



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

Processo nº 16682.722933/2015-54
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-005.921 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de fevereiro de 2019
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - CIDE-REMESSAS
Recorrente REPSOL SINOPEC BRASIL S.A. (nova denominação de REPSOL YPF BRASIL S.A.)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

NULIDADE. CARÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. AUSÊNCIA.

Segundo o Decreto nº 70.235/1972, que rege o processo de determinação e exigência de crédito tributário, com reconhecida estatura legal, são razões de nulidade apenas aquelas arroladas em seu artigo 59 (cerceamento do direito de defesa e incompetência da autoridade), com as condicionantes ali estabelecidas. Eventuais problemas em relação ao art. 10 do mesmo decreto, ou mesmo a outros artigos, não são por ele tratadas como nulidades, em análise sistemática do texto. Não evidenciado cerceamento de defesa, no caso, em função de alegada carência de fundamentação, resta improcedente a demanda por nulidade processual.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. SÚMULA CARF 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

REPETRO. BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE.

Não há qualquer ilegalidade ou artificialidade no simples fato da empresa habilitada ao REPETRO contratar, separadamente, o afretamento de plataforma e a prestação do serviço de exploração de petróleo. Se existe

planejamento tributário abusivo, este deve ser plenamente demonstrado na autuação.

BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. PLANEJAMENTO ABUSIVO. BASE DE CÁLCULO.

Caso comprovada a ocorrência de um planejamento tributário abusivo, a base de cálculo do lançamento não pode exceder ao valor comprovadamente desviado, de forma simulada, de um contrato para o outro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as alegações preliminares de nulidade, na sessão de janeiro de 2019, e, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan (relator), Mara Cristina Sifuentes e Tiago Guerra Machado, que votavam pelo provimento parcial, para excluir da base de cálculo da CIDE-Remessas a parcela referente ao ajuste efetuado pela fiscalização (adição de IRRF). Designado para redigir o voto vencedor, na parte em que o relator restou vencido, o Conselheiro Lazaro Antônio Souza Soares.

(assinado digitalmente)

ROSALDO TREVISAN – Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

LÁZARO ANTONIO SOUZA SOARES - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan (presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antonio Souza Soares, Carlos Henrique Seixas Pantarolli, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões (suplente convocada) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

Relatório

Versa o presente sobre o **Auto de Infração** de fls. 2408 a 2416¹, datado de 26/11/2015, com ciência em 26/11/2015 (fl. 2486), exigindo Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE – Remessas ao Exterior, sobre valores correspondentes a remessas para o exterior para a beneficiária STENA DRILLMAX I KFT, referentes ao período

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

de janeiro a dezembro de 2011, totalizando, a título de original, R\$ 33.384.197,94, a serem acrescidos de juros de mora e multa de ofício (no patamar de 75%).

No Termo de Verificação Fiscal (TVF) anexo à autuação (fls. 2417 a 2484), narra a fiscalização que: (a) a empresa autuada tem como objeto, individualmente ou associada a terceiros, o desenvolvimento de atividades de exploração e produção de hidrocarbonetos líquidos e gasosos no território nacional; (b) o procedimento fiscal voltou-se à apuração de incidência de IRRF, CIDE sobre pagamentos efetuados em favor de empresa estrangeira / CIDE-remessas, Contribuição para o PIS/PASEP-importação, COFINS-importação, no ano-calendário de 2011; (c) com base em procedimentos fiscais anteriores, apurou-se que o padrão de contratação, em empresas do gênero, consistia em um contrato de afretamento de unidade (plataforma ou sonda) com empresa estrangeira “A”, e um contrato de prestação de serviços com empresa nacional “B”, sendo “A” e “B” empresas do mesmo grupo econômico, em geral controladas por uma *holding* do grupo; (d) a empresa “B” deveria prestar serviços - de sondagem, perfuração, completação, *workover* e correlatos - utilizando a unidade (plataforma ou sonda) fornecida pela empresa “A”; (e) havia estreita vinculação e interdependência entre os contratos de afretamento e serviços, cujas remunerações eram calculadas a partir dos mesmos critérios de medição, mas, comparando os valores atribuídos aos dois contratos, constatou-se que o contrato de afretamento absorvia quase a totalidade do montante de ambos contratos, sendo que, em geral, o afretamento correspondia a cerca de 90% (noventa por cento) do total contratado com o mesmo grupo econômico, e a prestação de serviços a cerca de 10% (dez por cento); (f) a maior remuneração, atribuída ao afretamento, era remetida para o exterior, assim, sem pagamento do Imposto de Renda na Fonte, alegando-se aplicável a alíquota zero prevista no art. 1º da Lei nº 9.481/97, enquanto que a remuneração atribuída à prestação de serviços, via de regra, não era suficiente sequer para cobrir os custos da atividade da empresa nacional, gerando sucessivos prejuízos contábeis e fiscais; (g) houve, então, artifício na bipartição dos contratos, com o intuito de mascarar o real objetivo da Contratante e do grupo econômico contratado: uma só contratação, para a prestação de serviços de prospecção, perfuração, completação e *workover*, de que o fornecimento da unidade apenas fazia parte, como apreciado em julgamentos administrativos (Acórdãos DRJ 13-28.138/2010 e 12-32.209/2010, e Acórdão CARF 3403-002.702), e como lançado em anos anteriores para a mesma empresa (v.g., 2009 – Acórdão DRJ 12-67.480 e 481/2014); (h) com fundamento no art. 1º da Lei nº 9.481/97, e no art. 8º da Lei nº 9.779/99, e na disciplina da IN SRF nº 252/2002, a aplicação de alíquota zero para IRRF fica condicionada a quatro requisitos cumulativos: natureza do pagamento (receita de frete, aluguel ou arrendamento), natureza do bem (necessariamente embarcação estrangeira), regularidade da operação (atestada pela autoridade competente), e domicílio do beneficiário (vedado a domiciliado em paraíso fiscal ou país com tributação favorecida); (i) a unidade STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KFT, contratada para atividades de perfuração *offshore*, a serviço da autuada, recebeu remessas no valor de R\$ 245.413.477,02, sem incidência de IRRF, e R\$ 7.553.498,52 com incidência, em 2011, conforme declarado em DIRF, o que ensejou intimação para esclarecimento, sintetizado à tabela de fl. 2431; (j) intimada a empresa a apresentar os contratos de aluguel, frete ou arrendamento de embarcação que ampararam as operações, houve apresentação de apenas um contrato, depois complementado com apêndices, após intimações para apresentar documentação relacionada às operações (v.g., faturas e documentos de comprovação de domicílio da empresa estrangeira); (k) o pagamento dos quatro tributos em análise, no período, foi sintetizado na tabela de fl. 2436, onde se percebe que os pagamentos classificados como “aluguel de embarcação” não sofreram nenhuma tributação, os pagamentos classificados como “aluguel de equipamentos” sofreram apenas a retenção de IRRF, à alíquota de 15% (quinze por cento), os pagamentos classificados como “serviços administrativos” sofreram apenas a retenção de IRRF, à alíquota

de 25% (vinte e cinco por cento), e os pagamentos classificados como “serviços técnico-profissionais” foram tributados pelo IRRF à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), pelo PIS-Importação e pela COFINS-Importação; (l) foram assinados “contratos de afretamento” - entre a autuada e a STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KFT - simultâneos a contratos de prestação de serviços - com a STENA SERVICES BRAZIL LTDA, ambas subsidiárias da STENA AB, empresa principal do Grupo STENA (relação entre as empresas detalhada às fls. 2438/2439), percebendo-se a estreita relação entre os contratos, havendo, no contrato de afretamento, disposições pertinentes à prestação de serviços de perfuração, e, no contrato de serviços, provisões relativas ao fornecimento da unidade afretada; (m) da análise das cláusulas contratuais (fls. 2440 a 2450 - cláusulas 1.4, 1.6.1,”a”, 2.27, “c”, “iii”, e 7.5/C.A.-2009; cláusulas 7.5, 7.1.3, “d” e 11.5/C.S.-2009; cláusulas 1.4, 2.27 e 4.8/C.A.-2011; e cláusulas 1.2, 4.12.2, 7.5 11.5 e Anexo 12/C.S.-2011; além de cláusulas comuns), extrai-se a clara confusão entre o afretamento e os serviços prestados, concluindo-se que os contratos de afretamento e de serviços não podem ser considerados isoladamente, não só porque vigoraram simultaneamente, mas porque definiram relações jurídicas interligadas, cujo efeito tributário é preciso ponderar; (n) em resposta a intimação, revelou a autuada que os pagamentos efetuados ao amparo do contratos de afretamento com a STENA DRILLMAX justificam a totalidade dos pagamentos, tanto a título de aluguel como de serviços; (o) na ausência de repartição contratual expressa dos pagamentos, e diante da divisão efetuada pela empresa, na qual a quase totalidade destinou-se a aluguel de embarcação, a natureza dos pagamentos pode ser investigada a partir das faturas comerciais (fls. 2451 a 2458), nas quais se percebe que a pessoa que assina como representante da STENA DRILLMAX consta na DIPJ da STENA BRAZIL como administrador com vínculo empregatício, e que faturas tidas como de aluguel possuem pagamentos nitidamente vinculados a prestação de serviços técnicos, como sondagem e perfuração, e faturas tidas como de aluguel de equipamentos foram oferecidas à tributação à alíquota de IRRF de 15% quando deveriam ser tributadas a 25%, por ser a empresa beneficiária sediada em país de tributação favorecida (Hungria, como se detalha às fls. 2459 a 2463); (p) a realidade fática, no desempenho destes contratos concretos, é de que a atividade contratada é de prestação de serviços de sondagem e perfuração, com uso de sonda da contratada, pois o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados, e, e entender o contrário seria admitir, por exemplo, que uma empresa contratada para a retirada de entulho de uma obra cobrasse um valor pela retirada e outro pelo uso do seu caminhão de entulho - não se pode perder de vista que, neste caso concreto, a unidade de perfuração/sondagem/exploração pertence ao grupo econômico contratado para prestar os serviços de perfuração/sondagem/exploração; (q) nos contratos analisados, a rescisão do contrato de prestação de serviços acarreta a rescisão do contrato de afretamento; (r) a empresa STENA BRAZIL, contratada para prestar os serviços, não dispunha de pessoal próprio suficiente para prestá-los, contrariando expressa exigência do contrato (cláusula 3.7/C.S.-2009); (s) os pagamentos efetuados em favor da empresa estrangeira correspondem, de fato, à remuneração por serviços prestados, sujeita à incidência do IRRF e da CIDE, e, e em razão da natureza técnica dos serviços, sujeitam-se também à incidência de PIS-Importação e COFINS-Importação, e, não tendo a fiscalizada apurado tributos sobre estas remessas, cabe o lançamento de ofício de IRRF, CIDE, PIS-Importação e COFINS-Importação (quadros-resumo às fls. 2481/2482); e (t) a base de cálculo da CIDE deve ser o valor bruto da remessa, e não o líquido (sem IRRF), já que o IRRF integra o rendimento auferido pelo beneficiário no exterior, ainda que a fonte pagadora brasileira tenha assumido o ônus do imposto (quadro-resumo à fl. 2483). Como o presente lançamento, embora fundado no relatório que se presta à análise de quatro tributos, refere-se tão-somente a CIDE-Remessas, tomar-se-á em conta, no voto, apenas a fundamentação referente a tal contribuição.

Ciente da autuação, e do TVF, em 26/11/2015 (fl. 2486), a empresa apresentou, em 23/12/2015, a **Impugnação** de fls. 2494 a 2561, alegando, em síntese, que: (a) a autoridade fiscal não estabelece se desconsiderou e requalificou os contratos de afretamento e de prestação de serviços em razão da verificação de um suposto vício de simulação ou, em um sentido distinto, de um abuso de formas, parecendo confundir essas figuras jurídicas ao longo do seu TVF, o que leva à nulidade do Auto de Infração pela sua falta de fundamentação e consequente prejuízo do direito de defesa, nos termos dos artigos 10, inciso III, e 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 (não indicação precisa do vício que serviria de fundamento para a desconsideração/requalificação dos contratos); (b) a estrutura contratual adotada não incorre em qualquer violação ao ordenamento jurídico, bem como os contratos de afretamento e de prestação de serviços firmados pela empresa são negócios jurídicos válidos perante sua legislação de regência, de modo que esses devem se sujeitar cada qual ao tratamento tributário próprio previsto em lei, nos termos do artigo 110 do CTN, não havendo espaço para que a autoridade fiscal desconsidere, no caso, os negócios jurídicos e requalifique aqueles pagamentos feitos às empresas estrangeiras a título de afretamento das embarcações; (c) a estrutura contratual adotada não representa qualquer novidade para a Receita Federal do Brasil, mas se trata de modelo por excelência utilizado pelas empresas que desenvolvem as atividades de exploração e produção de petróleo e gás natural, regulamentado pela entidade competente (mencionando normas de regulação do REPETRO); (d) a coligação em negócios jurídicos não é ilegal/irregular, e é estudada pela doutrina civilista, que ensina que desta não resulta um único contrato, sendo a execução simultânea inclusive obrigatória no REPETRO (cf. IN RFB nº 844/2008, art. 5º, §3º); (e) há diferenças entre os contratos de afretamento e de prestação de serviços, e a fiscalização não tem qualquer parâmetro ou *know-how* para comparar e refutar os preços constantes dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, muito menos quando se vale de um método comparativo, que avalia os valores de uma espécie de contrato em relação à outra, e não houve simulação, nem abuso de formas (fundado no art. 116, parágrafo único, do CTN, que demanda regulamentação); (f) há critérios, inclusive, de valoração dos contratos, na legislação (art. 106 da Lei nº 13.043/2014), para fins de limitação a zero de IRRF, no caso de execução simultânea; (g) o STF já se posicionou sobre a impossibilidade de incidência de “ISS” em contratos de locação de bem móvel (Súmula Vinculante nº 31), o que endossa a distinção entre a prestação de serviços e a locação; (h) uma vez disponibilizada a embarcação que lhe foi cedida por meio do contrato de afretamento realizado com a empresa estrangeira - STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KFT, coube à empresa, por meio de seu pessoal e, ainda, através da conjugação de uma gama de prestadores de serviços contratados, executar as atividades próprias da exploração e produção de campos de petróleo; (i) os serviços foram prestados pela STENA SERVICES BRAZIL LTDA, empresa domiciliada no Brasil, de forma que não há a incidência de CIDE-Remessas ao Exterior; (j) ainda que, *ad argumentandum*, houvesse incidência de CIDE-Remessas ao Exterior, a base de cálculo “reajustada” pela fiscalização (com inclusão do IRRF) não encontra previsão legal, como consignado em precedentes do CARF; (k) os pagamentos foram efetuados à filial da sociedade STENA em Luxemburgo (“*Luxembourg Branch*”), tendo sido cedido o contrato a subcontratada, conforme previsão contratual, e não à STENA da Hungria, e o Brasil firmou com ambos os países Acordo para Evitar Dupla Tributação (que prevalecem sobre a legislação nacional, conforme art. 98 do CTN e entendimento do STJ), com base na “Convenção-Modelo OCDE”, que estabelece limitações no caso de criação de novos tributos, semelhantes ao IRRF; (l) país com “regime fiscal privilegiado” (art. 24-A da Lei nº 11.727/2008) não se confunde com “país com tributação favorecida”, sendo restrito à aplicação e regras de preços de transferência, não havendo norma que imponha alíquota majorada de 25% nas remessas a países com “regime fiscal privilegiado”, como já se posicionou a doutrina e a RFB, em Solução

de Consulta (nº 52/2010); e (m) não incidem juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

