



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

Processo n° 16682.722011/2017-17
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-007.288 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2019
Matéria COFINS
Recorrente PETROLEO BRASILEIRO S/A PETROBRAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2013

Ementa:

CONTRATO DE AFRETAMENTO. ARTIFICIALIDADE DA BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. SIMULAÇÃO. EXISTÊNCIA DE UM CONTRATO ÚNICO.

A bipartição dos serviços de exploração marítima de petróleo em contratos de afretamento e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções, no caso concreto. 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, configurando a simulação praticada, vinculado à causa do negócio jurídico.

SUPOSTA EXIGÊNCIA DA BIPARTIÇÃO PARA ADMISSÃO NO REGIME DO REPETRO. DESCABIMENTO A concessão do regime do REPETRO não respalda, nem tampouco exige, a bipartição dos contratos de prestação de serviços técnicos relacionados à exploração de petróleo.

BASE DE CALCULO. VALOR ANTES DA RETENÇÃO. A base de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS é 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2013

Ementa:

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA.
DECISÃO EMBASADA NOS MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir adotadas quanto ao lançamento da Cofins, quando ambos recaírem sobre a mesma base fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus e Raphael Madeira Abad, nos termos do voto do relator. Apresentou declaração de voto o conselheiro Walker Araújo.

(assinado digitalmente)
Gilson Macedo Rosenburg Filho
Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: conselheiros Corintho Oliveira Machado, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Gerson Jose Morgado de Castro, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Trata o presente processo de auto de infração de PIS e COFINS, IMPORTAÇÃO, do ano-calendário de 2013.

O Termo de Verificação Fiscal apurou o que se segue:

O escopo inicial da fiscalização é a apuração da possível incidência de IRRF, CIDE e PIS e COFINS – Importação, sobre pagamentos em favor de empresas estrangeiras, a título de afretamento de plataformas navios e sondas para pesquisa/exploração de petróleo e gás (doravante chamadas unidades).

O termo de verificação trata inicialmente do IRRF que não é objeto deste auto de infração.

Segue afirmando que se trata de contratações em que as prestações de serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços, bem como contratações de outros serviços técnicos ligados ao setor de petróleo, foram artificialmente bipartidas em dois contratos: um de afretamento e outro de serviços, tendo de um lado a contratante PETROBRAS e, de outro, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, as quais atuam em

conjunto, de forma interdependente, com responsabilidade solidária.

Os serviços são prestados no Brasil, mediante a utilização de plataforma ou de embarcação (unidade) fornecida pelo próprio grupo econômico que presta os ditos serviços. A maior parte do preço pago pela PETROBRAS é atribuída ao afretamento da unidade e destinada ao exterior, sem retenção do imposto de renda na fonte, sem o recolhimento da CIDE e sem o PIS/COFINS Importação, enquanto parcela muito inferior é atribuída aos serviços, paga no Brasil, e tributada na fonte.

Em que pese a repartição formal em dois contratos, não há que se falar em afretamento autônomo. Nos casos examinados, o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados.

As Contratadas são empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, que assumem direitos e obrigações recíprocos, com responsabilidade solidária, dividindo receitas e custos segundo a sua conveniência, ou segundo a conveniência da contratante.

A seguir o Termo de Verificação detalha cada contrato esclarecendo que se trata de uma só contratação, que o fornecimento da unidade é parte integrante e indissociável dos serviços contratados e que a prestadora de serviço e a empresa que detém a unidade são do mesmo grupo.

Em resumo, apurou-se as seguintes características nos contratos:

- Contrato de afretamento declara-se vinculado a contrato de prestação de serviços assinado, na mesma data;*
- A Fretadora figura como co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços;*
- No contrato de afretamento a prestadora de serviços assina, como solidariamente responsável com a Contratada (Fretadora);*
- Cláusula no contrato de afretamento diz que a responsabilidade, operação, movimentação e administração da unidade ficarão sob controle e comando exclusivo da Fretadora ou seus prepostos;*
- A rescisão do contrato de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento;*
- No Anexo do contrato de afretamento há a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela Contratada (Fretadora), em que estão listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Superintendente de Perfuração, Sondador, Assistente de Sondador, etc.;*
- Clausula no contrato prevê que, no caso de despejo de petróleo, óleo e outros resíduos no mar, a responsabilidade*

conjunta recai sobre a Fretadora MODEC INC. e sobre a Interviente (e prestadora de serviços) MODEC SERVIÇOS;

- A tripulação deve ser fornecida e mantida pela fretadora;*
- Confusão entre os contratos de afretamento e de serviços, visto que o contrato de prestação de serviços contém diversas disposições pertinentes ao fornecimento da plataforma;*
- No contrato nº 091 da Petrobrás Netherlands apurou-se que apesar da Petrobrás Netherlands constar como fretadora, há referência a um outro contrato de afretamento no qual a contratada é a PROSAFE GFPSO I B.V, que é interveniente no contrato de prestação de serviços celebrado com a PROSAFE PRODUCTION DO BRASIL LTDA.*

Com base na MP nº 164/2004 convertida com modificações na Lei nº 10.865/2004 foram lançados o PIS e a COFINS sobre os pagamentos efetuados pela contribuinte a empresas estrangeiras, a título de afretamento, no ano de 2013.

Os tributos lançados de ofício foram calculados sobre os pagamentos selecionados pela fiscalização, com as características descritas na inferência fiscal, ou seja, em que o suposto afretamento é parte integrante e indissociável dos serviços prestados pelo grupo econômico contratado pela PETROBRAS – vide Planilha “Beneficiários de Pagamentos ao Exterior à Título de Afretamento

Na apuração do PIS e da COFINS, observamos a INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF 572/2005, que esclarece como deve ser efetivado o cálculo do PIS e COFINS Importação.

Desta forma, o PIS Importação e a Cofins Importação incidem sobre o valor bruto das remessas, antes da retenção do Imposto de Renda, acrescido do ISS e das próprias contribuições. No presente caso, a fiscalizada tratou as remessas como pagamentos de afretamento, razão pela qual não sofreram a retenção de IR na fonte nem CIDE, tampouco a tributação do ISS. Assim, torna-se irrelevante a alíquota do ISS.

O contribuinte foi cientificado em 02/01/2018 (fls. 47.576/47.577) e apresentou impugnação de fls. 47.629/47.674 em 31/01/2018 alegando em síntese:

Quanto à alegação de que não se trata de questão nova, já que houve autuações anteriores, importante frisar que, no âmbito judicial, em decisão proferida na ação anulatória de débito fiscal de nº 0040185-75.2015.4.01-3400, em trâmite na 14ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, foi entendido que a legislação posterior reconheceu, expressamente, a possibilidade de execução simultânea dos contratos de afretamento e prestação de serviços, inclusive com pessoas jurídicas vinculadas entre si.

No processo nº 0007070-83.2008.4.02.5101, o TRF da 2 Região considerou indevida a cobrança do IRRF sobre as remessas relativas a pagamento de afretamento de plataformas justamente por reputar que as mesmas são embarcações.

No CARF também há precedentes favoráveis validando a estrutura contratual ora questionada pela fiscalização.

Com a recente alteração promovida pela Lei nº 13.586/2017, não há mais qualquer possibilidade de se exigir o recolhimento do PIS e da COFINS, pois, mantidas as condições contratuais originalmente pactuadas, tal como previsto no texto legal, inexistente importação de serviços que configure fato gerador destes tributos.

As plataformas móveis são enquadradas como embarcação especial, como demonstrado no Parecer nº 023/06 anexo ao Ofício nº 573/2006-DPC, de 10/04/2006, da Diretoria de Portos e Costas da Marinha do Brasil, item 31.

Os contratos de afretamento da presente autuação se inserem na modalidade afretamento por tempo.

A utilização, posse, uso e controle de embarcações envolve gestão náutica e gestão comercial.

A gestão náutica está relacionada à manutenção da embarcação em condições de ser operada e utilizada nos fins aos quais se destina. A gestão comercial está relacionada com a utilização efetiva da embarcação nos fins a que se destina. A diferença entre o contrato de afretamento a casco nu e o contrato de afretamento por tempo é exatamente a forma como as atribuições de gestão da embarcação são alocadas entre fretador e afretador. No afretamento por tempo, a gestão náutica fica sob a responsabilidade do Fretador, e a gestão comercial fica com o afretador.

Quando a impugnante firma contratos de afretamento, a ela é transferido o direito de utilizar as embarcações nas finalidades econômicas que lhe forem de interesse, isto é, a ela é atribuída a gestão comercial. E como o afretamento envolve a cessão do uso de um bem mediante o pagamento de uma remuneração, e não a obrigação de fazer, nunca poderia ser enquadrado como se fosse prestação de serviços, sob pena de absoluta dissociação da realidade.

Ainda que fosse um único instrumento e apenas com a empresa sediada no exterior tratar-se-iam de dois contratos distintos formalizados num único instrumento, contratos coligados, sendo um de prestação de serviços e outro de afretamento. Os indícios apontados pelo Fisco não tem lugar porque apenas denotam a existência de contratos coligados.

As embarcações, em razão de sua complexidade técnica, são bens de vultoso valor e absolutamente necessários ao desenvolvimento da atividade a que se destinam, representando,

portanto, o seu afretamento efetivamente a maior parcela do valor total da contratação.

Se cabível a unificação, seria mais lógico e coerente que o afretamento abarcasse a prestação de serviços, do que o contrario como pretende o Fisco.

Se eventualmente fosse comprovada uma atribuição irreal de preços aos contratos – o que sequer foi cogitado – seria cabível a glosa do excesso de custo do afretamento. Porém nada justifica a desqualificação do contrato de afretamento para atribuir-lhe a natureza de prestação de serviços e, com isso, tributá-lo integralmente como tal.

O próprio artigo 2º da Lei nº 13.586/2017 que introduziu os §§2º a 12º ao art. 1º da Lei nº 9.481/97 reconhece expressamente a execução simultânea dos contratos de afretamento e prestação de serviços, inclusive entre empresas vinculadas.

