, 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”* (ressalvando que esta liberdade não é absoluta, dada a necessidade se observar os limites legais), para em seguida, pontuar que *“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*

¹ Exceções feitas aos novos percentuais fixados pela citada Lei 13.586, que passariam a valer apenas a partir de 2018 e, ainda, nos termos do § 10º do art. 1º, às embarcações empregadas na “navegação de apoio marítimo: a realizada para o apoio logístico a embarcações e instalações em águas territoriais nacionais e na Zona Econômica, que atuem nas atividades de pesquisa e lavra de minerais e hidrocarbonetos” (inciso inciso VIII do art. 2º da Lei 9.432/97).

outra para sua operação”. Vale frisar que, pelo relato constante da predita consulta, os afretadores e os prestadores de serviços de manutenção conformam grupo econômico, o que torna o caso consultado ainda mais próximo ao do ora posto.

A diferença marcante, entre uma e outra situação, está no fato de que, na hipótese analisada pela Cosit, os operadores dos navios seriam empresas independentes. E neste ponto, o órgão “*consultor*” faz importante apontamento:

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 negocial**, um planejamento fiscal abusivo com a consequente descaracterização do negócio por parte do Fisco.

Seja como for, o que vale dizer aqui é que a COSIT admitiu, explicitamente, o uso dos contratos bipartidos; a sua ressalva, todavia, e explicitada pela DRJ, até mesmo para afastar a aplicação do entendimento sedimentado na aludida consulta, cinge à impossibilidade de se cravar, *in concreto*, a validade da estrutura então apresentada porque, no procedimento de consulta, não há qualquer ato ou atos tendentes à investigação dos fatos apresentados. E, mais importante, e particularmente no trecho anteriormente transcrito, a COSIT afirmou que a existência de uma relação societária (ou mesmo de um grupo econômico), entre os sujeitos dos contratos, **pode**, configurar uma abuso, **desde que associado a outros aspectos**, como **a desproporção da remuneração e a falta de uma apreensível substância econômica**.

Em outras palavras, e à época, inclusive, do próprio início da ação fiscal (que se dera alguns dias após a prolação da referida Solução), a Receita Federal já havia se pronunciado sobre o modelo negocial verificado neste feito e, neste passo, assentado:

- a) o modelo bipartido de contratos para execução de atividades próprias do segmento de prospecção de petróleo é, *in abstracto*, válido;
- b) no plano concreto, a abusividade em tais operações pressupõe a constatação (e portanto a prova, irrefutável, diga-se) de práticas de preços compatíveis com a complexidade de cada objeto contratual e o uso de tais instrumentos dentro de uma realidade econômica justificável (propósito negocial).

Tais considerações são relevantes para caso em especial para se refutar algumas premissas adotadas, particularmente, pela DRJ.

Exemplificativamente, a turma *a quo* sustentou que a recorrente não teria logrado “provar” que o modelo de negócios exposto no TVF seria próprio e comum ao setor de exploração de petróleo; a existência de vários processos sobre, exatamente, esta mesma estrutura (idealizada e utilizada, insista-se, pela Petrobrás, empresa estatal e, portanto, que tem na União o seu principal acionista), o fato do próprio legislador ordinário ter dado conta da ocorrência de autuações em casos como o aqui analisado e, por fim, a existência de decisão em processo de consulta, contemporânea à data do início processo investigativo que culminou com a lavratura do auto de infração polemizado neste feito, revelam, para além de dúvidas razoáveis, de que a afirmação da insurgente era, realmente, acurada.

Outrossim, a nova redação das disposições do art. 1º da Lei 9.481, como forma de garantia da segurança jurídica e instrumento anti-evasivo, não só reconheceu a validade dos modelos em testilha, como estabeleceu os limites da relação percentual entre os dois contratos para, assim, torná-los hígidos para fins e gozo da alíquota zero, quanto ao IRRE, **aplicando-se os seus dizeres, por expressa previsão legal, à fatos anteriores à 2014, por força das**

disposições do art. 3º da Lei 13.586 (e inclusive, ao caso vertente). Equivoca-se, neste passo, a DRJ ao afirmar que tais limites seriam observados apenas “a partir” da edição da Lei 13.043; eles devem, por imposição legal, serem aplicados à fatos geradores passados.