A **decisão de primeira instância** (fls. 3573 a 3662), proferida em 26/09/2016, foi, por maioria de votos, pela improcedência da impugnação, sob os seguintes fundamentos, extraídos do voto condutor: (a) a autoridade fiscal não se referiu expressamente a “simulação” ou “abuso de formas”, no entanto, isso não implicou cerceamento do direito de defesa; (b) para definição do fato gerador e aplicação da lei tributária, o auditor fiscal não deve se ater tão somente à nomenclatura utilizada nos contratos firmados, mas sim à realidade fática comprovada na execução das referidas avenças, como de depende das particularidades contratuais apontadas pela fiscalização (v.g., as contratadas são empresas que pertencem ao mesmo grupo econômico; as contratadas assumem direitos e obrigações recíprocos, dividem receitas e custos e arcam com responsabilidade solidária; os contratos são celebrados e executados simultaneamente, e a rescisão de um implica a rescisão do outro; e as cláusulas do contrato de afretamento preveem obrigações típicas relacionadas à prestação de serviços como: inspeção, manutenção da sonda, além de fornecimento de pessoal técnico especializado para operação); (c) todo o conjunto probatório presente nos autos conduz a uma única conclusão, com a qual a autoridade julgadora compartilha: *“trata-se de artifício pelo qual a prestação de serviços de sondagem, perfuração e exploração de poços foi formalmente bipartida em dois contratos, um de afretamento e um de serviços, tendo de um lado, como contratante, a fiscalizada, e de outro, como contratadas, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, detentor tanto do equipamento como do know-how para a prestação de tais serviços”*; (d) a bipartição de contratos do gênero já foi analisada em precedentes do CARF (Acórdãos 3403-002.702 e 2202-003.063); (e) no REPETRO, a vinculação e a execução simultânea dos contratos determinada pela regulamentação visa assegurar o controle aduaneiro dos equipamentos, evitando que estes sejam utilizados em outras atividades que não a exploração de petróleo; (f) o art. 106 da Lei nº 13.043/2014, com vigência a partir de 2015, corrobora o entendimento da autoridade lançadora, em período anterior, como se endossa no Agravo de Instrumento nº 2014.00.00.108785-1 (TRF-2); (g) conforme constatado na auditoria fiscal, há extensa evidência de que não se trata de um simples afretamento de embarcação a casco nu: há desde cláusulas contratuais que implicam a prestação de serviços relativos à exploração e produção de petróleo, além de recursos humanos utilizados indistintamente pelas duas contratadas, boletins de medição e atestados diários de perfuração, tudo demonstrando que a remuneração do afretamento era de acordo com os serviços executados; (h) o contrato de afretamento não tem mesma natureza que contrato de locação de bens móveis; (i) a empresa nacional sequer tinha quadro de funcionários suficiente para a prestação de serviço e, conforme se verifica da análise das provas existentes nos autos, a autoridade fiscal efetuou a tributação pois concluiu que a natureza desses pagamentos, remetidos à empresa com sede no exterior, consistia em remuneração a título de prestação de serviços técnicos, incluindo o afretamento da plataforma, o que caracteriza a ocorrência do fato gerador da CIDE-Remessas ao Exterior; (j) o Acordo para Evitar Dupla Tributação, entre Brasil e Hungria (aprovado pelo Decreto Legislativo nº 13, de 22/06/1990) restringe-se a renda, não abrangendo a CIDE, contribuição de intervenção no domínio econômico devida por quem paga, e não por quem recebe, não havendo impedimento à cobrança em função do Art. 7 da Convenção, conforme já entendeu a RFB (Ato Declaratório COSIT nº 01/2000) e o Poder Judiciário (TRF da 2ª Região - fls. 3596 a 3598); (k) a argumentação sobre alíquota majorada para regime fiscal privilegiado é restrita a IRRF, tributo não discutido no presente processo; (l) há precedentes doutrinários e jurisprudenciais no sentido de que o IRRF deve ser incluído na base de cálculo da CIDE-Remessas ao Exterior, além de Solução de Consulta (COSIT nº 17/2011); e (m) é legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Em relação ao voto do relator,

manifestaram discordância dois julgadores da turma da DRJ, um deles consignando as razões de divergência em declaração de voto (fls. 3603 a 3607), que se restringem a não entender como “artificial” a construção bipartida dos contratos, mas legítima e endossada pelo advento do art. 106 da Lei nº 13.043/2014, de natureza declaratória, que somente poderia ser afastada pela fiscalização (cf. Solução de Consulta COSIT nº 225/2014) se identificado “planejamento fiscal abusivo”, que demandaria comprovação do efetivo prejuízo aos cofres públicos, decorrente da referida bipartição adotada. Concordaram com o voto vencedor, mas pelas conclusões, os outros dois julgadores de piso, um deles manifestando seu entendimento às fls. 3608 a 3622, da seguinte forma: concordou com a tese de que toda a contratação compreendeu, em essência, uma única prestação de serviços, e que a celebração do contrato de afretamento correspondeu a um artifício meramente formal utilizado apenas com o fim de desmembrar a maior parte dos valores contratados, e afastá-los da tributação no Brasil; mas discordou de premissa adotada tanto pela fiscalização quanto pelo relator de que seria vedada a segregação da operação em dois contratos, pois tal construção efetivamente encontra amparo na legislação do REPETRO.

Ciente da decisão de piso em 03/10/2016 (fl. 3626), a empresa interpôs, em 01/11/2016 (fl. 3627), o **Recurso Voluntário** de fls. 3628 a 3687, no qual endossa as razões externadas em impugnação (exceto as referentes ao Acordo para Evitar Dupla Tributação, com a Hungria e sobre regime fiscal diferenciado x país de tributação favorecida) e agrega, basicamente, que: (a) a falta de fundamentação na autuação alastra-se pela decisão da DRJ; (b) a DRJ se equivoca ao confundir os objetos dos contratos, endossando a autuação (anexando parecer de tributarista sobre a autonomia contratual - fls. 3741 a 3848), e fundamentando a validade dos atos no art. 107 do Código Civil Brasileiro e no art. 110 do CTN; (c) o voto do relator, na DRJ, é contraditório ao afirmar que a situação anterior ao art. 106 da Lei nº 13.043/2014 era legal, mas resultava em ilícita economia tributária, pois não pode o negócio ser legal e ilícito ao mesmo tempo; (d) não é possível sustentar, como pretende a DRJ, que a bipartição contratual ocorreu exclusivamente para fins de economia fiscal, porque o propósito negocial da estrutura contratual adotada teve como causa a legislação do REPETRO; e (e) os contratos de aluguel e afretamento possuem a mesma natureza, aplicando-se, ao caso, a Súmula Vinculante nº 31, do STF, endossado pelo STJ em relação ao afretamento a casco nu.

Contrarrazões à peça recursal são apresentadas pela Fazenda Nacional, em 02/02/2017, às fls. 3855 a 3912, no sentido de que: (a) não existe nulidade no lançamento, pois a autuação não acusa a prática de vício, mas tão-somente desconsidera a partição dos contratos, por artificial, desnecessária e que resultou em ilícita economia de tributos; (b) a forma de contratação fracionada em serviços e afretamento, praxe no tipo de negócio, como se atesta em diversos processos, inclusive da própria fiscalizada (lista à fl. 3869), mencionando que já foi a matéria objeto de análise nos Acórdãos nº 2202-003.063, nº 3403-002.702 e nº 3302-003.095, nos quais se entendeu a bipartição como artificial, não retratando a realidade material das execuções (transcrevendo-se excertos dos julgados), posicionamento que já encontra guarida no Poder Judiciário, como destacado na decisão de piso; (c) as contratadas - a estrangeira e a brasileira - pertencem a um mesmo grupo econômico, detentor do equipamento e do *know-how* da prestação de serviços, e desempenharam de forma conjunta e solidária as atividades formalmente contratadas de forma segregada, repisando a análise das cláusulas contratuais descritas no TVF; (d) a partir das faturas e dos pagamentos, está devidamente demonstrado que os pagamentos realizados pela empresa, na verdade, correspondiam à contraprestação pelos serviços técnicos contratados (pesquisa e a exploração de poços de petróleo); (e) a recorrente pretende que a fiscalização fique restrita a uma análise meramente formal dos contratos, sem perscrutar a essência do negócio jurídico, como se a liberdade para contratar operasse como uma “blindagem” para a operação, perante o fisco; (f) a IN regulamentadora do REPETRO em

momento algum diz respeito à contratação separada de duas pessoas jurídicas, uma para o fornecimento de bens e outra para a prestação de serviços, mas de execução simultânea em relação à mesma pessoa jurídica; (g) conforme Lei nº 10.168/2000 (art. 2º), a CIDE-remessa incide sobre o pagamento, o creditamento, a entrega, o emprego ou a remessa de valores ao exterior, em razão dos seguintes negócios jurídicos contratos que tenham por objeto serviços técnicos, de assistência administrativa e semelhantes celebrados com residentes ou domiciliados no exterior, e, quanto à qualificação dos serviços envolvidos nos contratos em tela como serviços técnicos, para fins de incidência da CIDE, esta sobressai de modo evidente; (h) o valor pago a título de IRRF deve ser incluído na base de cálculo da CIDE, independente de haver transferência de tecnologia, conforme ADI SRF nº 25/2004, Solução de Divergência COSIT nº 17/2011, e jurisprudência do CARF (Acórdãos nº 3102-002.141 e nº 3101-001.694), e, no caso de a fonte pagadora assumir o ônus do IR, tal como seu deu no presente processo, segundo a inteligência dos artigos 344, § 3º e 725 do RIR – aplicados subsidiariamente à CIDE, nos termos do art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 10168/01 –, deve-se considerar o tributo como parte integrante do valor pago ou creditado a terceiros, permitindo-lhes a dedução; (i) não se aplica ao caso a Convenção Brasil-Hungria para Evitar a Dupla Tributação, restrita à renda, endossando ainda o teor do ADI SRF nº 5/2014; e (j) é legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Ainda em 02/02/2017 o processo é enviado à Terceira Seção do CARF (fl. 3913), sendo distribuído a este relator, por sorteio, em junho de 2018.

No CARF, o julgamento foi iniciado em janeiro de 2019, tendo solicitado vistas a Conselheira Mara Cristina Sifuentes.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Relator

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade e, portanto, dele se conhece.

Restam contenciosas, no presente processo, que se refere à incidência de CIDE-Remessas, sobre remessas para o exterior, para a beneficiária STENA DRILLMAX I KFT, referentes ao período de janeiro a dezembro de 2011, as seguintes questões: (a) preliminar referente a eventual nulidade por falta de fundamentação da autuação e da decisão da DRJ; (b) possibilidade jurídica da forma contratual bipartida adotada (à luz do art. 110 do CTN, da legislação que rege o REPETRO, da legislação civil, e das diferenças entre as duas espécies de contrato - afretamento e prestação de serviços), em tese; (c) a existência de artificialismo na bipartição contratual adotada (à luz dos elementos presentes nos autos e da legislação superveniente); (d) incidência da CIDE-Remessas e determinação de sua base de cálculo; e (e) incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Da preliminar de falta de fundamentação

Alega a recorrente, desde em sua peça de defesa inaugural, que a autoridade fiscal não estabelece se desconsiderou e requalificou os contratos de afretamento e de prestação de serviços em razão da verificação de um suposto vício de simulação ou, em um sentido distinto, de um abuso de formas, parecendo confundir essas figuras jurídicas ao longo do seu TVF, o que leva à nulidade do Auto de Infração pela sua falta de fundamentação e consequente prejuízo do direito de defesa, nos termos dos artigos 10, inciso III, e 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 (não indicação precisa do vício que serviria de fundamento para a desconsideração/requalificação dos contratos), e, em seu recurso voluntário, acrescenta que a falta de fundamentação na autuação alastra-se pela decisão da DRJ.

Vê-se que há, em relação a tal preliminar, duas aparentes confusões por parte da defesa: a primeira, de que eventual carência de fundamentação seria necessariamente ensejadora de nulidade do lançamento, e a segunda, de que a fiscalização deve se amoldar a classificações doutrinárias em seus procedimentos fiscais.

Esclareça-se que eventual falta de fundamentação na autuação seria razão de sua improcedência, e não de sua nulidade. Segundo o Decreto nº 70.235/1972, que rege o processo de determinação e exigência de crédito tributário, com reconhecida estatura legal, são razões de nulidade apenas aquelas arroladas em seu artigo 59 (cerceamento do direito de defesa e incompetência da autoridade), com as condicionantes ali estabelecidas. Eventuais problemas em relação ao art. 10 do mesmo decreto, ou mesmo a outros artigos, não são por ele tratadas como nulidades, em análise sistemática do texto.

E as eventuais classificações doutrinárias existentes buscam explicar o Direito Positivo, facilitando sua inteligência por meio de agrupamentos em categorias didaticamente identificadas como relacionadas, e não para que o Direito Positivo a tais classificações se amolde ou vincule.

Em síntese, basta que o autuante promova o enquadramento legal da conduta praticada e a descreva no relatório fiscal, permitindo que a defesa e o julgador possam compreender as razões da autuação que, obviamente, se insuficientes, ensejariam a improcedência, e não a nulidade.

Arremate-se que, para que a falta de fundamentação acarretasse nulidade, ela deveria ser tamanha que impossibilitasse o próprio direito de defesa, incidindo o art. 59, II do Decreto nº 70.235/1972.

Não é o que se vê no presente processo.

No TVF anexo à autuação (fls. 2417 a 2484), são descritas e tipificadas todas as condutas imputadas à empresa, havendo sucessivas intimações e respostas, permitindo ampla compreensão e total acompanhamento do procedimento em curso, e que culmina na autuação, sendo clara a divergência jurídica entre os posicionamentos encampados pelo fisco e pela empresa, que serão analisados, no mérito, nos tópicos seguintes deste voto.

Não há divergência fática, mas apenas nas leituras jurídicas das partes sobre o que efetivamente ocorreu. O fisco não defende ser formalmente inválido ou inexistente um ou outro contrato, apenas informa que deve ser observada a realidade da operação, perante o fisco. Isto fica claro, por exemplo, na afirmação fiscal constante às fls. 2464/65 do TVF:

“A conclusão que se impõe, a partir do conjunto probatório analisado, é de que a empresa estrangeira e a empresa nacional, contratadas pela REPSOL, desempenharam, em conjunto, atividades formalmente contratadas de forma segregada, tendo como objetivo único a prestação de serviços de perfuração para a contratante. No caso examinado, o serviço de perfuração absorve o afretamento, visto que a prestação do serviço de perfuração é a atividade-fim, para a qual o afretamento é atividade-meio.”

(...) E a natureza dos pagamentos não é simples decorrência das cláusulas contratuais (já suficientes, neste caso, para afastar o conceito de afretamento autônomo), mas também, e principalmente, da realidade fática produzida no desempenho do contrato.

***E a realidade fática, no desempenho destes contratos concretos, é de que a atividade contratada é de prestação de serviços de sondagem e perfuração, com uso de sonda da contratada.**”
(grifo nosso)*

Ademais, a matéria de fundo, em discussão, é bem compreendida por todas as partes, e está presente em diversos contenciosos julgados por este tribunal (ao menos dezoito, nos últimos cinco anos, conforme busca ao sítio *web* do CARF, sendo dois deles referentes à própria recorrente, em contratos de 2009, inclusive para a unidade de perfuração “STENA DRILLMAX” - Acórdãos nº 3302-004.754, de 26/09/2017, e nº 2402-005.822, de 10/05/2017). Sobre tais precedentes, trataremos na análise de mérito, já cabendo destacar a conclusão à qual se chegou, em relação à alegação preliminar, de forma unânime, nos dois aqui especificamente mencionados, da mesma empresa, em contratos do mesmo gênero:

“AUTO DE INFRAÇÃO. MOTIVAÇÃO ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. VÍCIO DE NULIDADE. INEXISTÊNCIA. 1. A apuração da ocorrência do fato gerador dispensa o exame acerca da validade ou invalidade dos negócios jurídicos celebrados entre as partes. O lançamento não está motivado na invalidade dos contratos celebrados pela recorrente, mas na descon sideração do negócio aparente e na consideração do real negócio jurídico realizado pela autuada. 2. O lançamento prescinde da prévia declaração das causas de nulidade ou anulabilidade do negócio jurídico, porque a autoridade administrativa tem a prerrogativa de descon siderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. 3. A exaustiva descrição fática e a adequada fundamentação jurídica constantes do Termo de Verificação Fiscal (TVF) revela que não houve qualquer prejuízo ao direito de defesa da autuada.”