A Lei nº 13.586/2017 não criou a hipótese de contratação de afretamento e prestação de serviços com execução simultânea firmada com empresas vinculadas entre si. Apenas ajustou os parâmetros de aplicação da alíquota zero de IRRF anteriormente estabelecidos pela Lei nº 13.043/2014, esclarecendo, todavia, que sobre tais contratos não há a incidência do PIS/COFINS – Importação e da CIDE importação.

Cita decisões judiciais sobre a não incidência do ISS nos contratos de afretamento e decisões administrativas que reconheceram a possibilidade de bipartição contratual criticada no TVF.

Ainda que se entenda possível a desconsideração do afretamento, por ser prática costumeira deve-se aplicar o art. 100, parágrafo único do CTN, para excluir a aplicação de penalidades.

A IN RFB nº 844/2008 que trata do REPETRO reconhecia a possibilidade de vinculação dos contratos. A impugnante foi autuada por seguir norma da própria Receita.

O art. 146 do CTN veda a adoção de posturas contraditórias, como a alteração posterior de critérios jurídicos já utilizados no lançamento de tributos, para fatos geradores anteriores à eventual alteração do critério.

A fiscalização está alterando a forma e a substância de contratos típicos de direito privado e, com isso, violando os artigos 109 e 110 do CTN.

Se não é possível o desmembramento, com muito mais razão, não é possível unificar, também para efeitos fiscais, contratos absolutamente autônomos, firmados com pessoas jurídicas distintas, uma situada no exterior e outra situada no País, sendo absolutamente irrelevante que pertençam ao mesmo grupo econômico.

Não se pode falar em artificialismo ou manipulação, até porque não há nada de reprovável no procedimento adotado de contratar separadamente o afretamento (de empresa estrangeira) e a prestação de serviços (de empresa nacional) ainda que do mesmo grupo, porque é lícito a essas empresas organizarem seus negócios da forma que melhor lhes aprouver.

Reconhecendo-se a existência de um contrato de afretamento autônomo, não há o que se falar em recolhimento de PIS e de COFINS sobre a importação.

Ainda que não se entenda o contrato de afretamento como arrendamento, aduz-se que, com a admissão dos bens no REPETRO, houve a suspensão da cobrança dos tributos incidentes, tal como reconhecido, no âmbito da RFB, pelo disposto no art. 4º da IN 844/2008.

Caso se venha a entender pela incidência do PIS/COFINS Importação, eventual recolhimento dos tributos exigidos nos presentes autos ensejará o direito aos respectivos créditos, haja vista que tal direito independe do momento em que ocorra o pagamento, mesmo quando lançado de ofício por meio da lavratura de auto de infração.

Caso se entenda pela manutenção do lançamento, com a desconsideração dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, alguns ajustes devem ser realizados na base de cálculo, como será demonstrado a seguir:

Contrato nº 2100.0068105.11.20 não foi objeto de análise no TVF e não possui contrato vinculado de prestação de serviços, tratando-se apenas de contrato celebrado com a PNBV para o afretamento da UMS Dan Swift.

Nos contratos a seguir as empresas contratadas para o afretamento e para a prestação de serviço são de grupos econômicos completamente distintos.

a) contrato nº 2300.0050143.09.2, afretamento celebrado com a PETROBRAS NETHERLANDS B.V (PNBV), e a prestação de serviços com a PROSAFE PRODUCTION DO BRASIL LTDA.;

b) contrato nº 2050.0057771.10.2, contrato de afretamento celebrado com empresa PETROBRAS NETHERLANDS B.V., e o de prestação de serviços com a BRASDRIL SOCIEDADE DE PERFURAÇÕES Ltda.;

c) contrato nº 2400.006969612.2, em que o afretamento foi celebrado com a GUARÁ B.V. e a prestação de serviços com a MODEC SERVIÇOS DE PETRÓLEO DO BRASIL Ltda.;

d) contrato nº 2200.0013256.05.2, no qual o afretamento foi celebrado com a a PRAI MV15 B.V., ao passo que a prestação de serviços foi contratada com a MODEC SERVIÇOS DE PETRÓLEO Ltda.;

e) contratos nº 2050.0022643.06.2 e nº 2050.0022588.06.22, nos quais os afretamentos foram celebrados com a EIFFEL RIDGE GROUP C.V., ao passo que a empresa contratada para a prestação de serviços foi a Queiroz Galvão Perfurações S. A

f) contrato nº 2050.0028827.07.2, afretamento celebrado com a LONDON TOWER INTERNATIONAL DRILLING e a prestação de serviços pactuada com a QUEIROZ GALVÃO PERFURAÇÕES S.A.;

g) contrato nº 2400.0041968.08.2, afretamento celebrado com a GAS OPPORTUNITY MV20 B.V. e a prestação de serviços celebrada com a MODEC SERVIÇOS DE PETRÓLEO DO BRASIL Ltda.;

h) contrato nº 2050.0059066.10.2, em que o afretamento foi celebrado com a ABAN INTL NORWAY AS e a prestação de serviços com a empresa ETESCO CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO Ltda.

i) contrato nº 2050.0042751.08.2, afretamento celebrado com a COMMODORE MARINE LLP e a prestação de serviços pactuada com a OCEAN DRILL PETRÓLEO S.A.;

j) contrato nº 2050.0066906.11.2, afretamento celebrado com a DEEP SEA METRO HOLLAND BV e a prestação de serviços contratada com a empresa ODFJELL GESTÃO DE PERFURAÇÕES DO BRASIL Ltda.;

k) contrato nº 2050.0042724.08.2, afretamento celebrado com a PALASE C.V e a prestação de serviços com a empresa TARSUS SERV. DE PETRÓLEO Ltda.;

l) contrato nº 2050.0042726.08.2, afretamento celebrado com a empresa PODOCARPUS C.V. e a prestação de serviços, inicialmente, com a empresa COMERCIAL PERFURADORA DELBA SERVIÇOS Ltda, cujo contrato depois foi cedido para MAN ISA SERVIÇOS DE PETRÓLEO Ltda.;

m) contrato 2400.0061580.10.2, afretamento celebrado com a empresa TIRO SIDON AS, e a prestação de serviços fora celebrada com a TEEKAY PETROJARL PRODUÇÃO PETROL. DO BRASIL Ltda.

Nos contratos a seguir não há a prestação de serviços de perfuração, e segundo o TVF a plataforma é afretada apenas para viabilizar a extração do petróleo.

a) contrato nº 2050.0020438.06.2, contrato de prestação de serviços técnicos de lançamento e recolhimento de dutos flexíveis, reparos de instalações submarinas e outras operações celebrado com a STOLT OFFSHORE S.A.;

b) contrato nº 2050.0020438.06.2, contrato de prestação de serviços técnicos de mergulho saturado, utilização de ROV e mergulho com sinos celebrado com a ACERGY BRASIL S.A.;

c) contrato nº 2050.0051003.09.2, contrato de prestação de serviços técnicos de lançamento e recuperação de dutos flexíveis, utilização de ROV, etc celebrado com a ACERGY BRASIL S.A;

d) contrato nº 2600.0031084.07.2, contrato de prestação de serviços de recebimento, no processamento, no armazenamento de petróleo a bordo, na transferência de petróleo estabilizado para navios aliviadores, no processamento de gás, na compressão de gás, no tratamento de gás, na injeção de gás e operando com poços produtores de petróleo elou gás e injetores de gás, em lâmina d'água que pode variar de 800 (oitocentos) metros até 1.700 (um mil e setecentos) metros celebrado com a PIRANEMA SERVIÇOS DE PETRÓLEO Ltda.

e) contrato nº 2050.0062666.10.2, contrato de prestação de serviços técnicos na unidade BLUE SHARK, de fraturamento, restauração, estimulação e outros serviços correlatos em poços, linhas e dutos, com fornecimento de produtos químicos celebrado com a Schahin Engenharia Ltda;

f) contrato nº 2050.0026034.06.2, contrato de prestação de serviços técnicos de lançamento e recuperação de dutos flexíveis, utilização de ROV, etc. celebrado com a SUBSEA 7 SERVIÇO DO BRASIL Ltda;

g) contrato nº 2050.0059526.10.2, contrato de prestação de serviços técnicos de lançamento e recuperação de dutos flexíveis, utilização de ROV, etc. celebrado com a ACERGY BRASIL S.A;

h) contrato nº 2010.0073574.12.2, contrato de prestação de serviços de levantamento de dados geofísicos celebrado com a RXT Tecnologia de Exploração de Res. Do Brasil;

i) contrato nº 2050.0063728.10.2, contrato de prestação de serviços para a instalação de dutos flexíveis celebrado com a MCDERMOTT SERVIÇOS E CONSTRUÇÕES Ltda.

É ilegal a aplicação do artigo 725 do RIR/99 ao caso concreto para fins de reajustamento da base de cálculo do IRRF, e conseqüentemente, o reflexo nas bases de cálculo do PIS e da COFINS.

É equivocada a premissa adotada, haja vista que se a impugnante jamais considerou o IRRF sobre as remessas para pagamento dos contratos de afretamento, não há que se falar em assunção voluntária do ônus do imposto supostamente devido pelo beneficiário, única hipótese prevista no aludido dispositivo para o reajustamento da base de calculo do IRRF.

O contribuinte junta também Acórdão do CARF nº 2401-005.149 proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, da Segunda Seção de Julgamento que vai ao encontro da sua tese de defesa (fls. 47.729/ 47.758)

A 12ª Turma da DRJ Rio de Janeiro (RJ) julgou a precedente em parte, nos termos do Acórdão nº 12-100.900, de 29 de agosto de 2017, cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2013

PIS/COFINS IMPORTAÇÃO. CONTRATO DE AFRETAMENTO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS NA EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. BIPARTIÇÃO CONTRATUAL VERSUS EXECUÇÃO SIMULTÂNEA DOS SERVIÇOS TÉCNICOS COM O AFRETAMENTO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. DIFERENÇA. RATIO LEGIS.