Por fim, mesmo que a Cosit, muito apropriadamente, tenha ressalvado a impossibilidade de se verificar a correção, *in concreto*, das operações descritas pela empresa consulente, no caso que resultou na prolação da Solução de Consulta de nº 225/14, ela, inegavelmente, considerou, hipoteticamente, válidos os modelos lá descritos que, como dito, se assemelham aos modelos verificados neste processo; mais que isso, a Cosit deixou claro que ainda que o afretador e o prestador de serviços mantenham, entre si, relação societária, eventuais abusos não decorreriam dos preditos modelos, mas, isto sim, da constatação de outros elementos que pudessem indiciar a manipulação dos preços praticados ou a inexistência de um propósito negocial.

Em síntese, *in abstrato*, o modelo adotado pela recorrente era, é, e até que se modifique a legislação corrente, será considerado válido.

II.2 O caso concreto e as premissas fiscais para considerar abusivo o “planejamento” identificado a partir da adoção de contratos bipartidos.

Os esforços fiscalizatórios ficam centrados para demonstrar três pilares que dão sustento à tese deduzida no TVF:

- a) a Scorpion Serviços Offshore Ltda e a Dolphin Drilling Perfuração Brasil Ltda. empresas prestadoras de serviços nacionais, fariam parte de grupos econômicos cujas companhias-mãe estariam estabelecidas no exterior e seriam as proprietárias dos navios-sondas afretados;
- b) os contratos de afretamento e de prestação de serviços detinham cláusulas que ora atribuíam ao afretador responsabilidades que, assim entende a D. Auditoria, seriam próprias do prestador de serviços, ora previam obrigações e responsabilidades idênticas (concomitantes) para um e para outro;
- c) os critérios de fixação de preços para o afretamento e para a prestação de serviços eram os mesmos, variando, apenas, quanto ao valor das taxas.

A luz destas três premissas, vejam bem, a D. Autoridade Lançadora cravou que “*não há afretamento puro e simples, pois o fornecimento de Unidades de perfuração é parte integrante e indissociável dos serviços contratados*” e que, portanto, o que se veria no caso seria a concretização de apenas um contrato de prestação de serviços e que a bipartição das avenças teria ocorrido apenas formalmente. E, ao final, ainda apontou o motivo meta-econômico que demonstraria o objetivo do indigitado planejamento abusivo:

A Taxa Operacional Diária atribuída ao dito afretamento compõe cerca de 80% dos serviços pagos, sendo destinada ao exterior sem incidência do IR Fonte, da CIDE e do PIS/COFINS - Importação

A “verdade” é que a formação de um grupo econômico entre afretador e prestador de serviços, a identidade de cláusulas contratuais (algumas absolutamente justificáveis diga-se²) e a adoção de critérios iguais para a medição dos contratos, tornam-se, de todo inócuas, se um único fato não for prontamente identificado: a inexecução material de um ou de outro objeto dos

² A responsabilização ambiental tanto do afretador como do prestador, v.g., que chamou a atenção da Fiscalização é decorrência da lei e não do contrato (art. 14, § 1º, da Lei 6.938/81, que estabelece a responsabilidade objetiva no âmbito do sistema de proteção ambiental).

contratos. Isto é, para que as conclusões fiscais pudessem fazer qualquer sentido, seria imperioso que se demonstrasse que ou o afretamento, propriamente, não ocorrera ou a própria consecução do contrato de prestação de serviços tivesse se dado, tão só, no plano formal. Isto porque, a bipartição dos contratos, em si, além de válida, como já demonstrado, somente separa os instrumentos formais concernentes às regras que regulam a relação jurídica, *mas as respectivas obrigações, estivessem elas previstas num único papel (e, portanto, num único contrato,) ainda seriam autônomas.*

E, no caso, a própria D. Autoridade Fiscal, incorrendo em inegável contradição, afirma a existência de fraude a partir da identificação de contratos apartados mas que regulariam uma mesma relação jurídica, admitindo, no entanto, a concretização efetiva de cada um destes objetos – o afretamento e a prestação de serviços. Ou seja, não houve falseamento quanto a materialização do núcleo típico dos contratos; a única acusação, aqui, centra-se na separação dos instrumentos, sem, todavia, se criticar a observância, *in concreto*, dos efeitos de ambos.