DECISÃO RECORRIDA. INEXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO. NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE. Não é passível de nulidade por contradição a decisão recorrida que, em consonância com

os motivos da autuação, entendeu que o lançamento do crédito tributário prescindia da expressa declaração de nulidade dos contratos de afretamento artificialmente engendrados.” (Acórdão 3302-004.754, REPSOL SINOPEC BRASIL SA, Rel Cons. José Fernandes do Nascimento, unânime em relação a estes itens, sessão de 26.set.2017) (grifo nosso)

“NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. CONTRADIÇÃO ENTRE OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. INEXISTÊNCIA. 1. **O lançamento não está motivado na invalidade dos negócios jurídicos celebrados pela recorrente, mas sim no que se entendeu ser a operação real.** 2. A autoridade administrativa tem competência para verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, de tal forma que o lançamento prescinde da verificação de causas de nulidade ou anulabilidade do negócio jurídico. 3. Diante da exaustiva narração fática e da extensa fundamentação jurídica constantes do Termo de Verificação Fiscal - TVF, a recorrente **não teve qualquer prejuízo ao seu direito de defesa.** 4. A utilização de fundamentação jurídica subsidiária não macula a autuação, porque busca viabilizar o lançamento sobre os valores pagos a título de afretamento, caso se entenda que tal atividade foi contratada de forma realmente autônoma. 5. **A decisão recorrida não é contraditória, pois, assim como o TVF, simplesmente entendeu que a apuração do fato gerador prescindiria da afirmação e verificação de que os contratos seriam nulos.**” (Acórdão 2402-005.822, REPSOL SINOPEC BRASIL SA, Rel Cons. João Victor Ribeiro Aldinucci, unânime em relação a estes itens, sessão de 10.mai.2017) (grifo nosso)

Além de endossarmos as considerações sobre a inexistência de nulidade no lançamento, fazemos coro ainda à conclusão de que não há relação necessária (nem contradição) entre a manutenção da argumentação fiscal (referente aos efeitos tributários dos contratos, diante da situação de fato evidenciada) e eventual declaração de invalidade formal dos contratos, pelo que rechaçamos também as alegações de nulidade da decisão de piso, no presente caso.

Da forma contratual bipartida adotada, em tese

Sustenta a recorrente, também, desde sua peça de defesa inaugural, que a estrutura contratual adotada (bipartida entre afretamento e prestação de serviços) não incorre em qualquer violação ao ordenamento jurídico (em referência especial à legislação civil e ao art. 110 do CTN), e é, inclusive, endossada pela própria Receita Federal na legislação do REPETRO (IN RFB nº 844/2008, art. 5º, § 3º), e que não houve simulação ou abuso de formas, sendo que a fiscalização não tem qualquer parâmetro ou *know-how* para comparar e refutar os preços constantes dos contratos de afretamento e de prestação de serviços.

Sobre a legislação do regime aduaneiro especial brasileiro de REPETRO, alega a recorrente que lhe socorre o disposto no art. 5º, § 3º, da IN RFB nº 844/2008 (que foi incluído pela IN RFB nº 941/2009, que acrescentou ainda um § 4º):²

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

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

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

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

(...)

§ 3º O fornecimento de bens pela pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º poderá estar previsto em contrato de afretamento, de aluguel, de arrendamento operacional ou de empréstimo, o qual deverá ter execução simultânea com o de prestação de serviços. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 941, de 25 de maio de 2009)

§ 4º Poderá ser habilitada ao Repetro empresa com sede no País formalmente designada pela pessoa jurídica de que trata o inciso I do § 1º, para promover a importação dos bens que sejam objeto de afretamento, de aluguel, de arrendamento operacional ou de empréstimo, desde que vinculados à execução de contrato de prestação de serviços celebrado entre elas, relacionado às atividades a que se refere o art. 1º. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 941, de 25 de maio de 2009)” (grifo nosso)

Ambos os parágrafos tiveram nova redação dada pela IN RFB nº 1070/2010, já vigente ao tempo dos períodos de apuração analisados na autuação (janeiro a dezembro de 2011). A IN RFB nº 1.070/2010 incluiu, ainda um § 7º ao art. 17 da IN RFB nº 844/2008, dando nova redação a seu inciso III (para adequação ao acréscimo do art. 461-A ao Regulamento Aduaneiro, pelo Decreto nº 7.296/2010):

“§ 3º Quando a pessoa jurídica contratada de que trata o inciso II do § 1º não for sediada no País, poderá ser habilitada ao Repetro a empresa com sede no País por ela designada para

² O REPETRO, esclareça-se, é um regime aduaneiro especial brasileiro que trata, entre outros, na importação, de suspensão da exigibilidade de tributos federais, para bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural (conforme artigos 458 a 462 do Regulamento Aduaneiro - Decreto no 6.759/2009). O REPETRO, assim, não se aplica à tributação de serviços, mas apenas à eventual tributação da mercadoria que permaneça no país, ainda que durante a realização de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização de que trata a Lei no 9.478/1997 (“Lei do Petróleo”).

promover a importação dos bens, observado o disposto na legislação específica.

§ 4º A pessoa jurídica designada deverá constar do contrato de prestação de serviço ou de afretamento por tempo.

(...)

Art. 17. A solicitação do regime será formulada mediante apresentação do Requerimento de Concessão do Regime (RCR), de acordo com o modelo constante do Anexo II à Instrução Normativa SRF nº 285, de 2003.

§ 1º O RCR deverá ser instruído com:

(...)

III - cópia do contrato de afretamento, de arrendamento operacional, de aluguel ou de empréstimo, para os bens constantes do Anexo Único à Instrução Normativa RFB nº 844, de 2008; e

(...)

§ 7º Na hipótese do § 3º do art. 5º, a empresa designada deverá apresentar, também, cópia do contrato de prestação de serviço firmado entre a concessionária ou autorizada e a contratada domiciliada no exterior.” (grifo nosso)

Das disposições extraídas das normas infralegais/procedimentais do REPETRO (e que, ainda que reformuladas, permanecem, de forma geral, na atual legislação que rege o regime, IN RFB nº 1.415/2013), decorre o reconhecimento da possibilidade de haver dois contratos, um referente ao arrendamento (dos bens admitidos no regime - embarcação e acessórios) e outro referente à prestação de serviços, inclusive vinculados, mormente em atividades como as previstas na Lei nº 9.478/1997, relacionadas a petróleo.

Ademais, as referências à legislação civil apontam para um mesmo sentido: a não proibição à bipartição dos contratos. Havendo efetivamente afretamento e prestação de serviços, podem os contratos ser bipartidos.

Nisso concordamos, em parte, com a declaração de voto, expressa na instância de piso, pelo julgador Murillo Lo Visco (fls. 3608 a 3622), que invoca como endosso a Solução de Consulta COSIT nº 225/2014, no sentido de que a prestação de serviços de sondagem, perfuração e exploração de poços de petróleo, contratada pela recorrente, poderia constar em contrato apartado do referente ao afretamento, ainda que ambos fossem vinculados. Obviamente, desde que refletissem a realidade da operação.

De fato, paupérrima seria a acusação fiscal se fosse limitada a afirmar que todo o objeto de ambos os contratos seria único, de prestação de serviços, simplesmente por ser proibida formalmente a bipartição (embora haja excertos da autuação que, lidos fora de contexto, poderiam apontar equivocadamente para tal linha de raciocínio).

Da mesma forma, seria de extrema pobreza a defesa se sustentasse que a simples possibilidade jurídica de existirem dois contratos bastaria para impedir que a fiscalização verificasse efetivamente a realidade da operação (e isso também pode ser extraído de leitura de excertos da defesa, descontextualizados).

No presente processo, o lançamento, repita-se, não tem como alicerce a impossibilidade formal de contratação bipartida, mas, ultrapassando tal discussão, como sugere a referida Solução de Consulta COSIT nº 225/2014, aqui também tomada como endosso de fundamento (e não como fundamento), a fiscalização efetivamente busca verificar a realidade da operação, e se esta é refletida na contratação formalmente bipartida.

Aliás, o fato de o fundamento da autuação ir além da simples forma contratual adotada resta patente também nas ementas dos dois julgamentos de casos anteriores da mesma empresa, aqui já reproduzidas, e que gozaram de assentimento unânime, no sentido de que o lançamento não foi motivado na invalidade dos negócios jurídicos celebrados pela recorrente, mas sim no que se entendeu ser a operação real.

Desse “ir além”, surge a menção a eventual “artificialismo”, suscitado pelo autuante. A existência ou não do “artificialismo” imputado é certamente elemento decisivo no presente contencioso, porque extrapola a simples discussão formal sobre a possibilidade de bipartição, conduzindo à análise da realidade da operação efetivamente praticada. É o labor que se empreende a seguir.

Da existência de artificialismo na bipartição contratual adotada

Sobre a possibilidade jurídica, em tese, da bipartição formal dos contratos, tratamos no tópico anterior, esclarecendo que o tema não se confunde com a análise da realidade da operação, no caso concreto, que extrapola o aspecto formal, e será aqui efetuada à luz dos elementos presentes nos autos e da legislação superveniente.

A fiscalização narra, após exposição de análises em relação a períodos anteriores, que, para 2011, foram verificadas remessas da recorrente à empresa estrangeira STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KFT – LUXEMBOURG BRANCH, no montante de R\$ 245.413.477,02, sem retenção de IRRF, e de R\$ 7.553.498,52 com retenção, tendo solicitado os contratos referentes aos pagamentos. Em resposta, a recorrente apresentou, em síntese, as informações sintetizadas no quadro de fl. 2431 (que resume ainda os tributos pagos em relação às operações):

Quadro 2. Resumo da resposta à Carta Demac/RJO/Dipac nº 079/2013 – pagamentos em favor da estrangeira STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KFT e tributos pagos

Natureza da Operação	IRRF	Pis	Cofins	CIDERE	Valor recebido pelo beneficiário
ALUGUEL DE EMBARCAÇÃO	-	-	-	-	245.413.477,02
ALUGUEL DE EQUIPAMENTO	350.150,90	-	-	-	1.974.462,77
SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS DIVERSOS	1.889.536,09	-	-	-	5.547.674,07
SERVIÇOS TÉCNICOS-PROFISSIONAIS	10.515,48	805,73	3.711,26	-	31.361,68
Totais	2.230.202,47	805,73	3.711,26	-	252.966.975,54

Ou seja, a recorrente informou que, dos R\$ 252.966.975,54 remetidos ao exterior, R\$ 245.413.477,02 se referiam a pagamento de aluguel de embarcação, e R\$

31.361,68 tratavam-se de remuneração de serviços técnicos profissionais, anexando, como justificativa, apenas cópias de contratos de câmbio (fls. 8 a 411).

Em nova intimação (fls. 412/413), a fiscalização solicitou os contratos referentes aos aluguéis e às prestações de serviços, recebendo, inicialmente, cópia do “contrato de afretamento de sonda de perfuração *offshore*” (tradução juramentada 4377/2013 - fls. 422 a 577), celebrado entre a recorrente e a empresa estrangeira STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KFT, depois complementado por apêndices (fls. 588 a 740).

Como o contrato de afretamento apresentado fazia referência a outro contrato, denominado de “contrato brasileiro de prestação de serviços de perfuração”, firmado na mesma data ou em data próxima, entre a recorrente e a STENA SERVICES BRAZIL LTDA, a fiscalização intimou novamente a empresa a apresentar tal contrato, e a detalhar a forma de contabilização das diferentes rubricas de pagamentos efetuados à empresa estrangeira (fls. 1032 a 1034).

Em resposta a recorrente apresentou cópia de “contrato de afretamento de sonda de perfuração *offshore*” (tradução juramentada 5205/2013 - fls. 1106 a 1371), seguido de “acordo de serviços de perfuração *offshore* no Brasil”, celebrado entre a recorrente e a empresa STENA SERVICES BRAZIL LTDA (fls. 1374 a 1584), detalhando a forma de contabilização às fls. 1588 a 1595.

A recorrente foi, então, reintimada a apresentar contrato de prestação de serviços com a empresa estrangeira que justificasse a remessa dos valores correspondentes, em 2011, e contrato de afretamento referente à primeira metade do ano, visto que somente foi apresentada contratação referente a afretamento firmada em julho/2011. Foi ainda demandada pelo fisco a apresentação das respectivas faturas e relatórios de medição referentes aos serviços (fls. 1596/1597). Em resposta, informou a empresa que (fl. 1598):

2. A REPSOL não possui um contrato de serviços firmado com a STENA DRILLMAX I KFT mas somente o contrato de afretamento entregue anteriormente o qual justifica os pagamentos efetuados em favor da STENA DRILLMAX I KFT no ano-calendário 2011.

E apresentou ainda a recorrente cópia de “contrato de afretamento de sonda de perfuração *offshore*” (tradução juramentada 1295/2009 - fls. 1648 a 1803), celebrado entre a recorrente e a empresa estrangeira STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KFT, declarada pela recorrente como sediada em Luxemburgo (apesar e nos contratos e nas remessas figurar a Hungria como destino das remessas - esclarecimentos às fls. 2459/2461), e cópia de “contrato de prestação de serviços de perfuração *offshore* no Brasil”, celebrado entre a recorrente e a empresa STENA SERVICES BRAZIL LTDA (tradução juramentada 4820/2013 - fls. 1813 a 2027), ambos datados de 2009. A empresa apresentou ainda tabela com faturas emitidas em 2011 (fls. 2028 a 2030) e cópias de faturas (fls. 2031 a 2318, 2384 a 2387, e 2390/2391), realizando o mesmo procedimento para notas fiscais emitidas para serviços prestados à STENA SERVICES BRAZIL LTDA. Agregou ainda a empresa tabela contendo bases de cálculo da CIDE (fls. 2396 a 2400).

Veja-se, que, até então, a fiscalização oportunizou à empresa o discernimento do que efetivamente se referia a afretamento e do que versava sobre prestação de serviços, em relação às remessas, buscando verificar qual era a efetiva realidade das operações.

E o fisco concluiu, após análise da documentação apresentada, que a operação efetuada, de fato, consistia em prestação de serviços, utilizando embarcação estrangeira, mormente, pelas seguintes razões:

- (1) o procedimento detectado reproduz o anteriormente adotado pela empresa, e autuado pelo fisco, em procedimentos diversos, sendo as autuações mantidas;
- (2) foram assinados “contratos de afretamento” - entre a autuada e a STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KFT - simultâneos a contratos de prestação de serviços - com a STENA SERVICES BRAZIL LTDA, ambas subsidiárias da STENA AB, empresa principal do Grupo STENA (relação entre as empresas detalhada às fls. 2438/2439), percebendo-se a estreita relação entre os contratos, havendo, no contrato de afretamento, disposições pertinentes à prestação de serviços de perfuração, e, no contrato de serviços, provisões relativas ao fornecimento da unidade afretada, sendo que nos contratos analisados, a rescisão do contrato de prestação de serviços acarreta a rescisão do contrato de afretamento;
- (3) da análise das cláusulas contratuais (fls. 2440 a 2450 – cláusulas 1.4, 1.6.1, “a”, 2.27, “c”, “iii”, e 7.5/C.A.-2009; cláusulas 7.5, 7.1.3, “d” e 11.5/C.S.-2009; cláusulas 1.4, 2.27 e 4.8/C.A.-2011; e cláusulas 1.2, 4.12.2, 7.5 11.5 e Anexo 12/C.S.-2011; além de cláusulas comuns), extrai-se a clara confusão entre o afretamento e os serviços prestados, concluindo-se que os contratos de afretamento e de serviços não podem ser considerados isoladamente, não só porque vigoraram simultaneamente, mas porque definiram relações jurídicas interligadas, cujo efeito tributário é preciso ponderar;
- (4) em resposta a intimação, revelou a autuada que os pagamentos efetuados ao amparo do contratos de afretamento com a STENA DRILLMAX justificam a totalidade dos pagamentos, tanto a título de aluguel como de serviços;
- (5) na ausência de repartição contratual expressa dos pagamentos, e diante da divisão efetuada pela empresa, na qual a quase totalidade destinou-se a aluguel de embarcação, a natureza dos pagamentos pode ser investigada a partir das faturas comerciais (fls. 2451 a 2458), nas quais se percebe que a pessoa que assina como representante da STENA DRILLMAX consta na DIPJ da STENA BRAZIL como administrador com vínculo empregatício, e que faturas tidas como de aluguel possuem pagamentos nitidamente vinculados a prestação de serviços técnicos, como sondagem e perfuração;
- (6) a realidade fática, no desempenho destes contratos concretos, é de que a atividade contratada é de prestação de serviços de sondagem e perfuração, com uso de sonda da contratada, pois o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados, e entender o contrário seria admitir, por exemplo, que uma empresa contratada para a retirada de entulho de uma obra cobrasse um valor pela retirada e outro pelo uso do seu caminhão de entulho - não se pode perder de vista que,

neste caso concreto, a unidade de perfuração/sondagem/exploração pertence ao grupo econômico contratado para prestar os serviços de perfuração/sondagem/exploração;

- (7) a empresa STENA BRAZIL, contratada para prestar os serviços, não dispunha de pessoal próprio suficiente para prestá-los, contrariando expressa exigência do contrato (cláusula 3.7/C.S.-2009); e
- (8) os pagamentos efetuados em favor da empresa estrangeira correspondem, de fato, à remuneração por serviços prestados, sujeita à incidência do IRRF e da CIDE, e, e em razão da natureza técnica dos serviços, sujeitam-se também à incidência de PIS-Importação e COFINS-Importação.