A bipartição contratual, no contexto das atividades de exploração de petróleo, é figura distinta da execução simultânea dos serviços técnicos com afretamento, prevista no art. §2º do art. 2º da lei 13.586/2017, conforme se depreende pela ratio legis. No caso dos autos, restou caracterizado que a Impugnante lançou mão da bipartição, cujos efeitos não são tributariamente admissíveis em razão de seu caráter artificial.

Comprovado que o serviço técnico foi de fato prestado de forma inseparável do afretamento por empresa domiciliada no exterior, incide PIS/COFINS-Importação sobre o valor cheio, não se podendo ainda excluir da base de cálculo da contribuição qualquer parcela em tese a título de afretamento.

SUPOSTA EXIGÊNCIA DA BIPARTIÇÃO PARA ADMISSÃO NO REGIME DO REPETRO. DESCABIMENTO

A concessão do regime do REPETRO não respalda, nem tampouco exige, a bipartição dos contratos de prestação de serviços técnicos relacionados à exploração de petróleo.

BASE DE CALCULO. VALOR ANTES DA RETENÇÃO.

A base de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS é 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2013

PIS/COFINS IMPORTAÇÃO. CONTRATO DE AFRETAMENTO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS NA EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. BIPARTIÇÃO CONTRATUAL VERSUS EXECUÇÃO SIMULTÂNEA DOS SERVIÇOS TÉCNICOS COM O AFRETAMENTO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. DIFERENÇA. RATIO LEGIS.

A bipartição contratual, no contexto das atividades de exploração de petróleo, é figura distinta da execução simultânea dos serviços técnicos com afretamento, prevista no art. §2º do art. 2º da lei 13.586/2017, conforme se depreende pela ratio legis. No caso dos autos, restou caracterizado que a Impugnante lançou mão da bipartição, cujos efeitos não são tributariamente admissíveis em razão de seu caráter artificial. Comprovado que o serviço técnico foi de fato prestado de forma inseparável do afretamento por empresa domiciliada no exterior, incide PIS/COFINS-Importação sobre o valor cheio, não se podendo ainda excluir da base de cálculo da contribuição qualquer parcela em tese a título de afretamento.

SUPOSTA EXIGÊNCIA DA BIPARTIÇÃO PARA ADMISSÃO NO REGIME DO REPETRO. DESCABIMENTO A concessão do regime do REPETRO não respalda, nem tampouco exige, a bipartição dos contratos de prestação de serviços técnicos relacionados à exploração de petróleo.

BASE DE CALCULO. VALOR ANTES DA RETENÇÃO. A base de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS é 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.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

CONTRATO. AUSÊNCIA DE INFORMAÇÃO NO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL.

O Termo de Verificação Fiscal, parte integrante do auto de infração, deve conter descrição dos fatos. Na autuação por bipartição artificial dos contratos é necessária a descrição das características do contrato que levaram a tal conclusão. Confirmado que determinado contrato não consta dos autos, nem consta do Termo de Verificação Fiscal, cabível a improcedência do lançamento nesta parte.

Impugnação Procedente em Parte

Inconformado com a decisão da DRJ, apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual argumenta que:

a) Havia conhecimento prévio da modelagem contratual usada pela Recorrente e a validação de tal procedimento pela Receita Federal do Brasil (RFB) quando da autorização de inclusão dos bens afretados no regime aduaneiro do REPETRO;

b) A legislação do REPETRO respalda a prática de bipartição de contratos em serviço e afretamento sendo este, inclusive, um requisito necessário para adesão ao regime;

c) Há reconhecimento expresso da legalidade da modelagem contratual adotada pela Recorrente tanto pela Lei nº 13.043/14 quanto pela Lei nº 13.586/17, inclusive para fatos ocorridos até 31/12/2014;

d) Houve violação dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional (CTN);

e) Havendo reconhecimento de um contrato de afretamento autônomo, não há fato gerador do PIS/COFINS-Importação;

f) Caso se entenda pela manutenção das exigências fiscais, sejam efetuados procedimentos para correção das bases de cálculo das exações.

Termina o recurso requerendo o provimento integral para cancelar o auto de infração lavrado, afastando a cobrança do principal, dos acréscimos moratórios e das penalidades cominadas. Alternativamente, que seja ajustada a base de cálculo do PIS e da COFINS de forma a expurgar tanto os contratos descritos em tópico próprio, como também a parcela relativa ao IRRF. E, na remota hipótese de manutenção do auto de infração, que sejam afastados os encargos legais, com base no art. 110 do CTN.

É o breve relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, Relator.

O recurso é tempestivo e apresenta os demais pressupostos de admissibilidade, de forma que dele conheço e passo à análise.

A partir da análise do Termo de Verificação Fiscal, em cotejo com o recurso apresentado, observa-se que o cerne da questão resume-se à chamada "bipartição artificial dos contratos de prestação de serviços e de afretamento". O Recorrente entendeu perfeitamente esta acusação, focando seu recurso na busca por descaracterizar a alegação de artificialidade.

Essa questão foi didaticamente esmiuçada no Acórdão nº 3402-005.853, de 27/11/2018, da lavra do Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, o qual reflete minha visão sobre o tema, de forma que o reproduzo e o utilizo para fundamentar minha razão de decidir, *verbis*:

DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E DOS CONTRATOS VINCULADOS

A autoridade fiscal demonstrou que as contratações relativas às prestações de serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços, bem como contratações de outros serviços técnicos ligados ao setor de petróleo, foram artificialmente bipartidas em dois contratos: um de afretamento e outro de serviços, tendo de um lado a contratante PETROBRÁS e, de outro, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, as quais atuam em conjunto, de forma interdependente, com responsabilidade solidária. Segundo a alegação fiscal, os serviços foram

prestados no Brasil, mediante a utilização de plataforma ou de embarcação (unidade) fornecida pelo grupo próprio econômico que presta os ditos serviços. A maior parte (90%) do preço pago pela PETROBRÁS é atribuída ao afretamento da unidade e destinada ao exterior, sem retenção do imposto de renda na fonte, sem o recolhimento da CIDE e sem o PIS/COFINS Importação, enquanto parcela muito inferior (10%) é atribuída aos serviços, paga no Brasil, e tributada na fonte.

A conclusão do procedimento fiscal demonstra a inexistência de afretamento autônomo, apesar da existência formal de dois contratos. Para a fiscalização, o fornecimento da unidade (afretamento) seria apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados. A única contratação existente seria de pesquisa e exploração de petróleo e gás, sendo o fornecimento da unidade apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados. Nos casos analisados, constatou-se que as empresas contratadas pertenciam a um mesmo grupo econômico, detentor do equipamento e do knowhow da prestação de serviços, e desempenharam de forma conjunta e solidária as atividades formalmente contratadas de forma segregada. Tal vinculação era de pleno conhecimento da contratante PETROBRÁS.

Em sua defesa, a Recorrente alega a regularidade do modelo contratual adotado, afastando o enquadramento como prestação de serviço. Também afasta a artificialidade dos contratos, afirmando que, apesar de coligados, os contratos seriam autônomos. Também alega que o modelo contratual seria reconhecido pela Lei nº 13.043/2014, e já era exigido pela Administração desde 2008 para fins de regulamentação do REPETRO, e que foram objeto de análise quando da habilitação no REPETRO, de forma que o lançamento configuraria mudança de critério jurídico afrontando o disposto no artigo 146 do CTN.

A fiscalização realizou uma análise minuciosa de cada contrato de afretamento e de prestação de serviços, no intuito de demonstrar que, não obstante a segregação formal, na realidade, o que existia era uma única atividade de exploração e pesquisa de petróleo/gás, prestada pelo grupo econômico (empresa brasileira e estrangeira). Em sua conclusão reafirmou que os valores pagos às empresas estrangeiras, a título de afretamento, corresponderiam, de fato, a remuneração pela prestação de serviços.

Destacam-se os seguintes fatos apurados pela autoridade fiscal que fundamentaram a decisão recorrida:

- contratos vinculados, em alguns casos expressamente em cláusulas, ou assinados na mesma data;*
- fretadora cossegurada em seguro de responsabilidade civil com prestadora de serviços;*
- fretadora solidariamente responsável com prestadora de serviços;*

- rescisão do contrato de prestação de serviço é base para rescisão do contrato de afretamento;
- contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela prestadora de serviços, com cargos diretamente ligados à operação da unidade;
- contrato de afretamento dispõe que a responsabilidade, operação, movimentação e administração da unidade ficarão sob controle e comando exclusivo da Fretadora ou seus prepostos;
- no caso de despejo de petróleo, óleo e outros resíduos no mar, a responsabilidade conjunta recai sobre a Fretadora e sobre a Prestadora de Serviços;
- contrato de afretamento diz que a Contratada (Fretadora) deverá fornecer à PETROBRAS “Folha de Pagamento de seus empregados que estiverem envolvidos na prestação dos serviços contratados”.

Tais fatos, devidamente comprovados e não refutados, não podem ser desprezados na presente análise. A vinculação entre as partes, a estreita ligação entre os objetos contratados, as mútuas responsabilidades, os prazos, e as pessoas envolvidas, caracterizam uma verdadeira confusão entre as contratações, comprovando a existência de uma única contratação, conforme afirmado pela autoridade fiscal.

Portanto, conclui-se que a autoridade fiscal demonstrou que os contratos eram não são apenas interligados, mas unos, conforme afirmação feita para todos os contratos analisados nos autos:

“a) não se pode atribuir os pagamentos a simples afretamento, visto que, no caso concreto, o fornecimento da unidade é parte integrante e indissociável dos serviços contratados;

b) a unidade [...] foi de fato fornecida por empresa do Grupo [...], mesmo grupo a que pertence a empresa brasileira contratada para a prestação de serviços de perfuração;

c) empresa do Grupo [...] foi contratada para prestar serviços utilizando unidade que o próprio Grupo [...] forneceu;

d) trata-se de uma só contratação, artificialmente bipartida, a fim de evitar a incidência do imposto de renda, da CIDE, e do PIS/Cofins Importação sobre a maior parte da remuneração.”