E mesmo que se pretenda dar sustento a alegação de que quem prestara os serviços foram as empresas estrangeiras, o único fato suscitado pela D. Fiscalização para dar lastro probatório a tal ilação foi descrito a e-fls. 1.501 e do TVF em que a Autoridade Lançadora “estranha” o emprego de mão-de-obra estrangeira sem comprovação de vínculo com as empresas nacionais:

A diligenciada apresentou, também, a relação das pessoas que desempenharam funções, em 2012, na Unidade de Perfuração "Offshore Mischief, constando os cargos ligados a área técnica de prospecção (...) e perfuração, em sua maioria [sic], de estrangeiros, com a identificação "Scorpion" e de outras empresas como responsáveis pelo pagamento dos salários, não foi comprovado o vínculo empregatício destes estrangeiros com a empresa diligenciada (e-fl. 1.501).

[...]

A diligenciada apresentou, também, a relação das pessoas que desempenharam funções, em 2012, na Unidade de Perfuração "Blackford Dolphin", constando os cargos ligados a área técnica de prospecção e perfuração, em sua maioria (sic) de britânicos, não foi comprovado o vínculo empregatício destes estrangeiros com a empresa diligenciada (e-fl. 1.504).

Primeiramente, vale destacar que o ônus de prova da fraude é da Fiscalização e não do contribuinte, particularmente quanto a fato de terceiro (já que as prestadoras de serviços são empresas autônomas, não vinculadas, de qualquer forma, à recorrente). Noutro giro, a ausência de vínculo empregatício entre os técnicos que executaram os serviços e as empresas prestadoras de serviços **não** é prova de que tais técnicos sejam empregados das companhias estrangeiras que afretaram os navios-sonda (o que, se demonstrado, poderia, aí sim, trazer suspeitas sobre a ocorrência da fraude, não na execução dos contratos, *per se*, **mas na própria interposição da empresa prestadora de serviços**).

Já quanto ao problema das cláusulas contratuais mencionadas no TVF e que “indiciariam” que os serviços teriam sido prestados pela afretadora como, e.g., a Cláusulas 401 e 402 dos dois contratos de afretamento, que atribui, ao afretador a responsabilidade de “*fornecer os itens necessários a fim de que a Unidade de Perfuração possa ser utilizada nas operações de perfuração*”, importa fazer-se algumas observações.

Ora, estas cláusulas estabelecem uma regra óbvia, já que o navio cedido tem que estar em condições de uso para o fim que foi “afretado”... caberia, aqui, à auditoria diligenciar no sentido de apurar que equipamentos seriam estes, se necessários ao próprio uso dos navios-sonda

ou, de outro turno, se relativos à consecução da atividade de perfuração e, diga-se, nada foi investigado.

Noutras tantas cláusulas, diga-se, a Fiscalização acusa a identidade de responsabilidades e obrigações atribuídas ao afretador e aos prestadores, mas isso, *permissa venia*, em nada contribui para a constatação de que os serviços tenham, efetivamente, sido prestados pelo afretador. Outras disposições das avenças, no entanto, foram sumariamente ignoradas, as quais, ao contrário das pretensões fiscais, estabelecem obrigações exclusivas do prestador, como, por exemplo, a Cláusula 305, contida apenas nos contratos de prestação de serviços, donde se infere o que se segue:

A Contratada concorda em fornecer, como Pessoal da Contratada, apenas pessoas que sejam devidamente qualificadas, treinadas e hábeis a realizar todas as tarefas para as quais forem empregadas pela Contratada. A Contratada garante que seu Pessoal está de acordo com a legislação trabalhista e de imigração do País de Operações e a Contratada concorda, no limite do necessário, em obter às suas próprias custas, todos os vistos de trabalho e/ou residência e outros documentos necessários ao Pessoal da Contratada para trabalhar no País de Operações.