Quanto a haver autuações anteriores, sob o mesmo fundamento, mantidas pelas instâncias julgadoras, cabe encarar tal informação como precedente jurisprudencial, e não como prova de existência de irregularidade.

De fato, já destacamos que foram identificados, em busca ao sítio *web* do CARF, dezoito julgamentos sobre temas conexos (seja de PIS/COFINS, de IRPJ, IRRF ou CIDE), nos últimos cinco anos, dos quais dezesseis debatem eventual artificialismo na bipartição dos contratos.

E, desses dezesseis, dois analisam exatamente contratos da recorrente, e que abrangem bipartições referentes à sonda da STENA DRILLMAX: os já mencionados Acórdãos nº 3302-004.754, de 26/09/2017 (CIDE/2009), e nº 2402-005.822, de 10/05/2017 (IRRF/2009), que chegam, basicamente, às seguintes conclusões, majoritariamente:

“CONTRATO DE AFRETAMENTO DE SONDA DE PERFURAÇÃO VINCULADO A CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO, PRODUÇÃO E PERFURAÇÃO DE POÇO DE PETRÓLEO. REAL NATUREZA DOS PAGAMENTOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS. INCIDÊNCIA DA CIDE. POSSIBILIDADE. 1. Para fins tributários, prevalece a natureza real do negócio jurídico realizado e não a declaração formal contida nos instrumentos contratuais. Segundo os fatos comprovados nos autos, o único contrato existente foi o de prestação de serviços de exploração, produção e perfuração de poços de petróleo, embora, formalmente, tenham sido firmados dois contratos, um de afretamento da sonda de perfuração e outro de prestação de serviços, bipartidos com o único propósito de evitar a incidência da CIDE. 2. Se o fornecimento da embarcação, aparelhada com os equipamentos necessários, é parte integrante e indissociável do real contrato prestação dos serviços de prospecção e perfuração de poços de petróleo, os valores remetidos ao exterior a título de remuneração dos mencionados serviços sujeitam-se à incidência da CIDE e integram a base de cálculo da referida contribuição.” (Acórdão 3302-004.754, REPSOL SINOPEC BRASIL SA, Rel Cons. José Fernandes do Nascimento, maioria, em relação ao tema, vencido o Cons. Walker Araújo, sessão de 26.set.2017) (grifo nosso)

“CONTRATOS DE AFRETAMENTO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REALIDADE MATERIAL. NEGÓCIO JURÍDICO ÚNICO. PRINCÍPIO NEGOCIAL. IRRF. INCIDÊNCIA. ALÍQUOTA APLICÁVEL. 15%. 1. A verificação da ocorrência do fato gerador dispensa o exame acerca da validade ou invalidade dos negócios jurídicos celebrados pela recorrente. 2. As circunstâncias e as peculiaridades do caso concreto demonstram que os serviços absorveram o afretamento. Este se constituiu em mera atividade-meio. 3. Os pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras corresponderam, de fato, à remuneração por serviços prestados. 4. A divisão entre afretamento e prestação de serviços foi meramente formal. 5. O que importa para o direito tributário é a realidade dos fatos, e não a aparente realidade resultante dos contratos, mormente porque o princípio da realidade sobrepõe-se ao aspecto formal, considerados os elementos tributários. 6. Deve ser analisada a essência do fato gerador, pois nem mesmo importa a sua forma de exteriorização (princípio negocial ou Geschäftsprinzip), observadas as exceções estabelecidas na própria legislação. 7. A recorrente estava obrigada a fazer a retenção do IRRF, na dicção dos arts. 682, 685 e 708 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR. 8. Os pagamentos foram realizados em favor de empresas situadas no exterior, os quais se destinaram a remunerar serviços técnicos, sendo aplicável a alíquota de 15% resultante da combinação do art. 708 do Regulamento com o art. 3º da MP 2.159-70/2001.” (Acórdão 2402-005.822, REPSOL SINOPEC BRASIL SA, Rel Cons. João Victor Ribeiro Aldinucci, maioria, em relação a estes itens, vencidos os Cons. Theodoro Vicente Agostinho e Bianca Felícia Rothschild, sessão de 10.mai.2017) (grifo nosso)

Em outros julgamentos, já havia se manifestado o CARF (inclusive com a presença deste relator) sobre contratos bipartidos, em relação à sonda da STENA DRILLMAX - Acórdãos nº 3403-002.702, de 29/01/2014 (CIDE/2008), nº 3302-003.095, de 15/03/2016 (CIDE/2009) e nº 2202-003.063, de 09/12/2015 (IRRF/2010):

“CONTRATO DE “AFRETAMENTO” DE PLATAFORMAS DE PETRÓLEO. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PRODUÇÃO E PROSPECÇÃO DE PETRÓLEO. NATUREZA DOS PAGAMENTOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS. A bipartição dos serviços de produção e prospecção marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação (navios-sonda, plataformas semissubmersíveis, navios de apoio à estimulação de poços e unidades flutuantes de produção, armazenamento e transferência) e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções. O fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual os pagamentos efetuados ao amparo dos contratos ditos de “afretamento” sujeitam-se à incidência da Contribuição.” (Acórdão 3403-002.702, PETROBRAS, Rel Cons. Alexandre

Kern, qualidade, em relação a estes itens, vencidos os Cons. Domingos de Sá Filho, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz, sessão de 29.jan.2014) (grifo nosso)

“ARTIFICIALIDADE DA BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE “AFRETAMENTO” DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. REALIDADE MATERIAL. CONTRATO ÚNICO. A bipartição dos serviços de exploração marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação e de prestação de serviços propriamente dita nos casos é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções. O fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual se trata de um único contrato de prestação de serviços.” (Acórdão 3302-003.095, PETROBRAS, Rel Cons. Domingos de Sá Filho, maioria, em relação a estes itens, vencidos os Cons. Domingos de Sá Filho, Walker Araújo e Lenisa Prado, sessão de 15.mar.2016) (grifo nosso)

“ARTIFICIALIDADE DA BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE “AFRETAMENTO” DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. REALIDADE MATERIAL. CONTRATO ÚNICO. A bipartição dos serviços de exploração marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções. O fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual se trata de um único contrato de prestação de serviços.” (Acórdão 2202-003.063, PETROBRAS, Rel Cons. Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, maioria, em relação a estes itens, vencidos os Cons. Martin da Silva Gesto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e José Alfredo Duarte Filho, sessão de 09.fev.2015) (grifo nosso)

Existem, contudo, precedentes referentes a outras e empresas e a outros contratos, com situações fáticas sensivelmente distintas, tanto em sentido favorável às alegações do fisco (Acórdãos nº 2402-005.452, de 17/08/2016 - IRRF/2009, nº 3201-003.022, de 25/07/2017 - CIDE/2009, 1402-002.276, de 15/08/2017 – IRPJ 2010-3, nº 3302-004.822, de 24/10/2017 - CIDE/2008, nº 3302-005.383, de 17/04/2018 – PIS/COFINS 2008-9, nº 2202-004.581, de 03/07/2018 – IRRF/2011, e nº 2301-005.520, de 08/08/2018 - IRRF/2009), quanto em sentido contrário (Acórdãos nº 2401-005.149, de 05/12/2017 - IRRF/2008, nº 3201-003.150, de 26/09/2017 - COFINS/2009-10, e nº 3301-004.591 e 592, de 19/06/2018 - PIS/COFINS e CIDE/2011 - serviços de manutenção e operação).

Assim, embora seja majoritário, no CARF, o posicionamento, em geral, pelo artificialismo nas bipartições contratuais da espécie, e unânime, nas operações encontradas que envolvem a sonda da STENA DRILLMAX (que possuem, basicamente, a mesma estrutura contratual), há que se endossar que tais posicionamentos, apesar de operarem como relevantes precedentes, não dispensam a análise individualizada das imputações decorrentes do caso concreto.

Conforme narra a fiscalização, os contratos de afretamento foram assinados entre a recorrente e a STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KFT, em 07/08/2009 e 14/07/2011, e são simultâneos aos contratos de prestação de serviços celebrados com a STENA SERVICES BRAZIL LTDA, ambas subsidiárias da STENA AB, empresa principal do Grupo STENA. A relação entre as empresas detalhada às fls. 2438/2439, e não questionada especificamente pela recorrente, revela que, conforme DIPJ da prestadora de serviços, em 2011, a recorrente foi a única cliente da STENA SERVICES BRAZIL LTDA, que não dispunha de estrutura de equipamentos ou pessoal para prestar os serviços contratados, contando apenas com 5 funcionários, todos de nacionalidade inglesa, dos quais 4 se inscreveram no cadastro CPF em 2009, ano dos primeiros contratos de afretamento entre o grupo STENA e a recorrente (aliás, tal situação está em desconformidade com a cláusula 3.7 do contrato de prestação de serviços de 2009, havendo cláusula idêntica no contrato de 2011 (3.7.1), pois o “pessoal-chave”, que deveria ser composto de funcionários permanentes da contratada, era, em verdade, composto por cinco funcionários cedidos pela empresa estrangeira).

Assim, passam a existir evidências de que a recorrente, pretendendo contratar serviços de perfuração em área licenciada, recorreu ao Grupo STENA, que prestou os desejados serviços com sua sonda STENA DRILLMAX, sendo o fornecimento da unidade parte integrante da prestação de serviços.

Compulsando os contratos, a fiscalização destaca que existem, no contrato de afretamento, disposições pertinentes à prestação de serviços de perfuração, e, no contrato de serviços, provisões relativas ao fornecimento da unidade afretada, sendo que nos contratos analisados, a rescisão do contrato de prestação de serviços acarreta a rescisão do contrato de afretamento.

A fiscalização afirma que, da análise das cláusulas contratuais (fls. 2440 a 2450 – cláusulas 1.4, 1.6.1, “a”, 2.27, “c”, “iii”, e 7.5/C.A.-2009; cláusulas 7.5, 7.1.3, “d” e 11.5/C.S.-2009; cláusulas 1.4, 2.27 e 4.8/C.A.-2011; e cláusulas 1.2, 4.12.2, 7.5, 11.5 e Anexo 12/C.S.-2011; além de cláusulas comuns), extrai-se a clara confusão entre o afretamento e os serviços prestados, concluindo-se que os contratos de afretamento e de serviços não podem ser considerados isoladamente, não só porque vigoraram simultaneamente, mas porque definiram relações jurídicas interligadas, cujo efeito tributário é preciso ponderar.

Verifiquemos a referidas disposições contratuais, entre outras, semelhantes, nos contratos de 2009 e 2011, de afretamento e de prestação de serviços:

“Contrato de afretamento de sonda de perfuração <i>offshore</i>” (tradução juramentada 1295/2009 - fls. 1648 a 1803), celebrado entre a recorrente (“contratante”) e a empresa estrangeira STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KFT /2009	“Contrato de afretamento de sonda de perfuração <i>offshore</i>” (tradução juramentada 5205/2013 - fls. 1106 a 1371, celebrado entre a recorrente (“contratante”) e a empresa estrangeira STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KFT /2011
---	--

CONTRATO celebrado no dia 7 de agosto de 2009. ENTRE: STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KFT, sociedade constituída e organizada de acordo com as leis da HUNGRIA com escritório registrado em Ady Endre u. 15. -2724 , Hungria (doravante denominada "CONTRATADA"); e (2) REPSOL BRASIL S.A., sociedade constituída e organizada de acordo com as leis do Brasil, com sede na Praia de Botafogo nº 300 - 7º andar, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas sob o número 02.270.689/0001-	Este CONTRATO é celebrado em [em manuscrito: 14 de julho de 2011: ----- (1) STENA DRILLMAX I (Hungria) KFT, sociedade constituída e existente sob as leis da HUNGRIA com sede em Ady Endre u. 15. -2724 Ujlengyel, Hungria (a "CONTRATADA"); e ----- (2) REPSOL SINOPEC BRASIL S.A., sociedade constituída sob as leis do Brasil, com sede na Praia de Botafogo nº 300 - 7º andar, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica nos termos do parágrafo 02.270.689/0001-08 ("SOCIEDADE"); ----- Cada uma constitui uma "PARTE", e em conjunto "PARTES"
Objeto Contratual Para dar apoio às suas atividades petrolíferas na ÁREA AUTORIZADA, a CONTRATANTE contrata a CONTRATADA e a CONTRATADA concorda em fornecer a SONDA, conforme definido no Apêndice 4 nos termos e condições previstos no presente CONTRATO.	Em apoio às suas atividades petrolíferas na ÁREA LICENCIADA, a SOCIEDADE confia à CONTRATADA e a CONTRATADA se dispõe a fornecer a SONDA conforme definido no Anexo 4, nos termos e condições deste CONTRATO. -----
Entretanto, as PARTES reconhecem que este CONTRATO deverá ser cumprido simultaneamente com o CONTRATO DE SERVIÇOS DE PERFURAÇÃO OFFSHORE NO BRASIL. ----- Em caso de rescisão, suspensão ou evento de força maior previsto no artigo 7 do CONTRATO DE SERVIÇOS DE PERFURAÇÃO OFFSHORE NO BRASIL, a CONTRATANTE terá o direito de rescindir, suspender ou reivindicar disposições de FORÇA MAIOR também neste CONTRATO.	SERVIÇOS DE PERFURAÇÃO OFFSHORE BRASILEIRO. ----- Em caso de rescisão, suspensão ou caso de FORÇA MAIOR nos termos da cláusula 7 do CONTRATO DE SERVIÇOS DE PERFURAÇÃO OFFSHORE BRASILEIRO, a SOCIEDADE tem o direito de cancelar, suspender ou reclamar FORÇA MAIOR também neste CONTRATO (conforme o caso). -----
a) É facultado à CONTRATANTE ceder este CONTRATO e/ou sublocar a SONDA para qualquer AFILIADA da CONTRATANTE e/ou para qualquer (quaisquer) PARTICIPANTE(S) atual(is) ou futuro(s) e/ou suas AFILIADAS; e/ou com o consentimento da CONTRATADA, para qualquer TERCEIRO, sendo que tal consentimento não deverá ser postergado ou negado sem motivos plausíveis. Caso esta AFILIADA da CONTRATANTE não	a) a SOCIEDADE tem o direito de ceder este CONTRATO e / ou sublocar a SONDA a qualquer AFILIADA da SOCIEDADE e / ou a qualquer PARTICIPANTE(S) presente(s) ou futuro(s) e / ou suas AFILIADAS; e / ou com o consentimento da CONTRATADA a qualquer TERCEIRO, e tal consentimento não será retido ou atrasado. Caso
iii) Com relação à execução do AFRETAMENTO, a CONTRATADA irá redigir e entregar para a SOCIEDADE no final de cada dia do PERÍODO OPERACIONAL um Relatório Diário do Sondador no formulário padrão da International Association of Drilling Contractors ("IADC"). Os Relatórios Diários serão aprovados e assinados pelo REPRESENTANTE DA CONTRATADA e entregues para o REPRESENTANTE DA SOCIEDADE para aprovação pela SOCIEDADE. -----	iii) Em relação à execução do AFRETAMENTO, a CONTRATADA escreverá e fornecerá à SOCIEDADE no final de cada dia do PERÍODO OPERACIONAL o Relatório Diário de Perfuração no formulário padrão da Associação Internacional de Contratadas de Perfuração ("IADC"). Os relatórios diários serão aprovados e assinados pelo REPRESENTANTE DA CONTRATADA e entregues ao REPRESENTANTE DA SOCIEDADE para aprovação pela SOCIEDADE. -----