Analisando situação semelhante, assim se manifestou o Conselheiro Alexandre Kern no voto vencido (vencedor neste ponto) do Acórdão 3403002.702, cujo excerto reproduzo a seguir:

“Parece-me que o conjunto indiciário reunido pela Fiscalização é consistente e corrobora essa conclusão. Em primeiro lugar, os contratos ditos de afretamento de afretamento não são, pois não têm como objeto embarcação.

Ademais, as unidades de perfuração e de produção de petróleo offshore, objeto dos contratos de afretamento, não são meras estruturas metálicas, sobre as quais desembarcam e atuam os operadores da companhia prestadora de serviço contratada. Em absoluto. As unidades são, justamente, os equipamentos que serão operados para a consecução do objetivo último da Petrobrás, que é a perfuração ou produção do poço de petróleo. E, penso ser evidente, trata-se de equipamentos sofisticados, construídos sob encomenda, com projeto único, que incorpora, em geral, o último estágio de desenvolvimento da tecnologia. Nesse sentido, seus operadores são designados já durante a fase de construção, no estaleiro, tamanha é a intimidade com equipamento requerida para operá-los.

Saliento esse aspecto porque, ainda que se considere a natureza genérica dos contratos, como contrato de aluguel de bens, o que sobressai é que tal contratação é absolutamente dispensável. Bastaria que a Petrobrás celebrasse contrato único, de prestação de serviços, fosse com a nacional ou com a empresa estrangeira, ainda assim as unidades seriam fornecidas, simplesmente, porque não há como prestar os serviços sem elas. Aliás, esse é exatamente o modelo de contratação para a perfuração e produção de petróleo em terra. A Petrobrás, em terra, 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 é ilógico, desnecessário, antieconômico. E, se ainda assim, por qualquer razão que se nos escape, a Petrobrás insistisse nesse modelo de contratação, a hipotética locatária dos equipamentos jamais admitiria que os mesmos fossem operados por terceiros.

Portanto, parece-me que a conclusão a que chegou a Fiscalização a respeito da essência desses contratos está correta. A bipartição do contrato em “afretamento” e prestação de serviços – a também, por óbvio, a sua coligação voluntária – é artificial, desnecessária, sem propósito.

A recorrente nessa hora bradará princípios constitucionais como da Livre Iniciativa (art. 1º, IV), da Livre Concorrência (art. 170, IV) ou mesmo da Propriedade Privada (art. 170, II), e que o ordenamento jurídico brasileiro outorga ao contribuinte o direito de organizar-se de forma que se lhe imponha a menor carga tributária possível. Pugnará por que se analisem os contratos celebrados sob uma concepção estritamente formal da legalidade. Enfim, invocará a clássica cantilena liberal formalista que leva à (equivocada) conclusão de que, em matéria de planejamento tributário, tudo o que não estiver expressamente proibido é lícito ao contribuinte.

Marciano Seabra de Godoi diagnostica que essa postura parte de certos valores arraigados e que não mais se compatibilizam com o atual estado de arte da dogmática constitucional e tributária nacional, quais sejam, o tributo visto como uma agressão ou um castigo que se aceita mas não se justifica; a segurança jurídica como um valor absoluto; a aplicação

mecânica e não valorativa da lei como um mito sagrado; o individualismo e a autonomia da vontade sobrevalorizados e hipertrofiados, como se vivêssemos em pleno século XIX. Atualmente, as bases da tributação são liberdade, igualdade e solidariedade. Neste cenário, a interpretação dos atos jurídicos e das operações não se pode valer da máxima de hipossuficiência dos contribuintes frente ao todo poderoso Estado, sob pena de se obstar a aplicação de outros princípios constitucionais. Há diversos outros que podem ser tolhidos caso planejamentos sejam indiscriminadamente considerados válidos e legítimos tão-somente porque adotaram forma jurídica prevista em texto de lei (Dignidade da Pessoa Humana, Função Social da Propriedade, Isonomia). O planejamento tributário deve ser analisado “não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade social e justiça” (GRECO. Marco Aurélio Planejamento tributário. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 195) . Enfim, exige-se, para além de uma economia de tributos, um propósito negocial.

Nesse sentido, a doutrina propõe um teste para se constatar ausência de propósito negocial (SCHOUERI, Luís Eduardo. O desafio do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITRAS, Rodrigo de (org.). Planejamento tributário e o “propósito negocial”. São Paulo: Quartier Latin, 2010, apud PAULA, Daniel Giotti de. O Dever Geral de Vedação À Elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação Brasileira e do direito comparado. Revista da PGFN. Brasília: PGFN, 2011. p.187):

a) o elemento temporal: já que muitas vezes se verifica que o planejamento, em geral atividade pensada e preparada, é realizada às pressas, com a assinatura de vários documentos em um único momento, alguns desfazendo transações que se celebram no mesmo instante;

b) a independência ou não das partes, eis que muitas fusões, cisões e incorporações se dão apenas como forma de alocar perdas e ganhos entre empresas de mesmo grupo, sempre visando à redução da tributação;

c) ausência de coerência, quando se realizam transações que não se inserem na rotina da empresa ou na lógica empresarial.

Marco Aurélio Greco (GRECO, Marco Aurélio. Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 7, n. 42, ano 2009. Apud PAULA, Daniel Giotti de. O Dever Geral de Vedação À Elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação Brasileira e do direito comparado. Revista da PGFN. Brasília: PGFN, 2011. p. 187) revela os indícios de mera tentativa despropositada de economia de tributo:

-
- a) operações estruturadas em seqüência, em que uma etapa não tem sentido a não ser quando vista a partir do conjunto de etapas [...];
- b) operações invertidas, no sentido de serem realizadas ao contrário do que indica o juízo comum, por exemplo, a incorporação da controladora pela controlada;
- c) operações entre partes relacionadas, pois nestas é mais rigoroso o juízo sobre os critérios de eqüitatividade em que devem ser feitas certas operações quando comparadas com operações com terceiros;
- d) o uso de pessoas jurídicas para realizar determinadas operações, pois além de poderem configurar uma interposta pessoa, estas sociedades podem se apresentar como meros instrumentos de passagens de recursos destinados a terceiros (conduint companies) ou assumirem a condição de sociedade aparentes, fictícias ou efêmeras;
- e) operações que impliquem deslocamento da base tributável para o exterior, pois isto afeta a soberania e a imperatividade da norma tributária;
- f) as substituições ou montagens jurídicas em que as formas contratuais são construídas meramente para vestir determinado conteúdo sem que haja razões reais e efetivas que as justifiquem.”

O i.relator assim concluiu no Acórdão 3403-002.702 sobre o modelo de contratação da Petrobrás, situação similar àquela apurada nos presentes autos:

“O modelo de contratação da Petrobrás sucumbe em todos os testes que lhe são pertinentes:

- a) Quanto ao aspecto temporal, revela-se a simultaneidade da celebração dos pares de contratos;
- b) A interdependência das partes contratantes é nota característica: a prestadora dos serviços nacional é controlada pela “fretadora” estrangeira;
- c) Ausência de coerência: a Petrobrás não reproduz o modelo de contratação bipartida, mutatis mutandis, nas suas operações terrestres;
- d) Deslocamento da base tributável para o exterior: a Petrobrás atribui ao contrato de afretamento, celebrado com a empresa estrangeira, 90% do valor total da causa dos contratos (a exploração dos poços de petróleo);
- e) Montagem jurídica: a bipartição de contrato que tem causa unitária – a exploração de poços de petróleo – é artificial e despropositada.”

Não procede a alegação da Recorrente quanto à violação aos artigos 109 e 110 do CTN, bem como ao artigo 170 da Constituição Federal, ao desconsiderar a dualidade contratual e considerar como um único contrato de prestação de serviços. Não houve desrespeito aos institutos próprios do direito privado, ou ao direito de livre iniciativa ou exercício de atividade econômica, mas apenas definir a verdadeira natureza dos pagamentos realizados pela empresa no exterior e imputar os efeitos tributários decorrentes de tal pagamento.

O que ocorreu foi constatação de que os contratos firmados, bipartidos, teriam uma só natureza e seriam, de fato, unos, com o objetivo de regular a contratação de serviços técnicos para garantir a funcionalidade da plataforma para o cumprimento de sua finalidade, a perfuração/exploração de gás e petróleo. Comprovou-se que o fornecimento da plataforma seria apenas meio para alcançar a verdadeira atividade pretendida pela Recorrente. Aqui, os princípios de liberdade de auto-organização colidem com o princípio da solidariedade, da capacidade contributiva e da igualdade. A autoridade fiscal, na análise da situação fática e da hipótese de incidência da contribuição, ao dar efeitos tributários diversos daquele esperado pela Recorrente, não apenas considerou os aspectos formais da operação, mas buscou a essência dos atos praticados, de forma a afastar uma interpretação literal que considera apenas os aspectos formais dos atos. A liberdade de contratar não poderia se sobrepor aos princípios da capacidade contributiva, igualdade e solidariedade.

A bipartição de contratos revela-se artificial, conforme já decidiu este Conselho em diversos outros julgados:

Acórdão nº 3201003.022

CIDE. AFRETAMENTO. NATUREZA INDISSOCIÁVEL DO SERVIÇO. CONTRATAÇÃO ÚNICA. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. DESNECESSIDADE.

A contratação de embarcação com especificações de construção, equipamento e operação para atender à consecução dos serviços técnicos especializados de levantamento sísmico consubstancia-se parte integrante e indissociável da atividade, que se constitui única, não permitindo segregar os valores pagos para os efeitos de incidência da CIDE ainda que discriminados no mesmo ou diferentes contratos.

Acórdão nº 3302004.822

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

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

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

Acórdão nº 3302003.095

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 nº 2202003.063

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.

Também revela a artificialidade dos contratos, na repartição de 90/10, as alterações legislativas que estabeleceram o percentual máximo a ser atribuído aos contratos de afretamento.