Esta cláusula, notem, justifica a presença de estrangeiros nas embarcações e impõe, a toda evidência, obrigações concernentes à mão-de-obra atribuídas, tão só, aos prestadores de serviços.

Igualmente a Cláusula 505 do contrato de prestação de serviços, que trata do “Programa de Revestimento e Fluidos de Perfuração”, não contemplada nos contratos de afretamento, e que mantém intrínseca e exclusiva vinculação com a atividade de perfuração de poços, merece atenção:

A Contratada deverá tomar o devido cuidado para obedecer às instruções da Operadora no tocante ao programa de revestimento e fluido de perfuração, conforme estipulado pela Operadora. A Operadora deverá fornecer esses programas à Contratada com razoável antecedência à data de início da perfuração de cada poço a ser perfurado nos termos deste instrumento.

Por fim, a Cláusula 509 do contrato de prestação de serviços também demanda destaque, por facultar, somente ao prestador, a possibilidade de suspender as atividades caso se depare com “*problema que dificulte a perfuração sob circunstâncias normais ou realização de qualquer outra operação planejada para um Poço Designado*”. Mais uma vez, trata-se de previsão vinculada tão só ao contrato de prestação de serviços, exequível, por mais ninguém, que não é apenas o prestador.

Rogata maxiam venia, mas, aparentemente, a D. Fiscalização optou por analisar apenas as cláusulas que interessavam a sua tese, ignorando todas as outras que pudessem infirmá-la.

Em linhas gerais, se haviam previsões que poderiam indiciar um regramento contratual único, há inúmeras outras que demonstrariam a autonomia entre as figuras negociais ora examinadas... os contratos não poderiam, jamais, e *per se*, se prestar à comprovação de uma conduta fraudulenta, tendente à evasão tributária... Quando muito, a fraude poderia ser demonstrada a partir da comprovação, v.g, da inexistência de uma estrutura física e operacional das prestadoras de serviços necessária e suficiente à execução do objeto do respectivo contrato.

Como já dito, mesmo por ocasião das diligências realizadas pela Fiscalização, nenhuma irregularidade sobre a efetiva existência destas empresas ou, outrossim, acerca de um

eventual incompatibilidade entre a suas estruturas operacionais e os objetos dos contratos de prestação de serviços foram, de qualquer forma, aventadas.

Aqui cabem novas críticas ao acórdão recorrido que, sobre o que foi dito acima, assim se posicionou:

Contudo, já se encontra demonstrado exaustivamente neste voto, que a alteração legislativa em questão não tem repercussão no presente lançamento fiscal, visto que este não tem como motivação eventual violação do limite em causa, nem tampouco a mera adoção pelas partes envolvidas da estrutura contratual bipartida. Reitera-se: o lançamento se fundamenta na constatação, **solidamente corroborada pelos elementos de prova constantes dos autos, de que, embora se tenha dado, entre cada dois pares de contrato firmados, a um deles a denominação de afretamento a casco nu, as obrigações e responsabilidades assumidas pelas partes, a estrutura da remuneração efetivamente paga e os relatórios dos trabalhos executados, tudo isso evidencia que, de fato, as atividades desenvolvidas pelos supostos fretadores das unidades de perfuração se caracterizam como prestação de serviço.**

Ora vamos, os contratos, de per si, como já dito, jamais poderiam, isoladamente, e com base em cláusulas escolhidas à dedo, justificar a presunção de que os serviços de perfuração foram efetuados pelos afretadores (e não pelos prestadores de serviços). Noutro giro, os relatórios mencionados pela Turma *a quo* (que constam do processo à e-fls. 536, 542, 548, 556, relativos à embarcação *Mischief*, e 578, 583, 588, 593 e 598, quanto a embarcação *Blackford Dolphin*), nada mais fazem que reprisar os critérios de medição preconizados pelos citados contratos. Dentro da “farta documentação” citada pela DRJ, não há vírgula acerca dos elementos fáticos que comprovariam, como já alertado, a inexistência das prestadoras de serviços ou a incompatibilidade de suas estruturas com os objetos dos preditos contratos. Não há, aí, nada que sirva para demonstrar, com a solidez que o art. 142 do CTN impõe, uma efetiva simulação.