Processo nº 16682.722933/2015-54
Acórdão nº 3401-005.921

S3-C4T1
Fl. 3.975

“Contrato de prestação de serviços de perfuração <i>offshore</i> no Brasil”, celebrado entre a recorrente e a empresa STENA SERVICES BRAZIL LTDA (tradução juramentada 4820/2013 - fls. 1813 a 2027) / 2009	“Acordo de serviços de perfuração <i>offshore</i> no Brasil”, celebrado entre a recorrente e a empresa STENA SERVICES BRAZIL LTDA (tradução juramentada sn/2011 - fls. 1374 a 1584) / 2011
Este CONTRATO é celebrado no dia 7 de Agosto de 2009 - ----- ENTRE: ----- ----- (1) REPSOL BRASIL S.A., uma sociedade constituída e existente de acordo com as leis do Brasil, com sede na Praia de Botafogo nº 300 - Piso 71º andar, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, inscrita no CNPJ sob o nº 02.270.689/0001-08, (“SOCIEDADE”; e ----- ----- (2) STENA SERVICES BRAZIL LTDA., uma sociedade constituída e existente de acordo com as leis do Brasil, com sede na Praia de Botafogo 501, Torre Corcovado, Centro Mourisco, Bloco B - 2º andar, Parte, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, inscrita no CNPJ sob o nº 03.713.668/0001-74 (“CONTRATADA”); -----	(1) REPSOL SINOPEC BRASIL S.A., uma CONTRATANTE constituída e existente sob as leis do Brasil, e possuindo um escritório na Praia de Botafogo nº 300 - 7º andar, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, inscrita na Secretaria da Receita Federal sob o CNPJ nº 02.270.689/0001-08, (“CONTRATANTE”); e ----- ----- (2) STENA SERVICES BRAZIL LTDA., uma SOCIEDADE constituída e existente sob as leis do Brasil, com escritório registrado na Praia de Botafogo 501, Torre Corcovado, Centro Mourisco, Bloco B - 2º andar Parte, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, inscrita na Secretaria da Receita Federal sob o CNPJ nº -----
1.1 Objeto deste CONTRATO ----- ----- Em suporte de suas atividades petrolíferas na ÁREA AUTORIZADA, a SOCIEDADE desde já confia à CONTRATADA e a CONTRATADA se compromete, neste ato, a executar os SERVIÇOS na SONDA, tal como definido no Anexo 4, Parte 1, nos termos e condições do presente CONTRATO -----	1.1 Objeto deste CONTRATO ----- ----- Como apoio às suas atividades petrolíferas na ÁREA DE CONCESSÃO, a CONTRATANTE por meio deste incumbe a CONTRATADA e a CONTRATADA por meio deste concorda em executar os SERVIÇOS conforme definido no Anexo 4 Parte 1 sob os termos e condições deste CONTRATO, na SONDA -----
As partes reconhecem que este CONTRATO deve ser realizado simultaneamente com o Contrato de Afretamento de Sonda de Perfuração offshore. ----- ----- Em caso de rescisão, suspensão ou caso de força maior nos termos da Cláusula 7 do CONTRATO de Afretamento de Sonda de Perfuração offshore, a SOCIEDADE terá motivos para encerrar, suspender ou alegar motivo de força maior nos termos deste CONTRATO. -----	Entretanto, as PARTES reconhecem que este CONTRATO deverá ser executado simultaneamente com o CONTRATO PARA FRETAMENTO DA SONDA DE PERFURAÇÃO OFFSHORE. ----- ----- Em caso de término, suspensão ou evento de força maior sob a cláusula 7 do CONTRATO PARA FRETAMENTO DA SONDA DE PERFURAÇÃO OFFSHORE, a CONTRATANTE também tem o direito de terminar, suspender ou pleitear FORÇA MAIOR neste CONTRATO. -----
d) Na conclusão da execução dos SERVIÇOS, a SOCIEDADE deverá devolver a SONDA em uma condição tão boa como quando esta foi tomada pela SOCIEDADE, com a exceção do desgaste normal. -----	b) A CONTRATANTE concorda em pagar à CONTRATADA todos os custos razoáveis documentados e despesas legais incorridas pela CONTRATADA para fechar o seu Escritório no Brasil na eventualidade de que tal fechamento ocorra em continuação direta à Data de Término da CONTRATANTE. -----

A CONTRATADA se compromete a não criar ou fazer qualquer ato, ação ou coisa que resultaria na criação de qualquer ônus sobre OS EQUIPAMENTOS da CONTRATADA, prevenindo (ou que poderiam de alguma forma impedir) a CONTRATADA de executar os SERVIÇOS de forma diligente e de acordo com este CONTRATO, e/ou que poderia dificultar o exercício adequado pela SOCIEDADE de seus direitos nos termos das disposições do período de transição para o incumprimento da CONTRATADA. Para evitar qualquer dúvida, o disposto nesta cláusula não impede a CONTRATADA ou qualquer de seus afiliados de efetuar a concessão de títulos em relação à SONDA, no que diz respeito a algum financiamento no curso normal dos negócios. -----	CONTRATADA compromete-se a não criar ou realizar qualquer ato, ação ou coisa que resultaria na criação de qualquer gravame sobre EQUIPAMENTO DA CONTRATADA que impeça (ou que poderia de alguma forma impedir) a CONTRATADA de executar os serviços com diligência e de acordo com este contrato e/ou que possa prejudicar o bom exercício da CONTRATANTE de seus direitos sob disposições de retomada para inadimplência da CONTRATADA. Para evitar dúvidas, o acima disposto não impede que a CONTRATADA ou qualquer uma de suas afiliadas ofereça garantias com relação à PLATAFORMA com relação a financiamento no desenvolvimento normal de negócios-----
---	---

As disposições contratuais em comento estabelecem, inequivocamente, que os contratos (de afretamento, entre recorrente e a empresa estrangeira, e de prestação de serviços, entre a recorrente e empresa nacional do mesmo grupo da estrangeira) são vinculados (com execução simultânea e interdependência), e que a rescisão no contrato de serviços ocasiona o direito de rescisão do contrato de afretamento (diga-se, entre pessoas jurídicas distintas, inclusive de nacionalidade diversa).

Essa mescla entre os contratos se converte um primeiro sinal de artificialismo quando se percebe que a própria remuneração dos contratos obedece a critérios pouco compatíveis com os objetos, dificultando o discernimento de qual parcela de pagamento se referiria a um ou outro contrato.

Na cláusula 2.27, “c”, iii do contrato de afretamento de 2009 (e também do contrato de 2011), estabelece-se a que a remuneração do afretamento decorre dos serviços de sondagem/perfuração, mais precisamente de relatórios diários do sondador, o que contribui para a referida mescla dificultadora de discernimento.

Na cláusula 1.6.1, “a” do contrato de afretamento de 2009, há, por exemplo, previsão para que a contratada (“STENA DRILLMAX I - HUNGARY - KFT”) realize para a contratante (recorrente) ou sua filiada, serviços em outra área de permissão, no caso de cessão ou sublocação, o que não parece pertinente a um contrato de afretamento, ainda que sua execução se vincule a outro.

Na cláusula 7.1.3, “d” do contrato de afretamento de 2009 também está presente a mescla entre as empresas/atividades, sob a denominação “SOCIEDADE”, ocorrendo o mesmo fenômeno, na cláusula 1.2 do contrato de serviços de 2011, sob a denominação “Grupo da Contratada”, assim definido:

GRUPO DA CONTRATADA significa qualquer uma das CONTRATADAS, suas SUBCONTRATADAS, a SONDA e os armadores da SONDA, sua AFILIADA e as respectivas AFILIADAS dela e os respectivos diretores, oficiais, empregados, agentes e convidados de qualquer um dos mencionados acima, conforme o caso, mas não inclui qualquer membro do GRUPO DA CONTRATANTE.-----

A mescla/confusão está bem retratada, ainda, pela fiscalização, nas cláusulas 4.12.2 e 11.5 do contrato de serviços de 2011, e na existência de diversas cláusulas que são comuns aos contratos de afretamento e de prestação de serviços.

Há ainda, no Anexo 12 do Contrato de prestação de serviços de 2011, quadro em que figuram lado a lado as empresas “STENA SERVICES”, a recorrente, e a empresa “STENA HUNGARY” (que sequer é parte naquele contrato):

----- ANEXO 12 -----

PLANILHA DE PREÇO UNITÁRIO-----

PLANILHA DE PREÇO UNITÁRIO	DO CONTRATO CONTRATO DE SERVIÇOS DE OPERAÇÃO OFFSHORE NO BRASIL
OBJETIVO: AFRETAMENTO E SERVIÇOS DE UNIDADE DE POSICIONAMENTO DINÂMICO.	
LOCAL DE OPERAÇÃO: ÁGUAS BRASILEIRAS DELIMITADAS PELAS COORDENADAS GEOGRÁFICAS DE ACORDO COM AS CONCESSÕES DETIDAS PELA REPSOL SINOPEC BRASIL S.A JUNTO À AGÊNCIA NACIONAL DE PETRÓLEO, GÁS E BIOCOMBUSTÍVEIS (ANP).	
NOME DA UNIDADE: STENA DRILLMAX 1	
NOME DA SOCIEDADE: REPSOL SINOPEC BRASIL S.A, STENA SERVICES AND STENA HUNGARY	

Cite-se a afirmação fiscal de que a empresa, em resposta a intimação, revelou que os pagamentos efetuados ao amparo dos contratos de afretamento com a STENA DRILLMAX justificam a totalidade dos pagamentos, tanto a título de aluguel como de serviços. Tal afirmação endossa a conclusão no sentido de mescla denotadora de artificialismo, pois mesmo os valores que seriam destinados a remunerar serviço foram remetidos à empresa estrangeira que figura no contrato de afretamento.

Diante da dificuldade em discernir a que se referiam os pagamentos (afretamento ou prestação de serviços), a fiscalização buscou, inicialmente, apartar as rubricas, intimando a empresa a detalhar/individualizar os pagamentos, o que foi feito por meio de planilhas e contratos de câmbio. Como tais documentos continham descrições genéricas, partiu a fiscalização, em homenagem à verdade material, para as faturas comerciais (*invoices*).

E aí já verificou uma anomalia preliminar, pois grande parte das *invoices* continham assinatura de Keith Ernest George Burrows (qualificado como “*rig manager stena drillmax*”) e de Adrian Charles Beevers (como “*rig manager stena services brazil ltda*”). Ocorre que Keith Ernest George Burrows, de nacionalidade inglesa, consta da DIPJ de “STENA SERVICES BRAZIL”, como administrador com vínculo empregatício, tal qual Adrian Charles Beever, também de nacionalidade inglesa.

Verifica, assim, a fiscalização, que *invoices* enviadas à recorrente para cobrança de valores vinculados ao contrato de afretamento, a serem pagos à empresa estrangeira, exibem a assinatura de funcionário da empresa nacional contratada para prestação de serviços.

Ademais, em *invoices* identificadas como “aluguel de embarcação”, os valores cobrados, conforme contratos e pagamentos, eram vinculados à eficiência e à produtividade da prestação de serviços de sondagem e perfuração. Tanto a remuneração do afretamento quanto a remuneração pela prestação de serviços são calculadas em taxas diárias, multiplicadas pelo número de dias de operação da sonda (e, mesmo em casos de incidentes que afetam a produtividade, ambas as taxas diárias são reduzidas no mesmo percentual).

As *invoices* referentes a remessas indicadas como “aluguel de equipamentos” informam taxas diárias que não têm relação com as taxas diárias do afretamento, e mencionam terceiros, fornecedores, e se referem a equipamentos necessários à prestação de serviços, que não pertenciam originalmente à sonda.

E as *invoices* relativas a “serviços técnico-profissionais” e “serviços administrativos” representam o ressarcimento à “STENA” por serviços diversos (elaboração de planos de emergência em caso de poluição, inspeção técnica, limpeza de tanques, manutenção e reposição de equipamentos, entre outros), executados por terceiros (refaturamento / “*rebill*”), no Brasil, sendo a “STENA” remunerada com percentuais de 2%, 5% e 10%, conforme previsto em cláusulas contratuais.

Conclui o fisco, no cenário exposto, que a realidade fática, na execução destes contratos concretos, é de que a operação corresponde a prestação de serviços de sondagem e perfuração, com uso de sonda da contratada, pois o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados.

Isso não implica, enfatize-se, descaracterização formal de um contrato, ou sua invalidade perante as partes, mas apenas da oposição de seus efeitos ao fisco, diante da realidade detectada, e do artificialismo da bipartição. E não está o fisco a alterar conceitos de direito privado, presentes na legislação civil, o que é vedado pelo art. 110 do CTN, mas exatamente a aplicar tais conceitos à realidade evidenciada, e que não corresponde à formalmente descrita.

Improcedentes, assim, os argumentos de defesa no sentido de que deveria a fiscalização, necessariamente, afastar a validade jurídica dos contratos para efetuar o lançamento. Assim como são as partes livres para contratar, sob a denominação e a forma por elas eleita, tais contratações devem refletir a realidade das operações pactuadas. E, se verifica a fiscalização que não refletem, e que os efeitos fiscais da real operação são diversos, cabível o lançamento.

Como se destaca de excertos dos julgados deste CARF em relação à mesma recorrente, a substância prevalece sobre a forma:

“(…). 1. Para fins tributários, prevalece a natureza real do negócio jurídico realizado e não a declaração formal contida nos instrumentos contratuais. Segundo os fatos comprovados nos autos, o único contrato existente foi o de prestação de serviços de exploração, produção e perfuração de poços de petróleo, embora, formalmente, tenham sido firmados dois contratos, um de afretamento da sonda de perfuração e outro de prestação de serviços, bipartidos com o único propósito de evitar a incidência (...). 2. Se o fornecimento da embarcação, aparelhada com os equipamentos necessários, é parte integrante e indissociável do real contrato prestação dos serviços (...) sujeitam-se à incidência (...)” (Acórdão 3302-004.754, REPSOL SINOPEC BRASIL SA, Rel Cons. José Fernandes do Nascimento, maioria, em relação ao tema, vencido o Cons. Walker Araújo, sessão de 26.set.2017) (grifo nosso)

“(…). 2. As circunstâncias e as peculiaridades do caso concreto demonstram que os serviços absorveram o afretamento. Este se constituiu em mera atividade-meio. 3. Os pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras corresponderam, de fato, à remuneração por serviços prestados. 4. A divisão entre afretamento e prestação de serviços foi meramente formal. 5. O que importa para o direito tributário é a realidade dos fatos, e não a aparente realidade resultante dos contratos, mormente porque o princípio da realidade sobrepõe-se ao aspecto formal, considerados os elementos tributários. 6. Deve ser analisada a essência do fato gerador, pois nem mesmo importa a sua forma de exteriorização (princípio negocial ou Geschäftsprinzip), observadas as exceções estabelecidas na própria legislação. (...)” (Acórdão 2402-005.822, REPSOL SINOPEC BRASIL SA, Rel Cons. João Victor Ribeiro Aldinucci, maioria, em relação a estes itens, vencidos os Cons. Theodoro Vicente Agostinho e Bianca Felícia Rothschild, sessão de 10.mai.2017) (grifo nosso)

Em sua defesa, a recorrente sustenta ainda que há diferenças entre os contratos de afretamento e de prestação de serviços, e que a fiscalização não tem qualquer parâmetro ou *know-how* para comparar e refutar os preços constantes dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, muito menos quando se vale de um método comparativo, que avalia os valores de uma espécie de contrato em relação à outra, e que não houve simulação, nem abuso de formas (fundado no art. 116, parágrafo único, do CTN, que demanda regulamentação).

Assim, ao invés de refutar especificamente as alegações fiscais, a empresa defende-se de forma genérica, desqualificando a análise jurídica efetuada pela fiscalização sob o pretexto de que o fisco não tem parâmetro / *know-how* para comparar e refutar preços, quando a própria defesa não detalha porque tal parâmetro adotado estaria incorreto, e qual seria, de fato, o correto.

Enquanto a fiscalização apresenta elementos objetivos para apontar para suas conclusões, a defesa desqualifica genericamente tais elementos, sem atacá-los individualizadamente.

Não há observações específicas, na defesa, sobre a mão-de-obra empregada na prestação de serviços, sobre as faturas de arrendamento assinadas por representante da empresa prestadora de serviços, ou sobre o fato de pagamento de serviços ter sido objeto de remessa ao exterior.

No mais, caminha a defesa no sentido de buscar estender alargadamente ao caso em análise o teor da Súmula Vinculante nº 31, do STF, que trata de “ISS” sobre locação de bem móvel: *“É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.”*

Além de se estar tratando no presente processo de espécie tributária distinta, cabe transcrever excerto do debate sobre a aprovação da referida Súmula, com conteúdo que remete a situação relacionada à realidade fática encontrada nestes autos, e demonstra a inaplicabilidade da súmula à hipótese que aqui se está a analisar.

A proposta de texto para a citada Súmula, inicialmente, era: *“É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis dissociadas da prestação de serviços”*.

Durante os debates, o Ministro Cezar Peluso propôs a retirada da parte final, por entendê-la desnecessária. Quanto à supressão, manifestou preocupação o Ministro Joaquim Barbosa:

“O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA – Eu não vejo prejuízo na supressão dessa expressão. A minha preocupação foi em relação àquelas situações em que a prestação de serviço vem escamoteada sob a forma de locação. Por exemplo: locação de maquinário, e vem o seu operador. Nessa hipótese, muito comum.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO - Então, esse caso aí é a prestação de serviços típica, não é a locação de móvel como tal.”