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, o percentual máximo de 80% (oitenta por cento) atribuídos aos contratos de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas

relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços.

Posteriormente, os percentuais máximos foram ajustados pela Lei 13.586/2017, prevendo que o percentual de afretamento passaria a ser de 65% (sessenta e cinco por cento), quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços.

Destaca-se que tais percentuais não se aplicam no caso em concreto, que aqui discute a incidência das contribuições, mas revelam a artificialidade reconhecida pelo próprio legislador brasileiro quanto aos percentuais de repartição dos contratos de afretamento e serviços nos percentuais de 90% e 10%.

A repartição dos contratos revela-se artificial, com a constatação de que os valores pagos às empresas estrangeiras, a título de afretamento, corresponderam, de fato, a remuneração pela prestação de serviços, configurando uma única contratação.

A situação constatada enquadra-se, de forma clara, no conceito de simulação, ligado à causa do negócio jurídico. É cristalino o fato que o negócio aparente (dois contratos) é divergente do negócio real (única contratação de fato). A causa típica do negócio (contratação para pesquisa e exploração de petróleo e gás, com o fornecimento da unidade) diverge da causa aparente, que artificialmente repartiu a contratação através de um contrato autônomo de afretamento. Nesse caso, haveria um vício na causa, pois as partes usaram determinada estrutura negocial (contratos bipartidos) para atingir um resultado prático, que não correspondeu à causa típica do negócio posto em prática. Destaca-se, mais uma vez, que a única contratação existente seria de pesquisa e exploração de petróleo e gás, sendo o fornecimento da unidade apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados.

O entendimento acima encontra abrigo na doutrina do professor Marciano Seabra de Godoi, que assim analisou a questão da simulação como vício na causa do negócio jurídico:

“O conceito de simulação é, no âmbito do próprio direito civil brasileiro, bastante controverso. Ainda que nem sempre deixem isso explícito, diversos autores definem e aplicam o conceito de simulação com base numa visão causalista. A causa dos negócios jurídicos pode ser definida como o “fim econômico ou social reconhecido e garantido pelo direito, uma finalidade objetiva e determinante do negócio que o agente busca além da realização do ato em si mesmo”.

A causa é portanto o propósito, a razão de ser, a finalidade prática que se persegue com a prática de determinado negócio jurídico. Orlando Gomes inclusive promove uma classificação dos negócios jurídicos com base nas causas típicas de cada um deles (a cada negócio “corresponde causa específica que o

distingue dos outros tipos”): o seguro é por exemplo um negócio jurídico cuja causa é a “prevenção de riscos”, ao passo que o contrato de sociedade tem como causa uma associação de interesses, compondo a categoria dos “negócios associativos”.

Fixado esse conceito de causa dos negócios jurídicos, como encarar a figura da simulação? Na simulação há um vício na causa, pois as partes usam determinada estrutura negocial (compra e venda) para atingir um resultado prático (doar um patrimônio) que não corresponde à causa típica do negócio posto em prática. Na formulação de Orlando Gomes sobre a simulação relativa, “ao lado do contrato simulado há um contrato dissimulado, que disfarça sua verdadeira causa” destacamos.

Os autores causalistas ressaltam que na simulação não há propriamente um vício do consentimento (como no erro ou no dolo), pois as partes consciente e deliberadamente emitem um ato de vontade. O que ocorre é que o ato simulado não corresponde aos propósitos efetivos dos agentes da simulação. Por isso diversos autores vêem na simulação uma “divergência consciente entre a intenção prática e a causa típica do negócio”. O espanhol Federico de Castro y Bravo sustenta que a natureza específica da simulação não é a de “uma declaração vazia de vontade”, mas a de uma “declaração em desacordo com o objetivo proposto [pelas partes], ou, o que é o mesmo, uma declaração com causa falsa” – destacamos.

Tanto na concepção causalista ora estudada, quanto na concepção restritiva vista na seção anterior, o negócio simulado é visto como “não-verdadeiro”.

Mas isso a partir de perspectivas diferentes. Com efeito, na perspectiva causalista haverá simulação mesmo que as partes não inventem nem escondam de ninguém um fato específico no bojo de cada um dos negócios praticados”.

A situação apurada nos autos também não diverge do conceito civilista de simulação, previsto no §1º do art. 167 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil):

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

§ 1º – Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

II – Contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III – Os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

No caso, não havia contrato autônomo real de afretamento, mas apenas uma única contratação pesquisa e exploração de petróleo e gás, com o fornecimento da unidade.

Dessa forma, a pessoa a quem foi conferido o direito no contrato de afretamento foi diversa daquela que efetivamente se conferiu, configurando a simulação conforme o Código Civil.

No presente caso a própria bipartição dos contratos, no percentual de 90/10 já se revela artificial, configurando a simulação praticada. A própria contratante dos serviços determinou a repartição dos contratos em duas, delimitando que, do valor global a ser desembolsado pela companhia estatal, 90% (noventa por cento) seria destinado ao fretamento e 10% para a remuneração da prestação de serviços. Portanto, a artificialidade da repartição dos contratos foi um ato consciente e intencional da recorrente, configurando o intuito doloso da simulação praticada.

Dessa forma, conclui-se pela higidez do lançamento efetuado e da decisão recorrida, pela comprovação da unicidade contratual, simulação praticada, e constatação da existência de pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras como contrapartida de serviços técnicos prestados, sujeitos à incidência das contribuições.

DO REPETRO

A Relatora alega que o entendimento fiscal desconsidera, por completo, a forma prevista pela própria legislação pátria para a Recorrente desempenhar suas atividades, inclusive com a previsão de regime aduaneiro especial para o afretamento de bens do exterior destinados, especificamente, para a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural (REPETRO). Confirma, ainda, a afirmativa da Recorrente acerca da adequação do modelo de contratação adotado àquele determinado pelo REPETRO.

Conforme já exposto pela Relatora, o REPETRO é o regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural. O regime foi instituído pelo Decreto nº 3.161, de 02 de setembro de 1999 (revogado) e atualmente é regulamentado pelo Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), e pela IN RFB nº 1.415, de 2013.

Aqui, destacamos um importante ponto no referido regime: a base legal indicada pelos atos infralegais é o artigo 79, parágrafo único, da Lei 9.430/96, que assim dispõe:

Art. 79. Os bens admitidos temporariamente no País, para utilização econômica, ficam sujeitos ao pagamento dos impostos incidentes na importação proporcionalmente ao tempo de sua permanência em território nacional, nos termos e condições estabelecidos em regulamento.

Parágrafo único. O Poder Executivo poderá excepcionar, em caráter temporário, a aplicação do disposto neste artigo em relação a determinados bens. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001)

Constata-se, portanto, que a base legal do regime é uma “norma em branco”, que outorga competência para o Poder Executivo a determinar quais seriam os requisitos para a aplicação do regime de admissão temporária para utilização econômica. Destaca-se que o referido regime tem a natureza jurídica de isenção condicionada.

O mesmo vício encontramos na previsão do Decreto-lei nº 37/66:

Art.93. O regulamento poderá instituir outros regimes aduaneiros especiais, além dos expressamente previstos neste Título, destinados a atender a situações econômicas peculiares, estabelecendo termos, prazos e condições para a sua aplicação.

Entendo que tal disposição seria uma violação ao princípio da estrita legalidade, que exige “lei” tanto para tributar quanto para exonerar (CTN, art. 97, inciso III, c/c estenderei nesse ponto.

Em resumo, o REPETRO prevê os seguintes tratamentos tributários/aduaneiros

DRAWBACK SUPENSÃO → EXPORTAÇÃO COM SAÍDA FICTA → ADMISSÃO TEMPORÁRIA

Conforme exposto pela Relatora, à época dos fatos geradores autuados, esse regime aduaneiro era disciplinado pelo Regulamento Aduaneiro/2009, aprovado pelo Decreto n.º 6.759/2009 e pela Instrução Normativa n.º 844/2008.

A Relatora afirma, com base nos dispositivos regulamentares transcritos em seu voto, que os contratos firmados estavam sujeitos à uma análise prévia e pormenorizada pela RFB para a habilitação da pessoa jurídica no REPETRO e para admissão dos bens no regime. Entretanto, a Relatora se equivoca a afirmar que tais contratos foram previamente homologados pela RFB e que não poderiam ser desconsiderados pela autoridade fiscal e aduaneira.

Já afirmamos em estudo acadêmico publicado que a homologação do lançamento tributário aduaneiro ocorre no procedimento de Revisão Aduaneira, ainda que o canal de conferência aduaneira tenha sido diferente do verde. No referido ato também ocorre a homologação das informações prestadas nas Declarações de Importação ou Admissão em Regime Especial, conforme previsto no artigo 54 do Decreto-lei nº 37/66:

Art.54 A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo

importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Portanto, não procede o fundamento que aponta pela análise definitiva e homologação dos contratos.

Em seguida, a Relatora reproduz exceto do Manual do REPETRO, publicado pela Coordenação Geral de Administração Aduaneira (COANA) em 12/03/2015 e atualizado em 05/01/2018, e disponível no sítio da RFB. No referido manual, a administração aduaneira esclarece os tipos de contrato objeto do REPETRO, com a previsão do Contrato de Importação, Contrato de Prestação de Serviços, Contrato de Afretamento, Contrato Tripartite e o Contrato de Execução Simultânea.

A legislação veda a prestação de serviço direta por empresa estrangeira, mas prevê que o mesmo pode ser prestado por outra empresa por ela designada, conforme dispõe o item 4.1.4 do referido manual:

4.1.4 CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

[...]

Nota: É possível também que empresa estrangeira seja contratada pela operadora para a prestação de serviços, mas, neste caso, como a legislação brasileira não permite que aquela preste os serviços diretamente no País (vide o tópico 2.6.4 Prestação de Serviços ou Produção de Bens no País por Sociedade Empresário Estrangeira em Beneficiários do Repetro), uma empresa designada deverá fazer parte do contrato com a finalidade de importar o bem e prestar os serviços contratados (Regulamento Aduaneiro, art. 461A, § 4º; IN RFB nº 1.415, de 2013, art. 1º c/c art. 4º, § único, inc. II, alínea c).