Quanto ao vínculo societário entre o afretador e o prestador, vejam bem, não existe nenhuma disposição legal que vede a execução de atividade que dependa de um estabelecimento permanente no país para ser executada – a contratação do afretador para a prestação do serviço não é condição impositiva imposta pela Lei. E, *in casu*, a própria DRJ assume, de forma contraditória, diga-se, que as empresas nacionais eram estabelecimentos permanentes das companhias estrangeiras, ainda que, neste caso, para justificar, *contrario sensu*, a inaplicabilidade do tratado para evitar bitributação, firmado pelo Brasil e pela Holanda (contraditório porque a turma *a quo* usa esta argumento para, precisamente, firmar o entendimento de que poder-se-ia, no caso, se exigir o IRFonte sobre o prestador de serviços – questão estranha aos autos, dado que o IRFonte, aqui, está sendo exigido em relação aos serviços prestados, alegadamente, pelo afretador).

Finalmente, e quanto aos critérios de cálculo dos preços (a par da distinção das respectivas taxas), vale reprisar que a Lei 13.586, aplicável ao caso por força dos já invocados preceitos do seu art. 3º, é objetiva quanto a este tema: se os percentuais ali descritos forem observados, **os contratos serão considerados válidos e o IRRF não será exigido do tomador dos serviços ou de quem mais que seja.** E, no caso concreto, é a própria Fiscalização quem afirma que o contrato de afretamento representava o percentual de 80% do valor total dos negócios, dentro, pois, do limite imposto no regramento contido na Lei 13.043/14. E, ainda que este regramento trate da exigência do imposto renda (antecipado), a premissa, como já alardeado anteriormente, é de que tais contratos se tornam válidos e autônomos quando respeitados os mencionados comandos prescritivos e não comprovados quaisquer outros fatos que pudessem indiciar uma fraude.

II.3 Do problema da falta de segregação dos valores do contrato considerado dissimulado.

Além dos pontos que, entendo, são nodais ao caso, já tratados nos subtópicos anteriores, a recorrente ataca, ainda, a autuação sob a alegação de que caberia à D. Fiscalização promover a *segregação* entre os valores que seriam devidos em decorrência do afretamento e aqueles que seria exigidos na prestação de serviços a fim de que os tributos, aqui exigidos, incidissem, apenas, sobre as importâncias relativas à esta última modalidade.

De fato, no caso, as únicas importâncias que, efetivamente, foram objeto de críticas pela Auditoria foram aquelas remetidas ao exterior para pagamento das *invoices* concernentes ao contrato de afretamento... não houve, neste passo, um somatório dos valores descritos nas preditas *invoices* com aqueles contidos nas notas fiscais (e-fls. 1.302 a 1.355) para se apurar a base de cálculo dos tributos lançados neste feito, precisamente porque a fiscalização desconsiderou o contrato de prestação de serviços firmado entre a recorrente e as empresas nacionais; e, ao assim proceder, desconsiderou, também, as notas fiscais, os tributos porventura pagos, e tudo o mais a que se refere esta segunda avença.

Agora, partindo-se de tal premissa, como o que restou da relação negocial que, ao fim e cabo, gerou a autuação foi apenas o contrato de afretamento que, por tudo o que consta do TVF, foi reclassificado pela D. Auditoria (e a sua insistência na identidade de critérios de medição havida entre os dois contratos justifica-se, precisamente, nesta reclassificação), não haveria, aos olhos da Autoridade Lançadora como retirar, dali, qualquer dado que seja a fim de quantificar qual parcela dos valores remetidos ao exterior se refeririam aos serviços de perfuração de petróleo e qual deles remunerariam, propriamente, o “aluguel” das embarcações, o que, todavia, não convalida o auto de infração.