Seguiram-se os debates, entendendo a Ministra Carmen Lúcia que deveria ser suprimida a parte final, até para cobrir exatamente aquilo que foi consolidado como matéria discutida no tribunal. E o Ministro Marco Aurélio, último a se manifestar no debate, endossou a decisão, assim concluindo:

“O SENHOR MINISTRO MARCO AURELIO – Presidente, com isso ficamos fiéis ao que assentado pela Corte, já que quando da formalização do leading case, não houve o exame da matéria quanto à conjugação “locação de bem móvel e serviço”.

Deve-se esperar, portanto, reiterados pronunciamentos do Tribunal sobre possível controvérsia, envolvida a junção, para posteriormente editar-se um verbete”

Realmente, a preocupação do Ministro Joaquim Barbosa faz todo o sentido, ainda mais diante de casos como o que aqui se contempla.

Veja-se que a fiscalização chega a comparar o caso em análise ao de uma empresa contratada, v.g., para a retirada de entulho de uma obra, que cobra um valor pela retirada e outro pelo uso do seu caminhão de entulho, recordando que, no caso concreto, a unidade de perfuração/sondagem/exploração pertence ao grupo econômico contratado para prestar os serviços de perfuração/sondagem/exploração.

Mais refinado, a nosso ver, o exemplo trazido pelo Cons. Alexandre Kern (que, antes de julgador, teve experiência no ramo petrolífero), em excerto de voto de sua lavra, cujo teor acompanhamos, no julgamento do Acórdão nº 3403-002.702, no qual afirma que as unidades são fornecidas justamente porque não há como prestar o serviço sem elas, e que bastaria, no caso, um contrato único de prestação de serviços, o que, aliás, é exatamente o modelo de contratação para a perfuração e produção de petróleo em terra, e que a empresa do ramo petrolífero “...*não se dá ao trabalho de contratar o aluguel de uma sonda de perfuração de terra – SPT e, simultaneamente, contratar a prestação do serviço, pois ilógico, desnecessário, antieconômico (No insight de Michael J. Graetz, “...a deal done by very smart people that, absent tax considerations, would be very stupid”. Disponível em <https://www.nytimes.com/2008/09/10/business/businessspecial3/10TAX.html>. Acessado em 31/08/2013)*”. E complementa, em raciocínio absolutamente aplicável ao presente caso: “*se ainda assim, por qualquer razão que se nos escape, a (...) insistisse nesse modelo de contratação, a hipotética locatária dos equipamentos jamais admitiria que os mesmos (sic) fossem operados por terceiros*”. Veja-se, de fato quem eram os operadores da sonda, no presente processo, como demonstrado pela fiscalização.

Sobre a repartição dos valores remetidos entre os contratos, que como visto, pela análise das *invoices*, não refutada especificamente pela defesa, é também avessa à realidade da operação, limita-se a recorrer a afirmar que o fisco não tem parâmetro / *know-how* para comparar e refutar preços.

Ainda que a defesa não esclareça quais seriam esses parâmetros, ou detalhe especificamente em que aspecto estão incorretos os parâmetros adotados pela fiscalização (diga-se, com base nos contratos e em seus anexos), cabe análise da matéria ainda em face de possíveis efeitos de legislação superveniente, mencionada na peça recursal.

Incumbe, então, verificar se o advento de legislação posterior poderia afetar as conclusões alcançadas.

Sobre a Lei nº 13.043/2014, que altera a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), prevista na Lei nº 9.481/1997, produzindo efeitos a partir de 01/01/2015, e contemplando expressamente (art. 1º, § 2º) “...*execução simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e de contrato de prestação de serviço, relacionados à exploração e produção de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si*”, e prevendo que a redução a zero da alíquota de IRRF sobre afretamento, no caso, fica limitada a percentuais mínimos, entendemos que não criou nova hipótese de contratação, mas apenas limitou hipótese já existente (desde que espelhasse a realidade da operação, como exposto ao longo deste voto), para feitos de incidência de IRRF.

Dispôs o art. 106 da Lei nº 13.043/2014, dando nova redação ao art. 1º da Lei nº 9.481/1997 (que trata dos casos de redução a zero da alíquota do IRRF para, entre outros, “receitas de afretamento de embarcações estrangeiras - inciso I”), que:

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

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

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

III - 65% (sessenta e cinco por cento), nos demais tipos de embarcações.

(...)

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

§ 7º Para efeitos do disposto no § 2º, será considerada vinculada a pessoa jurídica proprietária da embarcação marítima sediada no exterior e a pessoa jurídica prestadora do serviço quando forem sócias, direta ou indiretamente, em sociedade proprietária dos ativos arrendados ou locados.

§ 8º O Ministro da Fazenda poderá elevar ou reduzir em até 10 (dez) pontos percentuais os limites de que trata o § 2º.” (grifo nosso)

Mais recentemente, a Lei nº 13.586/2017, resultante da conversão da Medida Provisória nº 795/2017, deu nova redação aos dispositivos, mantendo os percentuais (até 31/12/2017), mas ampliando as hipóteses em que se considera haver vinculação, e agregando novos percentuais a partir de 2018, nos §§ 9º a 12, com considerações ainda sobre outros tributos federais:

“§ 9º A partir de 1º de janeiro de 2018, a redução a 0% (zero por cento) da alíquota do imposto sobre a renda na fonte, na

hipótese prevista no § 2º deste artigo, fica limitada aos seguintes percentuais:

I - 70% (setenta por cento), quanto às embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga;

II - 65% (sessenta e cinco por cento), quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços; e

III - 50% (cinquenta por cento), quanto aos demais tipos de embarcações.

§ 10. O disposto nos §§ 2º e 9º deste artigo não se aplica às embarcações utilizadas na navegação de apoio marítimo, definida na Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, vedada, inclusive, a aplicação retroativa do § 2º deste artigo em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014.

§ 11. Para fins de aplicação do disposto no inciso I do *caput* deste artigo, quando ocorrer execução simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e de contrato de prestação de serviço relacionados às atividades de transporte, movimentação, transferência, armazenamento e regaseificação de gás natural liquefeito, celebrados entre pessoas jurídicas vinculadas entre si, a redução a 0% (zero por cento) da alíquota do imposto de renda na fonte fica limitada à parcela relativa ao afretamento ou aluguel, calculada mediante a aplicação do percentual de 60% (sessenta por cento) sobre o valor total dos contratos.

§ 12. A aplicação dos percentuais estabelecidos nos §§ 2º, 9º e 11 deste artigo não acarreta a alteração da natureza e das condições do contrato de afretamento ou aluguel para fins de incidência da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (Cide) de que trata a Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, e da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (PIS/Pasep-Importação) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação), de que trata a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.” (grifo nosso)

A questão de estabelecimentos de percentuais, nas leis, parece buscar parâmetros objetivos, dispensando a apuração efetiva, caso a caso, por parte da fiscalização, a partir de dados (que nem sempre) são fornecidos (detalhadamente) pelos contribuintes. Se, por um lado, poupa trabalho à fiscalização, fundando-se em padrões internacionais, por outro, dá segurança jurídica aos contribuintes, evitando a desconsideração completa dos contratos de afretamento, como destaca a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 795/2017, convertida na Lei nº 13.586/2017:

“4. O art. 2º deste Projeto altera os §§ 2º a 8º e acrescenta os §§ 9º a 12 ao art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, que tratam da incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF nas remessas ao exterior a título de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas.

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.

4.3. As alterações promovidas nos §§ 2º a 6º e no § 8º têm como objetivo adequar a redação às alterações mencionadas anteriormente e esclarecer acerca da incidência de IRRF à alíquota de vinte e cinco por cento sobre a totalidade da remessa destinada a país com tributação favorecida ou a beneficiário de regime fiscal privilegiado.

4.4. A alteração promovida no § 7º tem como objetivo ajustar a definição de empresa vinculada a pessoa jurídica prestadora do serviço. O conceito anterior não alcançava situações importantes de vinculação, tal como a hipótese de controle societário ou administrativo comum.

4.5. O § 11 estabelece o percentual máximo atribuído ao contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, relacionados às atividades de transporte, movimentação, transferência, armazenamento e regaseificação de gás natural liquefeito para fins de aplicação da redução a zero de IRRF prevista no inciso I do caput, visando a evitar o abuso na utilização do referido benefício e a transferência de lucros para o exterior.

4.6. Por fim, o § 12 traz norma que esclarece que os percentuais definidos nos §§ 2º e 9º não se aplicam à apuração da contribuição de intervenção de domínio econômico - CIDE de que trata a Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, permanecendo válidas, para efeitos de apuração desses tributos, a natureza e

as condições do contrato de afretamento ou aluguel.”” (grifo nosso)

A Lei nº 13.586/2017 e sua exposição de motivos fazem questão de esclarecer que os percentuais estabelecidos, assim como os anteriormente fixados, são limitados à aplicação de alíquota zero do IRRF, não acarretando “...a alteração da natureza e das condições do contrato de afretamento ou aluguel para fins de incidência da...” CIDE, da Contribuição para o PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação”.

Disso, há que se concluir que:

- (a) nos casos de contratos de afretamento de embarcação estrangeira vinculados a contratos de prestação de serviços, incumbe ao fisco, mediante solicitação de informações à empresa, apurar se a proporção da remuneração pactuada entre os distintos contratos, entre outros aspectos, reflete a realidade da operação, efetuando, em caso negativo, o lançamento correspondente, no que se refere aos tributos federais incidentes (v.g., Contribuição para o PIS/PASEP, inclusive importação, COFINS, inclusive importação, CIDE e IRRF);
- (b) a partir de 01/01/2015, para o IRRF, o legislador, na Lei nº 13.043/2014, estabeleceu limites percentuais a partir dos quais sequer é necessária apuração de eventual desproporção, por parte do fisco. Tais percentuais, referentes ao IRRF, foram alterados a partir de 01/01/2018, conforme Lei nº 13.586/2017; e
- (c) a edição das Leis nº 13.043/2014 e nº 13.586/2017 não trata de tributos diversos do IRRF, nem impede a fiscalização de apurar se a proporção da remuneração pactuada entre os distintos contratos, entre outros aspectos, reflete a realidade da operação.

Tais observações se prestam, por um lado, para confirmar a impossibilidade de aplicação das disposições legais supervenientes às espécies tributárias distintas de IRRF, e, por outro, para revelar quais são os parâmetros internacionais do negócio, que a defesa afirma que o fisco desconhece. E tais parâmetros, diga-se, estão distantes daqueles adotados no caso em concreto, o que só endossa o artificialismo.

Em suma, opta a defesa por um caminho formal, avesso à realidade da operação detectada pela fiscalização, evitando analisar especificamente o caso concreto, parecendo desejar, em geral, que a forma prevaleça sobre a realidade.

Sobre as alegações recursais de que o voto do relator, na DRJ, é contraditório ao afirmar que a situação anterior ao art. 106 da Lei nº 13.043/2014 era legal, mas resultava em ilícita economia tributária, pois não pode o negócio ser legal e ilícito ao mesmo tempo; e que não é possível sustentar, como pretende a DRJ, que a bipartição contratual ocorreu exclusivamente para fins de economia fiscal, porque o propósito negocial da estrutura contratual adotada teve como causa a legislação do REPETRO, cabe salientar que resultam de má contextualização/compreensão sistemática da decisão da DRJ, ou do já exposto

posicionamento aqui rechaçado, de início, pela impossibilidade de bipartição dos contratos em tese.

A bipartição contratual anterior (assim como a posterior) ao art. 106 da Lei nº 13.043/2014, como aqui exposto, é admitida pela legislação, obviamente, desde corresponda à realidade da operação. Quanto ao fato de ensejar economia fiscal, não se entende aqui (nem entendeu o julgador de piso) que o REPETRO determinou que a empresa adotasse forma de contratação bipartida encontrada no caso concreto, aqui analisada, com todas as suas mesclas e artificialidades, mas aquela que entendemos, em tese, permitida na parte inicial do voto, que seja condizente com a efetiva operação.

E o que a nova legislação estabeleceu, como se esclareceu, foram parâmetros, com base nas práticas internacionais, justamente para adequar as contratações (evitando deturpações nacionais, reiteradamente vistas neste tribunal), e dar segurança jurídica às próprias empresas do ramo (ainda que a novel legislação tenha sido limitada a um tributo - IRRF).

Neste processo, como exposto, está-se a exigir CIDE-Remessas, tributo disciplinado na Lei nº 10.168/2000, como se expõe no tópico a seguir.

Da incidência da CIDE-Remessas e determinação de sua base de cálculo

O art. 2º da Lei nº 10.168/2000 institui a cobrança da CIDE, tendo a norma sido alterada pelas Leis nº 10.332/2001 e nº 11.452/2007, todas vigentes ao tempo dos fatos aqui analisados:

*“Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, **fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico**, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.*

(...)

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

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

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).

(...)” (*grifo nosso*)

Como exposto ao longo deste voto, a realidade da operação detectada pela fiscalização, e aqui endossada, foi no sentido de que os pagamentos efetuados em favor da empresa estrangeira correspondem, de fato, à remuneração por serviços prestados (de perfuração *offshore*, nitidamente técnicos), sujeita à incidência da CIDE-Remessas, o que encontra guarida na disciplina estabelecida pela Lei nº 10.168/2000.

A alegação de defesa de que os serviços foram prestados pela “STENA SERVICES BRAZIL LTDA”, empresa domiciliada no Brasil, de forma que não haveria a incidência de CIDE-Remessas, tendo em vista que não ocorreu, de fato, prestação de serviços por pessoa estrangeira, inexistindo o fato gerador de tal contribuição, busca novamente fazer prevalecer a forma sobre o conteúdo, ainda mais quando a própria empresa reconhece, como aqui exposto, que todos os valores remetidos ao exterior decorrem do contrato de afretamento (inclusive aquele que seria, segundo ela, o único referente a pagamento pelos “serviços técnicos” prestados).

Ademais, as considerações efetuadas neste voto sobre o quadro de pessoal da empresa tida como prestadora nacional de serviços corroboram a existência de artificialismo na bipartição, sendo de fato a operação uma prestação de serviço por parte de empresa estrangeira (que participa com a sonda e o pessoal que a opera), o que é reforçado pelas observações efetuadas sobre as *invoices*, no tópico anterior.

E, sobre o tema, é de se recordar que a recorrente se defende apenas genericamente (fl. 3673 e fls. 3674 a 3676), afirmando (sem qualquer documentação de amparo, e em desacordo com o evidenciado pela fiscalização) que estaria a seu cargo o corpo técnico apto a operar a sonda, e que da leitura do termo de verificação fiscal não se depreenderia nenhuma razão para entender que o contrato seria com a empresa estrangeira, e não com a nacional (ignorando a robustez da imputação fiscal sobre o artificialismo na bipartição contratual, minuciada no tópico anterior).

Conforme resta claro, nos comandos presentes na Lei nº 10.168/2000, incide a CIDE-Remessas nas remessas de valores ao exterior como contraprestação de serviço prestado, como os aqui analisados.

Tendo em vista que a questão da incidência resta esclarecida, e que parte dos argumentos de defesa presentes na impugnação (referentes ao Acordo para Evitar Dupla Tributação, com a Hungria e sobre regime fiscal diferenciado x país de tributação favorecida), após manifestação da DRJ sequer foram reiterados em sede recursal, e que não se discute no presente processo a necessidade (ou não) de transferência de tecnologia (embora haja menção a tal tema nas contrarrazões da Fazenda, destacando-se que a matéria já é objeto da Súmula CARF nº 127), cabe derradeiramente tratar do único assunto contencioso restante, nestes autos, sobre a CIDE-Remessas, referente à determinação de sua base de cálculo.

Sobre o assunto, a recorrente alega que, ainda que, *ad argumentandum*, houvesse incidência de CIDE-Remessas ao Exterior, a base de cálculo “reajustada” pela fiscalização (com inclusão do IRRF) não encontra previsão legal, como consignado em precedentes do CARF, em contraposição aos precedentes pela inclusão, apresentados pela DRJ, e à Solução de Divergência COSIT nº 17/2011.

Em contrarrazões, a Fazenda sustenta que o valor pago a título de IRRF deve ser incluído na base de cálculo da CIDE, conforme ADI SRF nº 25/2004, Solução de Divergência COSIT nº 17/2011, e jurisprudência do CARF (Acórdãos nº 3102-002.141 e nº 3101-001.694), e, no caso de a fonte pagadora assumir o ônus do IR, tal como seu deu no presente processo, segundo a inteligência dos artigos 344, § 3º e 725 do RIR – aplicados subsidiariamente à CIDE, nos termos do art. 3º, parágrafo único, da Lei nº 10.168/2000 –, deve-se considerar o tributo como parte integrante do valor pago ou creditado a terceiros, permitindo-lhes a dedução.