O parágrafo 3º do artigo 5º da IN RFB 844/2008, com a redação dada pela IN RFB 1070/2010, traz a previsão regulamentar para a designação de empresa com sede no País para promover a importação de bens, em caso de contratação de pessoa jurídica com sede no exterior:

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

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

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

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

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

§ 3º Quando a pessoa jurídica contratada de que trata o inciso II do § 1º não for sediada no País, poderá ser habilitada ao Repetro a empresa com sede no País por ela designada para promover a importação dos bens, observado o disposto na legislação específica. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010).

No caso, seria um Contrato Tripartite, conforme definição do item 4.1.6 do manual:

O Contrato Tripartite, no caso do Repetro, é uma forma de composição contratual que se caracteriza pela existência de três partes:

1) Proprietário do bem (ou armador, no caso de embarcação): é a empresa estrangeira contratada para ceder o bem temporariamente;

2) Contratante: é a operadora, pessoa jurídica sediada no País, detentora de concessão, de autorização ou de cessão, ou a contratada sob o regime de partilha de produção, para o exercício, no País, das atividades de que trata o artigo 1º da IN RFB nº 1.415, de 2013. É o tomador de serviços (contratante); e

3) Designada: é a pessoa jurídica, sediada no País, contratada para promover a importação dos bens e prestar os serviços contratados.

É possível a ocorrência de variações na composição das partes. Assim, pode ocorrer, por exemplo, a existência de um consórcio de operadoras (no lugar de uma operadora) ou de um consórcio de prestadores de serviços (no lugar de um único prestador de serviços).

Além disso, o contrato tripartite pode ser instrumentalizado por um único contrato ou por dois contratos, neste último caso ele será denominado contrato de execução simultânea.

A operação poderia ser considerada como válida se efetivamente existisse três empresas envolvidas de forma autônoma. O modelo tripartite, com contratos distintos entre agentes distintos e autônomos, poderia ser considerado como válido caso houvesse, efetivamente, três agentes autônomos envolvidos.

A Relatora corretamente afirmou que a divisão dos contratos de afretamento e de prestação de serviços seria um meio expressamente admitido pela legislação aduaneira brasileira para o cumprimento dos contratos de afretamento de plataformas, navios, navio-sonda e embarcações especiais para o desempenho da atividade petrolífera, mas desde que tal contrato reflita a realidade da operação contratada. O modelo seria permitido, desde que refletisse a real operação, o que não ocorreu nos autos.

A designação de uma empresa brasileira para a prestação de serviços ligada à contratada estrangeira, com as vinculações e confusões contratuais e financeiras identificadas pela autoridade fiscal, afasta a natureza autônoma da suposta subcontratação para prestação de serviços, e a validade tributária dos contratos distintos, configurando apenas uma operação de fato para fins tributários. Neste caso, o que de fato ocorreu foi uma única contratação da empresa estrangeira, que designou um preposto para a execução do serviço no País e para se habilitar no REPETRO. É importante lembrar, ainda, que a finalidade do REPETRO é a redução da carga tributária na importação dos bens utilizados na exploração do petróleo, e não a regulação da prestação de serviços vinculados.

Destaca-se, também, que a interligação entre os contratos não é negada pela Recorrente. Entretanto, a autoridade fiscal demonstrou que os contratos não são apenas interligados, mas unos, conforme afirmação feita para todos os contratos analisados nos autos:

“a) não se pode atribuir os pagamentos a simples afretamento, visto que, no caso concreto, o fornecimento da unidade é parte integrante e indissociável dos serviços contratados;

b) a unidade [...] foi de fato fornecida por empresa do Grupo [...], mesmo grupo a que pertence a empresa brasileira contratada para a prestação de serviços de perfuração; unidade que o próprio Grupo [...] forneceu;

d) trata-se de uma só contratação, artificialmente bipartida, a fim de evitar a incidência do imposto de renda, da CIDE, e do PIS/COFINS Importação sobre a maior parte da remuneração.”

Questão semelhante acerca da repartição dos contratos também foi objeto de análise da RFB na Solução de Consulta nº 225/2014, curiosamente citada pela defesa como argumento justificador de sua conduta, que se revela imprópria para tal fim. A referida Solução de Consulta advertia, em suas conclusões, que a contratação entre partes relacionadas integrantes de um

conglomerado poderia consubstanciar um planejamento tributário abusivo.

Transcrevo excerto do referido ato:

“[...]”

13. No caso em tela, a consulente detém um contrato de construção de navio sonda com um estaleiro brasileiro.

Finalizada a construção, o navio sonda será submetido ao procedimento de exportação ficta, ou seja, será exportado sem a efetiva saída do território brasileiro.

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

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

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

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

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

“[...]”

No caso referido na Solução de Consulta não havia a vinculação entre as partes, diferentemente do que ocorre no caso em análise cujos fatos comprovadamente apontaram a existência de apenas uma única contratação da empresa sediada no exterior, que foram formalmente desmembrados em dois contratos para

usufruir dos benefícios fiscais do REPETRO e iludir o pagamento das contribuições, dentre outros benefícios.

Portanto, pelas razões acima expostas, entendo que deve ser afastado o fundamento utilizado no voto da i. Relatora no sentido de que as normas do REPETRO legitimam o modelo de contrato adotado pela Recorrente: primeiro, pela inexistência de um ato legal que poderia legitimar as operações, mas apenas atos regulamentares da RFB que não teria poder para tanto, especialmente para legitimar a ilusão da incidência das contribuições, especialmente o aspecto material de sua hipótese de incidência; segundo, ainda que fosse permitido à RFB definir os modelos contratuais, se sobrepondo à hipótese de incidência das contribuições, a interpretação dada pela RFB não avaliza a operação em questão, visto que se trata de um único contrato executado pela contratante e por empresa designada por ela para promover a importação e prestar os serviços contratados.

A legislação tributária não admite a bipartição artificial dos contratos de prestação de serviços em tela.

É sobremodo importante assinalar que o processo cujo acórdão foi aqui reproduzido trata dos mesmos fatos jurídicos constantes no processo ora em julgamento, diferenciando apenas quanto ao período de apuração. Por esse fato, fico tranquilo em aplicar a *ratio decidendi* lá utilizada para fundamentar minha decisão.

Ressalto, por derradeiro, que reconheço a existência no mundo jurídico da modelagem contratual adotada pelo recorrente, em virtude da Lei nº 13.586/2017, mas afirmo que houve simulação para transfigurar um contrato único em contrato de prestação de serviço e de afretamento.

Dito isso, e por tudo o que foi exposto, entendo que os contratos de afretamento e de prestação de serviços se confundiam, devendo ser considerados como únicos, correspondentes à prestação de serviços técnicos de pesquisa e exploração de petróleo e gás. Que as empresas contratadas estrangeiras e a brasileira atuavam de forma conjunta, solidária e contínua, prestando serviços técnicos, embora sob a forma de contratos distintos, segregados formalmente. Os contratos, porém, eram de fato vinculados, entrelaçados, amarrados, sem independência, o que demonstra que não havia afretamento autônomo. A bipartição dos contratos pela recorrente era puramente formal e deu-se unicamente com o intuito de evitar a incidência dos tributos.

Como a tese de afretamento foi afastada e ficou decidido que na verdade os contratos versam sobre prestação de serviço, não tem sustentáculo jurídico a alegação de não incidência do PIS e Cofins sobre importação, pois o fato gerador está previsto no art. 3º da Lei nº 10.865/2004.

Por fim, consigno que a legislação do REPETRO não respalda a prática de bipartição de contratos em serviço e afretamento e que não houve violação aos artigos 109 e 110 do CTN.

Os dois únicos capítulos do recurso que não foram enfrentados pelo citado acórdão dizem respeito ao ajustamento da base de cálculo do PIS e da Cofins, para fins de

expurgar tanto os contratos descritos em tópico próprio, como também a parcela relativa ao IRRF.

Sendo assim, passo à análise.

Exclusões na base de cálculo das Contribuições.

O recorrente reiterou as razões apresentadas na impugnação, alegando que é ilegal a aplicação do art. 725 do RIR/99 ao caso concreto para fins de reajustamento da base de cálculo do IRRF, com reflexos nas bases de cálculo do PIS e da Cofins, bem como a necessidade de exclusão dos valores referentes a contratos que não pertencerem ao mesmo grupo econômico e aos contratos que não envolveram os serviços de perfuração.

Como não há elemento novo sobre esses temas, e entendo correta a decisão *a quo*, tendo por base o § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, peço *vênia* para utilizar a *ratio decidendi* da DRJ como se minha fosse, *verbis*:

a) IRRF.

Em relação ao fato de não haver considerado o IRRF sobre as remessas para pagamento dos contratos de afretamento, reproduz-se alguns dispositivos legais:

DECRETO Nº 3.000, DE 26 DE MARÇO DE 1999.

Art. 722. A fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do imposto, ainda que não o tenha retido.

(...)

Art. 725. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei nº 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 63, § 2º).

Da leitura desses dispositivos verifica-se que a obrigatoriedade pelo recolhimento do tributo é, por evidente, da fonte pagadora, mesmo que não o tenha retido, até porque os beneficiários dos rendimentos não tem domicílio no País.

Portanto, tais rendimentos, que foram remetidos ao exterior, equivaleriam, efetivamente, aos seus valores líquidos, isto é, aqueles que couberam, em realidade, ao seu beneficiário. Assim, se a operação (remessa de valores) deveria sofrer a respectiva tributação, se os valores remetidos são considerados líquidos e se, por lei, a fonte pagadora fica obrigada ao recolhimento do tributo, ainda que não o tenha retido, nada mais lógico - e correto - que aqueles valores remetidos sejam submetidos ao reajustamento estabelecido pelo art. 725 do RIR/1999.