Com efeito, toda a estrutura contratual, no caso, foi considerada fraudada e, com base nisso, considerou-se a totalidade das remessas realizadas como destinadas à remuneração dos serviços. Semelhante conclusão, todavia, é resultado de uma presunção não prescrita em lei...

O problema, é que a tese fiscal tal como posta acima, e conforme veio reiteradamente afirmando a recorrente, confronta diretamente com o entendimento cravado pelo Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do REsp de nº 1.194.999/RJ, em que esta Corte firmou o passo quanto a impossibilidade de se exigir o ISSQN sobre **a totalidade** dos valores pagos em decorrência de contrato misto de locação de bens móveis e de prestação de serviços. Veja-se:

[...] 4. A existência de prestação de serviço de assistência técnica, em caráter acessório ao contrato de locação de bem móvel, não justifica a incidência do ISS sobre o valor total da operação, sob pena de ofensa à Súmula Vinculante 31/STF (REsp 1.194.999/RJ, Min. Eliana Calmon, julgado em 26/08/2010 e acórdão publicado no DJe de 22/09/2010).

Como se observa do voto condutor do precedente supra, a questão de fundo (e, por isso, aplicável à espécie) era a impossibilidade de se pretender, sem previsão legal explícita, fazer prevalecer uma figura típica contratual sobre outra figura típica contratual... Nesta esteira, o STJ, diferentemente do que afirmou a insurgente, não sustentou a impossibilidade de se exigir o ISSQN sobre as parcelas identificáveis da prestação de serviços, mas, isto sim, e apenas, a impossibilidade de se efetuar o lançamento presumindo-se que a totalidade dos valores pagos se refira à esta última modalidade. E a leitura do voto da Ministra Eliana Calmon, neste ponto, é substancialmente elucidativa:

É fato incontroverso que há Contrato de Locação de Bens Móveis (máquinas copiadoras, impressoras e outros equipamentos) firmado pela Xerox Comércio e Indústria Ltda. e o ente municipal. Ora, a partir da disposição da Súmula Vinculante 31, é inconstitucional a cobrança de ISS pelo Fisco sobre a totalidade do contrato de locação bens móveis.

Ocorre que, em análise do contrato em questão, o Tribunal de origem verificou também a existência de prestação de serviço de assistência técnica. Entretanto, tal circunstância não justifica a incidência do ISS sobre a parcela referente à operação de locação "pura" de bem móvel, apenas permite a tributação sobre os serviços em questão. Ao que parece, a instância ordinária adotou critério da preponderância do serviço prestado, que não mais se aplica para fins de definição da exação devida.

[...]

Ressalva-se, todavia, que a autoridade fiscal proceda a apuração do *quantum* devido apenas a título dos serviços de assistência técnica prestados, por meio do procedimento administrativo próprio.

Em outras palavras, o STJ nunca sustentou a impossibilidade de se exigir o ISSQN sobre os serviços acessórios prestados conjuntamente com a locação de bens móveis; o que afirmou aquela Corte, e com absoluta propriedade, foi que um contrato (ou objeto) não pode prevalecer sobre o outro sem que exista previsão legal explícita neste sentido, sendo certo, pois, neste caso, que a pretensão de se cobrar o tributo sobre a totalidade do valor do negócio, tornaria inválida a exigência.

A lógica do raciocínio emendado pela Min. Eliana Calmon é irrefutável ou, de outra sorte, admitir-se-ia a exigência de tributo sobre base econômica incompatível com a seu aspecto material (ou, no caso dos autos, avessa à regra isentiva explícita prevista na legislação de regência). Isto é, uma vez assentada que, v.g., não incidem sobre a locação (afretamento), as importâncias relativas ao IRRF, ao PIS e a COFINS³ (e também à CIDE, que será tratada no processo em apenso), não se poderia, pretender, exigir as exações sobre a totalidade do contrato, mormente quando há provas de que os dois objetos foram efetivamente materializados (aluguel e prestação de serviços).