A discussão não é nova no CARF, nem nesta turma de julgamento.

Por ocasião do julgamento do Acórdão nº 3403-002.702, em relação ao mesmo tributo e assunto, assim se manifestou o colegiado:

“CONTRATO DE “AFRETAMENTO” DE PLATAFORMAS DE PETRÓLEO. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PRODUÇÃO E PROSPECÇÃO DE PETRÓLEO. NATUREZA DOS PAGAMENTOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS. A bipartição dos serviços de produção e prospecção marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação (navios-sonda, plataformas semissubmersíveis, navios de apoio à estimulação de poços e unidades flutuantes de produção, armazenamento e transferência) e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções. O fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual os pagamentos efetuados ao amparo dos contratos ditos de “afretamento” sujeitam-se à incidência da Contribuição.

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA. A incidência da Contribuição, na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior, prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia.

BASE DE CÁLCULO. REAJUSTAMENTO. ILEGALIDADE.
A base de cálculo da CIDE é o valor da remuneração do fornecedor domiciliado no exterior estipulada em contrato, sendo ilegais tanto a adição quanto a exclusão do IRRF da sua base de cálculo.” (Acórdão 3403-002.702, PETROBRAS, Rel Cons. Alexandre Kern, maioria, em relação à base de cálculo da CIDE, vencidos os Cons. Alexandre Kern, Rosaldo Trevisan e Marcos Tranches Ortiz, sessão de 29.jan.2014) (grifo nosso)

Na ocasião, acompanhei o raciocínio do relator, vencido, fundado na doutrina de Hiromi Higuchi e na Solução de Divergência COSIT nº 17/2011 (cabendo noticiar que a decisão foi mantida, no que se refere à base de cálculo da CIDE, por não ter sido conhecido o recurso da Fazenda sobre o tema, conforme Acórdão nº 9303-004.314). No entanto, após a leitura do voto vencedor do Cons. Antonio Carlos Atulim, especificamente na parte referente a carência de fundamentação legal, retomei a linha adotada em um dos primeiros julgamentos dos quais participei, no CARF, e que resultou no Acórdão nº 3403-001.732.

E a ele acresci outro argumento, fruto de debates no colegiado: o de que o legislador, quando assim desejou, expressamente incluiu o IRRF na base de cálculo, por exemplo, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, como se percebe pelo teor do art. 7º, II da Lei nº 10.865/2004 (ainda que para tais contribuições também se invoque, subsidiariamente, a legislação do imposto de renda – art. 20, § 1º da Lei nº 10.865/2004):

“Art. 7º A base de cálculo será:

(...)

II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

(...)

Art. 20. (...)

*§ 1º **As contribuições sujeitam-se às normas** relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência do crédito tributário e de consulta de que trata o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, **bem como, no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda,** do imposto de importação, especialmente quanto à valoração aduaneira, e da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS*

(...)” (grifo nosso)

O argumento comumente utilizado em contraposição à tese aqui exposta, e que é apresentado tanto na instância de piso quanto nas contrarrazões da Fazenda, é o de que se aplicaria subsidiariamente a legislação do imposto de renda.³

Tal argumento encontra apoio expresso no art. 3º, parágrafo único da Lei nº 10.168/2000:

“Art. 3º. (...)

*Parágrafo único. **A contribuição de que trata esta Lei sujeita-se às normas** relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência de créditos tributários federais, previstas no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e*

³ Registre-se que esse é o posicionamento que prevalece na Câmara Superior de Recursos Fiscais, onde o assunto foi analisado, por diversas vezes, recentemente, sempre com conclusão pela possibilidade de reajustamento da base de cálculo por aplicação subsidiária da legislação do imposto de renda, por maioria, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello (Acórdãos no 9303-004.142 e no 9303-004.149, de 09/06/2016; no 9303-005.293, de 22/06/2017; no 9303-005.982, de 29/11/2017; no 9303-006.256, de 24/01/2018; no 9303-007.067, de 10/07/2018; no 9303-007.400 e no 9303-007.404, de 18/09/2018; no 9303-007.471, de 16/10/2018; e no 9303-007.493, de 16/10/2018), ou por voto de qualidade (Acórdão no 9303-005.983, de 29/11/2017), vencido ainda o Cons. Demes Brito. Reconhece-se que o tema, ainda que seja polêmico, e com respeito recíproco às decisões juridicamente contrárias, em regra, decidido por um voto de diferença, chegou a posicionamento definido e reiterado na instância superior administrativa, ainda que não seja vinculante a esse colegiado.

*alterações posteriores, **bem como, subsidiariamente e no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, especialmente quanto a penalidades e demais acréscimos aplicáveis.***” (grifo nosso)

Perceba-se a semelhança entre os textos do parágrafo único do art. 3º da Lei nº 10.168/2000, e do § 1º do art. 20 da Lei nº 10.865/2004. Ambos remetem a disposições, respectivamente, sobre CIDE-Remessas, e sobre Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, entendendo aplicável subsidiariamente (no que couber) a legislação do imposto de renda, ainda que seguidas de um “especialmente”, com um tema específico (nenhum desses temas específicos em discussão no presente processo).

Na legislação que rege o imposto de renda é que encontramos o art. 725 do Decreto nº 3.000/1999, vigente à época (atual art. 786 do novo Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 9.580/2018), e que reproduz, basicamente, o art. 5º da Lei nº 4.154/1962, no sentido de que “... *quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiado, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada como líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o tributo*”.

Não tenho dúvidas de que tal comando se aplica ao imposto de renda.

No entanto, estamos a tratar de modalidade tributária diversa, na qual tal disposição somente se aplica subsidiariamente, e no que couber, de forma especial quanto a penalidades e demais acréscimos aplicáveis (em um parágrafo que trata de rito processual, penalidades e consectários).

Não creio que o comando da legislação do imposto de renda implique a alteração da base de cálculo da CIDE-Remessas, impondo o acréscimo de IRRF, no caso em que a empresa brasileira tomadora do serviço assumir o ônus do imposto. Isso está distante de uma “aplicação subsidiária”, consistindo em verdadeira “alteração subsidiária da base de cálculo” de tributo distinto.

E, caso implicasse a alteração da base de cálculo do tributo distinto, pouco sentido faria a expressão “*antes da retenção do imposto de renda*” na Lei nº 10.865/2004, que trata de Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.

Entender que ambas as leis (uma com a expressão “*antes da retenção do imposto de renda*” e outra sem) estão a dizer a mesma coisa é atentar contra a sistematização da legislação, entendendo que o legislador ou foi omissivo ou redundante, o que não soa como boa técnica hermenêutica, ainda mais quando se está a tratar de base de cálculo de tributos, onde impera a legalidade estrita.

Até compreendo o raciocínio (econômico) que levaria à inclusão do IRRF na base de cálculo da contribuição; só não vislumbro qual seu fundamento legal, e como tal raciocínio poderia contrapor o comando legal expresso que disciplina a base de cálculo, aqui já transcrito (art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.168/2000) afirmando que a contribuição “**incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos** a residentes ou domiciliados no exterior, **a título de remuneração** decorrente das obrigações”.

A expressão “pago/remetido... a título de remuneração” não contempla incidência da CIDE sobre o IRRF quando o tomador de serviço, domiciliado no Brasil, assume o ônus financeiro pelo tributo, nem a exclusão do IRRF da base de cálculo da CIDE quando o prestador de serviços domiciliado no exterior arca com o ônus pelo recolhimento do tributo.

Assim, analisando o texto da lei, percebe-se que o fato de esta ou aquela pessoa arcar com o ônus do pagamento do IRRF é irrelevante para a legislação da CIDE-Remessas, pois está fora do universo de cognição da expressão “pago/remetido... a título de remuneração”.

Esta é exatamente a conclusão à qual se chegou, majoritariamente, no Acórdão nº 3302-004.754, referente ao mesmo tema e ao mesmo contribuinte (CIDE/2009):

“REMESSA AO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. INCIDÊNCIA DA CIDE. POSSIBILIDADE. Há incidência da CIDE sobre os valores da remuneração pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, em retribuição pela prestação de serviços técnicos estabelecidos em contrato.

BASE DE CÁLCULO. REAJUSTAMENTO. ILEGALIDADE.
A base de cálculo da CIDE é o valor bruto da remuneração, estipulada em contrato, paga, creditada, entregue, empregada ou remetida, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior no exterior, sem acréscimo ou exclusão do IRRF devido sobre a referida remuneração. (Acórdão 3302-004.754, REPSOL SINOPEC BRASIL SA, Rel. Cons. José Fernandes do Nascimento, maioria, em relação ao reajuste da base de cálculo, vencido o Cons. Paulo Guilherme Déroulède, sessão de 26.set.2017) (grifo nosso)

Também nesta turma de julgamento se alcançou o mesmo entendimento, em diversos julgados recentes:

“CIDE-REMESSA. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA REMESSA AO EXTERIOR. FALTA DE PREVISÃO LEGAL PARA INCLUSÃO DE OUTROS TRIBUTOS. *A base de cálculo da contribuição deve entendida como o valor utilizado nos contratos de câmbio que possibilitaram o adimplemento da obrigação contratual pela fonte pagadora, sem a inclusão de quaisquer tributos por ausência de previsão legal.* O artigo 725, do RIR/99, não se aplica à contribuição em comento, haja não haver aplicação subsidiária entre as normas atinentes aos dois tributos. Tampouco deve ser incluído o Imposto sobre Serviço que eventualmente tenha incidido na operação, por ausência de dispositivo normativo.” (Acórdãos 3401-003.788, 3401-003.799, 3401-003.800, 3401-003.801, e 3401-003.804, Rel. Cons. Tiago Guerra Machado, maioria, em relação ao reajuste da base de cálculo, vencidos o Cons. Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira e Fenelon Moscoso de Almeida, sessão de 23-25.mai.2017) (grifo nosso)

Assim, mantendo o posicionamento que vem prevalecendo neste colegiado, e pelas razões expostas, entendo que a base de cálculo da CIDE-Remessas é o valor da remuneração do prestador de serviço técnico estrangeiro, “paga/remetida...” ao exterior, carecendo de fundamento eventual ajuste de adição/exclusão do IRRF, em função do ônus assumido pelo tomador ou prestador do serviço.

E, nesse aspecto, assiste razão à recorrente, devendo ser excluída da base de cálculo da CIDE-Remessas a parcela referente ao ajuste efetuado pela fiscalização (adição de IRRF).

Dos juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada

A matéria derradeira, sobre a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada, já foi objeto de controvérsia no âmbito deste CARF.

No entanto, tal tema foi, recentemente, sumulado no âmbito deste tribunal administrativo, dele já não mais podendo se distanciar, por expressa disposição regimental, as turmas ordinárias do CARF.

Aplica-se, assim, ao caso, sobre o tema, o teor da Súmula CARF nº 108: *“Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”*

Pelo exposto, não merecem prosperar as razões de defesa também em relação ao assunto.

Das considerações finais

Tendo em vista as considerações aqui efetuadas, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, para excluir da base de cálculo da CIDE-Remessas a parcela referente ao ajuste efetuado pela fiscalização (adição de IRRF).

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan

Voto Vencedor

Conselheiro Lázaro Antonio Souza Soares, Redator Designado

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan, ousou dele discordar em relação às seguintes questões:

i) a conclusão de que, em vista dos elementos apresentados pela fiscalização, que mostrariam a realidade material da operação, a bipartição dos contratos de afretamento de embarcação (sonda) e de prestação de serviços seria artificial, ficando caracterizado que o arrendamento da sonda seria instrumental à prestação de serviço;

ii) a base de cálculo utilizada pela Autoridade Fiscal autuante para calcular o valor do tributo, em tese, devido; e

iii) o enquadramento da matéria tributável utilizado pela Autoridade Fiscal autuante.

Em relação à primeira matéria, deve-se destacar, inicialmente, que restou incontroverso nos autos o efetivo arrendamento de uma embarcação, bem este que foi objeto de contrato de afretamento para ser utilizado na atividade de exploração de petróleo, cuja execução simultânea com o respectivo contrato de prestação de serviços foi inclusive ressaltada no Termo de Verificação Fiscal (TVF).

Também não consta nos autos qualquer indício de descumprimentos dos requisitos para obtenção dos benefícios fiscais constantes do regime aduaneiro especial denominado de Repetro. O TVF, à fl. 2.430, informa quais são estes requisitos:

A teor da legislação aplicável, depreende-se que o benefício da alíquota zero é vinculado a quatro requisitos cumulativos:

- *da natureza do pagamento – receita de frete, afretamento, aluguel ou arrendamento;*
- *da natureza do bem – necessariamente embarcação estrangeira (ou aeronave);*
- *da regularidade da operação – autorização da autoridade competente; e*
- *do domicílio do beneficiário – beneficiário não domiciliado em paraíso fiscal ou em país com tributação favorecida.*

Nesse contexto, não vejo como considerar a bipartição contratual em questão como artificial. Tendo sido cumpridos os requisitos do regime, o recorrente faz jus a se beneficiar do Repetro.

Analisando o TVF, verifica-se que os indícios apontados pelo Auditor-Fiscal conduziram à suspeita de que poderia ter sido praticada a conduta de sonegação, através de um planejamento tributário abusivo, no qual custos e receitas referentes ao contrato de prestação de

serviços, cujos pagamentos são tributados, estariam sendo desviados para o contrato de afretamento, cujo pagamento é desonerado de diversos tributos em virtude do regime do Repetro, mas sem contestar, em nenhum momento, que tenha existido uma embarcação afretada para a execução dos serviços.

Vejamos algumas excertos do TVF, às fls. 2439, 2448, 2449 e 2450:

*Neste ponto, já há fortes indícios de que estamos diante do modelo de contratação descrito no item 3 deste Termo. À evidência, a contratante REPSOL, pretendendo contratar serviços de perfuração em área licenciada, recorreu ao Grupo STENA, que prestou os desejados serviços com sua sonda STENA DRILLMAX. **O fornecimento da unidade afigura-se parte integrante da prestação de serviços.***

*Com efeito, a análise mais detida das cláusulas contratuais, e dos demais documentos obtidos no decorrer do procedimento fiscal, demonstrará que, em verdade, **trata-se de artifício pelo qual a prestação de serviços de sondagem, perfuração e exploração de poços foi formalmente bipartida em dois contratos**, um de afretamento e um de serviços, tendo de um lado, como contratante, a fiscalizada, e de outro, como contratadas, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, detentor tanto do equipamento como do know-how para a prestação de tais serviços.*

*Veremos que, no contexto concreto das contratações efetuadas, **em que pese a bipartição formal em dois contratos, inexistente afretamento autônomo**, uma vez que **o fornecimento da unidade de perfuração e sondagem era apenas parte instrumental, integrante e indissociável dos serviços contratados**.*

(...)

*Contrato de serviços de 2011 – Anexo 12 - No quadro abaixo, extraído do contrato de serviços, figuram lado a lado os nomes das empresas STENA SERVICES e STENA HUNGARY, cabendo ressaltar que a segunda é a empresa contratada para o afretamento. **Mais um indício de que se trata, na verdade, de uma só contratação.***

(...)

*A cláusula 3.8.3, encontrada tanto no contrato de serviços como no de afretamento, atribui a manutenção da sonda à “CONTRATADA”, que garantiria a utilização até a capacidade máxima. Ocorre que, ao menos formalmente, a “CONTRATADA” no contrato de afretamento seria uma empresa, e no contrato de serviços, outra. **Mais um indício de que estamos diante de uma só contratação, formalmente bipartida entre empresas de um mesmo grupo empresarial.***

(...)

*De todo o exposto, **conclui-se que os contratos de afretamento e de serviços não podem ser considerados isoladamente**. Não só*

porque vigoraram simultaneamente, mas porque definiram relações jurídicas interligadas, cujo efeito tributário é preciso ponderar.

Mas as cláusulas contratuais são apenas uma fração do conjunto probatório obtido no curso da Fiscalização. Abordaremos, nos próximos itens, os outros elementos de prova.

Como se depreende facilmente dos textos acima, a tese acusatória é a de que, em decorrência de alguns fatos constatados ao longo do procedimento fiscal, a bipartição contratual seria materialmente inexistente, apesar de existirem, formalmente, dois contratos independentes. Veja-se o início do segundo parágrafo acima: "*a análise mais detida das cláusulas contratuais, e dos demais documentos (...) demonstrará que (...) trata-se de artifício pelo qual a prestação de serviços (...) foi formalmente bipartida em dois contratos*".