Ademais, a Lei nº 10.865, de 2004 é clara ao estabelecer em seu art. 7º que a base de cálculo é 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. E esse foi o procedimento adotado pela autoridade fiscal, como bem demonstrou no Termo de Verificação Fiscal

b) Exclusão da base de cálculo dos valores referentes a contratos com empresas de grupos econômicos distintos.

Em todos os contratos citados pelo contribuinte, há no Termo de Verificação demonstração da relação entre as empresas contratadas para o afretamento e aquelas contratadas para a prestação de serviços.

CONTRATO DE AFRETAMENTO no 2300.0050143.09.2

Consta no Termo de Verificação:

“Obs: apesar de a Petrobras Netherlands constar como fretadora, no contrato de prestação de serviços, abaixo comentado, há referência a um contrato de número 2300.0028836.07.2 (cláusula 15.1 do contrato de prestação de serviço), no qual a contratada é a PROSAFE GFPSO I B.V., interveniente no referido contrato de prestação de serviços.

(...)

Fica evidente que a Petrobras Netherlands firmou um contrato de afretamento com a Prosafe, de nº 2300.0028836.07.2, e que esta faz parte do mesmo grupo da empresa prestadora de serviços. É a mesma forma de operar que vemos nos outros contratos: afreta-se o equipamento de uma empresa estrangeira e contrata o serviço atrelado ao equipamento de uma empresa nacional, do mesmo grupo da empresa estrangeira. Paga-se quase a totalidade do valor do como afretamento, e o restante fica com a empresa nacional. A diferença, neste caso, é que a Petrobras fez um contrato de afretamento com a PNBV, tentando descaracterizar a operação de afretamento da prestação de serviços. Ocorre, porém, que o próprio contrato de prestação de serviço desmascara a operação: a diversas referências à empresa fretadora de fato PROSAFE GFPSO I B.V., ela consta como interveniente e, para solapar de vez a figuração da PNBV, há menção expressa ao contrato que não foi fornecido, onde a PROSAFE GFPSO I B.V. é a fretadora do equipamento.

Confirma o entendimento acima a informação extraída do próprio site da Petrobrás, no endereço a seguir e que reproduzimos logo abaixo:

http://www2.petrobras.com.br/materiaishtm/contratos_servicos/PORTAL_3200_S/Documents/SPB_MM_WEB_SITE_3200_S_00010.htm.

CONTRATO DE AFRETAMENTO no 2050.0057771.10.2

Consta no Termo de Verificação:

A Diamond Offshore é a real proprietária da plataforma afretada:

Informações extraídas da internet comprovam que a BRASDRIL é o braço da DIAMOND OFFSHORE no Brasil. Link na internet: <http://www.diamondoffshore.com/locations>

No ano de 2013, a BRASDRIL pertencia às empresas DIAMOND OFFSHORE HOLDINGS LLC (74,75%) e DIAMOND OFFSHORE BRAZIL LLC (25,25%), ambas sediadas nos EUA (dados da DIPJ).

CONTRATO DE AFRETAMENTO no 2400.006969612.2

Consta no Termo de Verificação Fiscal:

No endereço da internet http://www.modec.com/fps/fps_fso/projects/guara.html o equipamento FPSO Cidade de São Paulo consta como pertencente a MODEC International Inc.

A empresa prestadora de serviços MODEC SERVIÇOS DE PETRÓLEO DO BRASIL LTDA, pertence à empresa estrangeira MODEC International Inc. Esta, por sua vez, é a proprietária do equipamento afretado, FPSO Cidade de São Paulo.

CONTRATO DE AFRETAMENTO no 2200.0013256.05.2

Consta no Termo de Verificação Fiscal:

No contrato de afretamento assina como solidariamente responsável com a Contratada (Fretadora), a empresa MODEC SERVIÇOS DE PETRÓLEO DO BRASIL LTDA. (cláusula 20.1). site da MODEC INC. na internet revelam que a empresa é a proprietária e operadora da unidade, a serviço da PETROBRAS. Verifica-se que a empresa estrangeira, sediada em Tóquio (Japão), tem escritórios principais naquela cidade, em Houston e em Singapura, além de escritórios regionais, um dos quais no Brasil, aberto em 2003.

Links na internet:

<http://www.modec.com/about/glance/index.html>

<http://www.modec.com/about/history/index.html>

http://www.modec.com/fps/fps_fso/projects/espardarte.html

No ano 2013, a MODEC SERVIÇOS era controlada pela MODEC INTERNATIONAL LLC, sediada nos EUA, que detinha 99% de seu capital (dados da DIPJ).

CONTRATO DE AFRETAMENTO: 2050.0022643.06.2 e 2050.0022588.06.22 e 2050.0028827.07.2.

Consta no Termo de Verificação Fiscal:

b) a unidade foi de fato fornecida por empresa do Grupo Queiroz Galvão, mesmo grupo a que pertence a empresa brasileira contratada para a prestação de serviços de perfuração;

c) empresa do Grupo Queiroz Galvão foi contratada para prestar serviços utilizando unidade que o próprio Grupo forneceu;

d) a mesma pessoa (Antonio Augusto de Queiroz Galvão) assina os contratos em nome da Eiffel Ridge (fretadora) e da Queiroz Galvão (empresa solidária e prestadora de serviços).

CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 2400.0041968.08.2

Consta no Termo de Verificação Fiscal:

Cláusula de Interveniência (nº 29): a empresa MODEC Intl LLC figura como interveniente anuente, respondendo solidariamente com a empresa fretadora.

CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 2050.0059066.10.2

Consta no Termo de Verificação Fiscal:

b) a unidade foi de fato fornecida por empresas fretadora e prestadora de serviços que são ligadas;

CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 2050.0042751.08.2

Consta no Termo de Verificação Fiscal

d) A empresa prestadora de serviços pertence à empresa estrangeira fretadora. Esta, por sua vez, é a proprietária do equipamento afretado.

CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 2050.0066906.11.2

Consta no Termo de Verificação Fiscal:

d) A empresa prestadora de serviços pertence à empresa estrangeira fretadora. Esta, por sua vez, é a proprietária do equipamento afretado.

CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 2050.0042724.08.2

Consta no Termo de Verificação Fiscal:

d) A empresa prestadora de serviços pertence à empresa estrangeira fretadora. Esta, por sua vez, é a proprietária do equipamento afretado.

CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 2050.0042726.08.2

Consta no Termo de Verificação Fiscal:

d) A empresa prestadora de serviços pertence à empresa estrangeira fretadora. Esta, por sua vez, é a proprietária do equipamento afretado.

CONTRATO DE AFRETAMENTO no 2400.0061580.10.2

Consta no Termo de Verificação Fiscal:

b) a unidade foi de fato fornecida por empresa do Grupo NOBLE, mesmo grupo a que pertence a empresa brasileira contratada para a prestação de serviços de perfuração;

A interessada apenas afirma que as empresas são de grupo distintos, contudo, não contesta de forma específica os elementos trazidos pela fiscalização demonstrado que são do mesmo grupo. Assim, considerando que não foram afastadas as alegações da fiscalização, não há reparos a efetuar nos autos.

A interessada apenas afirma que as empresas são de grupo distintos, contudo, não contesta de forma específica os elementos trazidos pela fiscalização demonstrado que são do mesmo grupo. Assim, considerando que não foram afastadas as alegações da fiscalização, não há reparos a efetuar nos autos.

c) Exclusão da base de cálculo dos valores referentes a contratos que não envolvem serviços de perfuração.

O contribuinte também alega que a tese da bipartição artificial somente teria lugar nos casos de serviços de perfuração, uma vez que a plataforma é afretada apenas para viabilizar a extração do petróleo. Diante disso, pleiteia pela exclusão da base de cálculo dos contratos que não envolvem prestação de serviços de perfuração.

A tese da bipartição artificial não trata apenas de serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços, como também trata de contratações de outros serviços técnicos ligados ao setor do petróleo, conforme trechos do Termo de Verificação Fiscal abaixo transcritos:

Conforme antecipamos, trata-se de contratações em que as prestações de serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços, bem como contratações de outros serviços técnicos ligados ao setor de petróleo, foram artificialmente bipartidas em dois contratos: um de afretamento e outro de serviços, tendo de um lado a contratante PETROBRAS e, de outro, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, as quais atuam em conjunto, de forma interdependente, com responsabilidade solidária.

(...)

É de se notar que, no contexto concreto destas contratações, em que pese a repartição formal em dois contratos, não há que se falar em afretamento autônomo. Nos casos examinados, o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados.

(...)

Pois não se pode perder de vista que, nos casos descritos a seguir, a unidade de perfuração/sondagem/exploração e outros serviços técnicos “pertence” à própria empresa contratada para prestar os serviços de perfuração/sondagem/exploração, ou à sua controladora estrangeira – seja a título de propriedade, seja por detenção do direito de exploração comercial da unidade.

A interessada alega que a plataforma é afretada apenas para serviços de perfuração, se é este o caso, por que foram efetuados os afretamentos contratados já que não haveria tais serviços, apenas serviços auxiliares?

A tese é de que não há que se falar em afretamento autônomo, o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados, ou seja, não haveria como se prestar tal serviço sem a plataforma, tanto o é que há previsão de rescisão simultânea, vinculação dos contratos, etc. Assim sendo, deve ser mantido o auto de infração quanto a este aspecto.

Forte nestes argumentos, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Gilson Macedo Rosenburg Filho

Declaração de Voto

Conselheiro Walker Araujo

Com todo respeito ao i. Relator, ousou discordar da solução dado ao presente processo.

Isto porque, entendo que no presente caso não houve 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, o que na visão deste Conselheiro não ocorreu.

Com efeito, a fiscalização, não elaborou demonstrativos, conciliados com documentos e/ou registros contábeis, para evidenciar a irregularidade por ela apontada, Tampouco foi realizado levantamento no seguimento empresarial para verificar o preço praticado por outras empresas do ramo, com fim o de demonstrar que os valores praticados pela Recorrente não representavam a realidade do comércio.