Um contrato, portanto, não pode prevalecer sobre o outro e, por isso mesmo, era mister da Autoridade Lançadora definir a quantificação econômica que correspondia a cada um e não, pura e simplesmente, lançar os tributos sobre a totalidade dos valores pagos ou remetidos ao exterior quando, comprovadamente, viu-de-se-ver, houve, inegavelmente, um afretamento de embarcações e uma prestação de serviços.

E. notem, que nem o antigo RIR (em seu art. 691, inciso I), nem tampouco a legislação concernente às contribuições sociais (Lei 10.865/04) faziam qualquer ressalva explícita quanto a aplicação dos benefícios ali descritos; não há, assim, nem nas normas civilistas, nem tampouco nas próprias leis federais que tratam das exações em comento, vírgula que ateste a possível desnaturação, quiçá para fins fiscais, dos contratos de afretamento quando concretizados, conjuntamente, com uma prestação de serviços; nesta esteira, o lançamento ora polemizado, e ultrapassado o entendimento externado no tópico II.2, supra, somente seria válido, acaso se observasse, na esteira do que afirmara o próprio STJ, a necessária segregação e incidência dos tributos aqui exigidos sobre a parcela efetivamente correspondente à prestação de serviços.

III CONCLUSÃO PARCIAL.

³ Sujeitas à alíquota "zero" para o caso de "arrendamento mercantil de máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa", consoante previsão constante do art. 8, § 14, da Lei 10.865/04.

Entendo, particularmente, aqui, que, por tudo o que consta dos autos, inexistem, *in concreto*, provas acerca da simulação acusada pela fiscalização, não bastando, para tanto, a análise exclusiva das cláusulas contratuais das duas modalidades obrigacionais descritas no feito. A não ser que a Autoridade Fiscal efetiva e concretamente demonstre que as prestadoras de serviços jamais executaram os contratos pelos quais se comprometeram (seja por falta de estrutura operacional, seja por uma comprovada interposição simulada – sem comprovação da execução efetiva das etapas do aludido contrato pelas citadas prestadoras), a fraude nunca se presume.

Nada obstante, e superada a questão anterior, ainda que se admitisse, no caso, que os serviços de perfuração de petróleo tivessem, realmente, sido prestados pelos afretadores, era imperioso, até para se emprestar liquidez ao lançamento, que fosse promovida a necessária segregação dos valores concernentes à cada modalidade contratual, já que a própria Fiscalização reconhece que, *in casu*, tanto o afretamento, como a prestação de serviços, ocorreram...não há, neste caso, previsão legal (seja no âmbito do direito privado, seja na própria esfera tributária) que autorize a presunção de que, em casos como o analisado, deva prevalecer a prestação de serviços.

Assim, e como decidiu o STJ em relação ao ISSQN, *mutatis mutandis*, aqui também não se negaria, se comprovada a fraude mencionada supra, a possibilidade de se exigir do IRRF, o PIS e COFINS-Importação, desde que somente sobre a parcela correspondente à prestação de serviços. A mingua de tal segregação, o lançamento não se sustenta, até mesmo por conta do erro de identificação da matéria tributável.

IV DOS DEMAIS ARGUMENTOS E PEDIDOS SUCESSIVOS DEDUZIDOS PELA RECORRENTE.

Quanto aos argumentos concernentes a aplicação dos preceitos do art. 146 do CTN, à multa qualificada, a aplicação do tratado Brasil/Holanda, e, também no que toca ao pedido de reconhecimento da ilegalidade da incidência de juros de mora sobre multa de ofício, considero-os, todos, prejudicados, mormente a luz do que decidi nos tópicos anteriores.

V CONCLUSÃO FINAL.

À luz do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário”.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias, redator *ad hoc* do voto apresentado pelo conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.