Assim, na interpretação dada pela Autoridade Tributária para os fatos, o que existe no plano material, no mundo real e concreto, é um único contrato de prestação de serviços, do qual o afretamento é apenas parte instrumental, integrante e indissociável.

Essa afirmação, entretanto, não é verdadeira. Existem sim, dois contratos, um para a prestação de serviços e outro para o afretamento da embarcação. **Todos os fatos descritos na acusação fiscal não levam a uma conclusão diferente, pois a única forma de sustentar a tese do Fisco, em meu entendimento, seria comprovar a inexistência do afretamento**, e não que este não pode ser separado da prestação de serviços, independentemente das cláusulas existentes nestes contratos.

Repito aqui a conclusão que consta à fl. 2450 do processo fiscal, logo no primeiro parágrafo: "*De todo o exposto, conclui-se que os contratos de afretamento e de serviços não podem ser considerados isoladamente*".

Toda e qualquer empreitada de exploração e produção de petróleo envolve, basicamente, duas grandes despesas: (i) com a contratação de bens para serem utilizados nesta atividade, como embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga e embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poço, dentre outras embarcações e equipamentos diversos; e (ii) com a prestação de serviços para a operação destes bens, o que envolve, quase que unicamente, despesas com mão de obra especializada.

O fornecimento da unidade de perfuração e sondagem é parte instrumental, integrante e indissociável não dos serviços contratados, como afirma a Autoridade Fiscal, mas sim da própria empreitada global de exploração e produção de petróleo. O legislador, com o objetivo de desonerar esse setor da economia e incentivar investimentos no setor petrolífero, entendeu por bem distinguir essas duas atividades, integrantes da empreitada global, e deu a cada uma delas tratamento tributário distinto: para o afretamento de embarcações, realizou a desoneração tributária; para a prestação de serviços, manteve a incidência de tributos.

A bipartição contratual, inclusive, é estritamente necessária para que o regime do Repetro possa ser utilizado. O próprio recorrente afirma que esta bipartição é uma condição para a utilização do Repetro, tendo o legislador determinado, de forma indireta, que esta deveria ser a modelagem contratual para as empresas que desejem se habilitar ao regime. Vejamos o que consta na IN RFB nº 844/2008, com redação dada pelas IN RFB nº 1070/2010 e IN RFB nº 1089/2010:

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

§ 1º Poderá ser habilitada ao Repetro a pessoa jurídica: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

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

II - contratada pela pessoa jurídica referida no inciso I em afretamento por tempo ou para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, bem como as suas subcontratadas. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

*§ 2º A pessoa jurídica contratada de que trata o inciso II do §1º, ou sua subcontratada, também poderá ser habilitada ao Repetro para promover a importação de bens **objeto de contrato de afretamento**, em que seja parte ou não, firmado entre pessoa jurídica sediada no exterior e a detentora de concessão ou autorização, desde que a importação dos bens **esteja prevista no contrato de prestação de serviço ou de afretamento por tempo**. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)*

(...)

*§ 4º A pessoa jurídica designada deverá constar do **contrato de prestação de serviço ou de afretamento por tempo**. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)*

(...)

*§ 8º Na hipótese prevista no § 9º do art. 17, as pessoas jurídicas de que trata o inciso II do § 1º poderão ser habilitadas ao Repetro **com base no contrato de prestação de serviços, desde que haja execução simultânea com os contratos de afretamento a casco nu**, de arrendamento operacional, de aluguel ou de empréstimo. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1089, de 30 de novembro de 2010)*

As cláusulas contratuais e demais documentos juntados ao processo, a meu ver, não levam à conclusão de que os contratos em questão não podem ser considerados isoladamente, mas são, isso sim, indícios de que poderia haver uma manipulação de valores entre os dois contratos.

Contudo, o Auditor-Fiscal não procurou demonstrar, ao longo do procedimento fiscal, que os valores atribuídos ao contrato de prestação de serviços seriam insuficientes para a consecução da empreitada. Para tanto, poderia utilizar-se de perícia técnica

para obter uma estimativa de quantidade de mão de obra necessária para realizar o serviço contratado, ou refazer as planilhas de custos das empresas. Esse seria o primeiro passo.

Em seguida, chegando-se à conclusão de que houve a manipulação de valores, a próxima etapa seria quantificar quais valores deveriam estar inseridos no contrato de prestação de serviços mas tinham sido fraudulentamente desviados para o contrato de afretamento. Partindo dos custos inerentes a cada contrato, poderia ter comprovado este planejamento tributário abusivo, com vistas à sonegação de tributos. Não dispondo de elementos confiáveis para tanto, poderia, em último caso, arbitrar os valores para cada contrato.

Neste ponto reside minha segunda divergência em relação ao voto apresentado pelo ilustre relator. Considerando-se que os elementos probatórios trazidos pelo Auditor-Fiscal aos autos já seriam suficientes para comprovar que os valores dos contratos foram manipulados de forma a reduzir, artificialmente/simuladamente, a carga tributária, deveria ter sido quantificado este valor, até mesmo por arbitramento, caso não fosse possível fazê-lo de forma confiável com os documentos fornecidos pelo fiscalizado.

No entanto, o Auditor-Fiscal optou por tributar o valor total de ambos os contratos, como se nada tivesse sido pago a título de afretamento. Na verdade, tal procedimento se mostra coerente com a lógica do seu trabalho: como havia concluído que, por conta das cláusulas contratuais e demais documentos, o fornecimento da embarcação seria parte integrante da prestação de serviços, inexistindo afretamento autônomo, todo o valor da empreitada global deveria estar no único contrato existente, que a seu ver seria o contrato de prestação de serviços.

Entendo que esta decisão da Autoridade Fiscal é equivocada. Se é fato incontroverso nos autos que existiu o afretamento de embarcação para exploração de petróleo, e nada tendo sido contestado quanto ao cumprimento dos requisitos para sua permanência no regime de Repetro, a base de cálculo para o lançamento de ofício deve ser, exclusivamente, a parcela dos pagamentos que se refere à prestação de serviços mas que foi indevidamente incluída nos pagamentos realizados por conta do contrato de afretamento.

Foi alegado na tribuna, durante a sessão, pelo representante da Fazenda Nacional, a impossibilidade de apurar tal parcela, até mesmo pela negativa de informações do contribuinte. Por este motivo, o correto seria realmente calcular os tributos tendo como base de cálculo o valor integral da operação.

Contudo, devo discordar desta afirmação. Para situações nas quais não há a colaboração do contribuinte, ou na inexistência de documentos ou qualquer impossibilidade de apuração da efetiva base de cálculo, o legislador já previu a sistemática de arbitramento da base de cálculo, **a qual sempre é possível**, pois tal método consiste em estimar, com base em critérios lógicos e razoáveis, qual seria a base de cálculo aceitável para tal operação.

Em caso de discordância do contribuinte, caberia a este impugnar o arbitramento, seja comprovando que forneceu elementos confiáveis para a apuração, o que implicaria a nulidade da autuação; seja apresentando a sua própria estimativa, com base nos elementos de prova que julgar necessários, cujo julgamento lhe sendo favorável poderia levar à procedência parcial ou integral do seu recurso.

Por fim, cabe esclarecer o terceiro e último ponto de divergência em relação ao voto do relator, referente ao enquadramento realizado pelo Auditor-Fiscal sobre o tributo a ser lançado. Talvez pelo fato do regime do Repetro prever a desoneração de tributos incidentes na importação dos bens, o Auditor-Fiscal lavrou, de forma automática, o lançamento sobre estes tributos. Contudo, de acordo com a narrativa do TVF, a infração constatada pela Autoridade Fiscal deveria levar a um procedimento diverso, com a autuação se referindo a outro tributo.

Tal equívoco não passou despercebido pelo recorrente, que assim se manifestou em sua Impugnação, à fl. 2540:

Ora, caso um contrato de prestação de serviços de perfuração com fornecimento da unidade de perfuração tivesse que ser unicamente estabelecido com algum dos grupos de empresas – estrangeiras ou nacionais –, dever-se-ia entendê-los como estabelecidos com aquelas empresas nacionais, as quais firmaram contratos cuja natureza é de prestação de serviços, fato este que geraria um tratamento tributário distinto daquele que aplicou a D. Autoridade Fiscal.

Dessa forma, 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”), não havendo que se falar na exigência de valores sob a rubrica da “CIDE”.

Por conseguinte, caso seja superada toda a gama de argumentos já expendidos ao longo desta Impugnação para se exigir tributos sobre as remessas feitas ao exterior, pela IMPUGNANTE, a título de afretamento de embarcações, dever-se-ia aplicar aquela alíquota do “IRRF” relacionada à prestação de serviços por pessoas jurídicas nacionais, no patamar de 1,5% (um e meio por cento), não cabendo qualquer tributação a título da “CIDE”, razão pela qual deve ser cancelado o Auto de Infração ora impugnado.

Assiste razão ao recorrente. Com efeito, se a Autoridade Fiscal afirma que não existe afretamento autônomo, pois o fornecimento da unidade de perfuração e sondagem era apenas parte instrumental, integrante e indissociável dos serviços contratados, consequentemente o único contrato que subsiste é o de prestação de serviços entre a recorrente e a Stena Services Brazil Ltda. Sendo assim, o tributo que deveria ter sido lançado seria o IRPJ que deixou de ser retido na fonte pelo recorrente (IRRF), referentes aos pagamentos feitos pelo afretamento mas que, segundo a tese do autuante, pertenceriam ao contrato de prestação de serviços.

Ora, em contratos de prestação de serviços o tomador destes deve proceder à retenção na fonte do IRPJ que deveria ser pago pelo prestador. A legislação do tributo impõe que o tomador faça essa retenção, sendo um típico caso de responsabilidade por substituição progressiva, prevista no art. 128 do CTN e no art. 150, § 7º, da Constituição Federal:

CTN

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 7ª A lei poderá atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Por fim, vale destacar que, em recente julgamento, datado de 23/10/2018, relativo ao processo judicial nº 0040185-75.2015.4.01.3400, o juízo da 14ª Vara da Justiça Federal de Brasília proferiu decisão favorável ao Recorrente em caso que tratava igualmente da CIDE, nos seguintes termos:

Na espécie, a discussão envolve prática muito comum na estrutura contratual adotada por empresas do setor de petróleo e de gás, na qual há a celebração de duas avenças distintas pela petroleira nacional, quais sejam: uma de afretamento, com a empresa proprietária do bem e domiciliada no exterior; outra de prestação de serviços para operação do objeto afretado, firmado com empresa brasileira prestadora de serviços, mormente integrante do mesmo grupo econômico da sociedade estrangeira proprietária do bem.

O ponto fulcral da presente demanda é saber se o valor pago a título de afretamento seria, em verdade, remuneração simulada de prestação de serviços, o que justificaria a incidência da CIDE na forma assim sustentada pela União:

(...)

A Petrobrás aduz que a fiscalização considerou erroneamente que o afretamento é parte integrante e inseparável dos serviços prestados. A RFB entendeu, ainda, que plataformas não são embarcações.

(...)

Entrementes, quanto à alegação da bipartição artificial de contratos, sobreleva sinalar que o próprio CARF, recentemente, nos autos do processo administrativo n. 16682.721161/2012-91, em sessão realizada no dia 05/12/2017, por unanimidade, reconheceu a possibilidade de execução simultânea de contratos, aduzindo que a Lei n. 9.481/97, com as alterações estabelecidas

pela Lei n. 13.043/2014, trouxe em seu bojo a bipartição de contratos como consequência natural do negócio jurídico.

Como a análise fiscal era pertinente a fatos geradores do IRRF, atinente ao ano-calendário de 2008, é notório que a própria Administração Fazendária, por meio de seu órgão julgador e colegiado, tenha admitido que tal norma apenas reconheceu uma situação de fato em benefício do contribuinte.

Ainda nesta assentada, fixou o entendimento de que “as plataformas (fixas e flutuantes) devem ser consideradas como embarcações”.

(...)

Com efeito, a Lei n. 13.043/2014, acrescentando parágrafos ao artigo 1º da Lei n. 9.481/1997, assim estabeleceu:

(...)

Ao assim dispor, a legislação prevê a possibilidade de execução simultânea dos contratos de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e prestação de serviços, com pessoas jurídicas vinculadas entre si, estabelecendo, para fins de alíquota do imposto de renda na fonte, os percentuais máximos da parcela relativa ao afretamento ou aluguel.

A título elucidativo, ressalto que a recente alteração dos supracitados incisos pela Lei n. 13.586/2017 colocou uma pá de cal sobre a discussão quanto à possibilidade de execução simultânea dos contratos de afretamento e prestação de serviços, o que veio a ser corroborado pela Instrução Normativa n. 1.778, de 19/12/20173, por meio da qual a Receita Federal do Brasil esclarece os procedimentos a serem adotados pelos contribuintes nesses casos, especialmente no que se refere à fruição da alíquota zero do IRRF em operações de afretamento e aluguel de embarcações para atividades de exploração e produção de petróleo e gás.

Pelo que consta do Termo de Verificação Fiscal, quanto aos fatos geradores ocorridos no ano de 2008, “na operação, atribui-se valor bastante expressivo ao contrato de afretamento (90% da soma dos dois contratos), cujos pagamentos foram destinados ao exterior, sem retenção de serviços, e pago à contratada nacional, com retenção de imposto. Valor menor (10% do total) foi atribuído à prestação de serviços, e pago à contratada nacional com retenção de imposto” (fl. 65-verso).

A Solução de Consulta Cosit 225/2014, formulada quando da contratação da construção e afretamento de embarcações de última geração para utilização por pessoa jurídica domiciliada no exterior e seus parceiros na exploração de petróleo em águas profundas e ultraprofundas, conclui que, “respeitados os aspectos acima citados nesta solução de consulta, o pagamento, crédito, emprego ou remessa da contraprestação do contrato de afretamento de navios sonda está enquadrado no inciso I do art.

1º da Lei n. 9.841/97, estando sujeito à alíquota zero do IRRF” (fls. 197/200).

Posteriormente, a Solução de Consulta Cosit n. 12/2015, formulada por pessoa jurídica no exterior, concluiu que “o pagamento, crédito, emprego ou remessa da contraprestação do contrato de afretamento de plataforma semissubmersível está sujeito à alíquota zero do IRRF.

A parcela relativa ao contrato de afretamento estará limitada a 80% do valor global do contrato, quando houver execução simultânea de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si (fl. 202).

Sendo assim, em que pese a legislação citada (Lei nº 13.043/2014) ser posterior aos fatos geradores e versar sobre tributo diverso (IR) daquele discutido nos autos (CIDE), ela é, não se pode negar, o reconhecimento expresso pela lei da autonomia do contrato de afretamento diante do contrato de prestação de serviço, o que, por conseguinte, demonstra o excesso na lavratura do Auto de Infração em espeque, que tomou por base o valor total dos contratos, sem indicação da quantia considerada abusiva no contrato de afretamento.

Esclareço que não se trata de retroatividade de norma interpretativa, mas apenas de paradigma legislativo que reconhece uma situação fática há tempos existente como prática comercial. Nem o contribuinte está certo em superfaturar o contrato de afretamento nem a RFB está com a razão em considerar o valor total dos contratos, como negócio jurídico único, para o fim de proceder ao lançamento e, nessa esteira, fixar multa pela suposta sonegação.

Aliás, o Auto é, inclusive, contrário ao novel entendimento do próprio CARF na análise da existência do contrato de afretamento em conjunto com o de prestação de serviços no setor petrolífero, realidade legislativa incontestada, conforme já explicitado.

(...)

Por essas razões, ante o excesso verificado, a anulação do auto de infração é medida que se impõe.

Pelo exposto, confirmo a decisão que antecipou os efeitos da tutela e acolho o pedido autoral para anular o Auto de Infração que deu origem ao processo administrativo fiscal n. 16682.721162/2012-35, cancelando qualquer cobrança a ele pertinente, facultando à ré a lavratura de novo lançamento, nos termos do art. 148 do CTN, conforme explicitado na fundamentação (art. 487, I, do CPC).

O art. 148 do CTN é o que determina a utilização do arbitramento para o cálculo do tributo:

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

Dessa forma, entendo equivocado o lançamento da CIDE-Remessas pela Autoridade Fiscal. **Pelo exposto, voto por dar provimento integral ao recurso voluntário.**

(assinado digitalmente)

Lázaro Antonio Souza Soares