Sobre a ausência de provas para demonstrar a irregularidade do negócio praticado pela Recorrente, peço vênia para transcrever o voto do Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, PA 16682.723012/2015-17 (acórdão nº 3401-005.808), que analisou caso similar ao presente caso, a saber:

II DA ALEGAÇÃO DE REGULARIDADE DO PROCEDIMENTO ADOTADO

30. A partir da análise do Termo de Verificação Fiscal, em cotejo com a Impugnação apresentada, observa-se que o cerne da autuação resume-se à questão da chamada "bipartição artificial dos contratos de prestação de serviços e de afretamento". O Recorrente entendeu perfeitamente esta acusação, focando seu recurso na busca por descaracterizar a alegação de artificialidade.

31. Inicialmente, cabe analisar a legislação de regência.

32. O Repetro é o regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e gás natural (IN RFB nº 1.415, de 2013, art. 1º). O regime foi instituído pelo Decreto nº 3.161, de 02/09/1999 (revogado) que teve por base a Lei nº 9.430, de 1996 (art. 79, § único) e atualmente é regulamentado pelo Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), por força do previsto no artigo 93 do Decreto-lei nº 37, de 1966.

Lei nº 9.430/96

Art. 79. Os bens admitidos temporariamente no País, para utilização econômica, ficam sujeitos ao pagamento dos impostos incidentes na importação proporcionalmente ao tempo de sua permanência em território nacional, nos termos e condições estabelecidos em regulamento.

Parágrafo único. O Poder Executivo poderá excepcionar, em caráter temporário, a aplicação do disposto neste artigo em relação a determinados bens. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001)

Decreto nº 3.161, de 1999

Art. 1º Fica instituído, nos termos deste Decreto, o regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural REPETRO, conforme definidas na Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997.

§ 1º Os bens de que trata este artigo são os constantes de relação estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

[...]

Art. 5º A Secretaria da Receita Federal expedirá as normas necessárias ao disciplinamento do REPETRO.

33. Com base nesse art. 5º do Decreto nº 3.161/99, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa (IN) SRF nº 112, de 1999:

Art. 1º O regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e lavra das jazidas de petróleo e de gás natural REPETRO, instituído pelo Decreto nº 3.161, de 2 de setembro de 1999, será aplicado de conformidade com o estabelecido nesta Instrução Normativa.

[...]

Art. 6º O regime aduaneiro de admissão temporária aplica-se aos bens referidos no caput e no § 1º do art. 2º importados para utilização exclusiva nas atividades de pesquisa ou produção de petróleo e gás natural, por pessoa jurídica que tenha firmado contrato de concessão ou que possua autorização do órgão competente para exercer essas atividades no País, nos termos da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997.

[...]

§ 2º O regime aduaneiro de que trata este artigo poderá ter como beneficiária pessoa jurídica sediada no País que tenha sido subcontratada pela concessionária para executar as atividades de pesquisa ou produção de petróleo ou gás natural.

34. A IN SRF nº 112/99 foi revogada pela IN SRF nº 27, de 2000, a qual, por sua vez, foi revogada pela IN SRF nº 87/2000. De qualquer forma, manteve-se a máxima de que beneficiária do REPETRO era a pessoa jurídica que estivesse à frente da execução das atividades de pesquisa ou produção de petróleo e gás natural, fosse ela a própria concessionária, a pessoa jurídica contratada pela concessionária ou as subcontratadas para exercer essas atividades, conforme se verifica no seu art. 5º:

Instrução Normativa SRF nº 87, de 2000

Art. 5º Poderá ser habilitada ao Repetro a pessoa jurídica:

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

II que mantenha controle contábil informatizado, inclusive da situação e movimentação do estoque de bens sujeitos ao Repetro, que possibilite o acompanhamento da aplicação do regime, bem assim da utilização dos bens na atividade para a qual foram importados, mediante utilização de sistema próprio.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, a pessoa jurídica contratada, pela concessionária ou autorizada, para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, bem assim às subcontratadas.

§ 2º Quando a pessoa jurídica de que trata o parágrafo anterior, contratada pela concessionária ou autorizada, não for sediada no País, poderá ser habilitada ao Repetro a empresa com sede no País por ela autorizada a promover a importação de bens.

35. Poucos meses depois, outra IN foi expedida para disciplinar o REPETRO. Trata-se da Instrução Normativa SRF nº 4, de 2001, que revogou a IN SRF nº 87, de 2000. No entanto, a nova IN simplesmente manteve a mesma redação da IN anterior. A revogação se explica pela prática que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) possuía à época, de anualmente reeditar suas instruções normativas.

36. Vale destacar que, em 2002, o Decreto instituidor do REPETRO foi revogado pelo então novo Regulamento Aduaneiro, que passou a ser o fundamento para as instruções normativas da RFB sobre o tema, sem trazer inovação no que se refere ao tema da presente análise.

37. A IN SRF nº 04/2001, vigorou até 2008, ano em que foi editada a Instrução Normativa RFB nº 844, da qual destaco os seguintes comandos normativos em sua redação original:

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.

§ 2º Quando a pessoa jurídica de que trata o inciso II do § 1º não for sediada no País, poderá ser habilitada ao Repetro a empresa com sede no País por ela designada para promover a importação dos bens.

38. Como se observa, a Instrução Normativa RFB nº 844/2008, em sua redação original, não alterou a IN anterior na parte relativa aos beneficiários do regime.

Também não havia qualquer referência a contrato de afretamento de embarcações, embora houvesse várias menções a contratos de aluguel de bens estrangeiros.

39. Apenas com a alteração promovida pela Instrução Normativa RFB nº 941, de 25 de maio de 2009, a Instrução Normativa RFB nº 844/2008, passou a se referir expressamente aos contratos de afretamento. Note-se que, com essa alteração, a RFB expressamente admitiu que a mesma pessoa jurídica contratada pela concessionária para a prestação de serviços pudesse providenciar o fornecimento de bem necessário a essa execução, amparado em contrato de afretamento distinto do contrato de serviços, desde que tivessem execução simultânea. Trata-se da previsão contida no § 3º do art. 5º da IN RFB nº 844/2008, incluído pela Instrução Normativa RFB nº 941/2009:

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.

§ 2º Quando a pessoa jurídica de que trata o inciso II do § 1º não for sediada no País, poderá ser habilitada ao Repetro a empresa com sede no País por ela designada para promover a importação dos bens.

§ 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)

40. Com esse § 3º incluído no art. 5º da IN RFB nº 844/2008, pela IN RFB nº 941/2009, a própria RFB admitiu que a concessionária da exploração de petróleo pudesse celebrar, com uma mesma pessoa jurídica, dois contratos distintos, um para o afretamento e outro para a prestação de serviços.

41. Cabe destacar que, neste mesmo ano de 2009, foi publicado o Decreto nº 6.759, de 05/02/2009, com o novo Regulamento Aduaneiro, contendo redação semelhante ao Regulamento de 2002, na parte relativa ao REPETRO.

42. Em 2010, o regramento foi novamente alterado, desta vez pela Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13/09/2010, e pela Instrução Normativa RFB nº 1.089, de 30/11/2010. Como resultado dessas alterações, a IN RFB nº 844/2008 assumiu a redação que se encontrava vigente à época de ocorrência dos fatos geradores alcançados pelo lançamento fiscal ora combatido.

43. Vale destacar que a alteração promovida pela IN RFB nº 1070/2010 no art. 5º da IN RFB nº 844/2008, reproduz com exatidão o art. 461-A do Regulamento Aduaneiro, introduzido apenas três dias antes pelo Decreto nº 7.296, de 10/09/2010.

44. Na nova redação dada ao art. 5º da IN RFB nº 844/2008, pela IN RFB nº 1070/2010, a grande inovação foi a inclusão da pessoa jurídica contratada para o afretamento no rol de possíveis beneficiárias do REPETRO, ao lado da concessionária da exploração de petróleo e da pessoa jurídica contratada (ou subcontratada) para a prestação de serviços, como se verifica no inciso II do § 1º:

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)

45. A nova redação dada ao § 2º do art. 5º da IN RFB nº 844/2008 deixa claro que a prestadora de serviço contratada pela concessionária também pode ser parte no contrato de afretamento. Com isso, pode-se afirmar que a RFB mantém a possibilidade de a concessionária da exploração de petróleo celebrar, com uma mesma pessoa jurídica, dois contratos distintos: um para o afretamento e outro para a prestação de serviços. Com a diferença que agora essa pessoa jurídica poderá ser habilitada ao Repetro para promover a importação de bens objeto de contrato de afretamento, sendo parte ou não deste contrato.

46. A IN RFB nº 844/2008 foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.415, de 04/12/2013, atualmente em vigor.

47. A Autoridade Tributária responsável pelo procedimento fiscal, entretanto, teve entendimento diverso. Observe-se a fundamentação contida no TVF, tópico

5, "Das Infrações":

Conforme antecipamos, trata-se de contratações (...) artificialmente bipartidas em dois contratos: um de afretamento e outro de serviços, tendo de um lado a contratante PETROBRÁS e, de outro, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico (...).

Os serviços são prestados no Brasil, mediante a utilização de plataforma ou de embarcação fornecida pelo próprio grupo econômico que presta os ditos serviços. A maior parte do preço pago pela PETROBRÁS é atribuída ao afretamento da unidade e destinada ao exterior, (...) enquanto parcela muito inferior é atribuída aos serviços (...).

É de se notar que, no contexto concreto destas contratações, em que pese a repartição formal em dois contratos, não há que se falar em afretamento autônomo. Nos casos examinados, o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados. 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. (...)

As Contratadas são empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, que assumem direitos e obrigações recíprocos, com responsabilidade solidária, dividindo receitas e custos segundo a sua conveniência, ou segundo a conveniência da contratante (...).

48. A partir da análise da legislação e das provas coletadas, verifico que as conclusões da Autoridade Tributária mostram-se equivocadas. A alegação de artificialidade (simulação ou planejamento tributário abusivo) na bipartição dos contratos não restou comprovada no procedimento fiscal. Além disso, esta possibilidade de bipartição contratual está expressamente prevista na legislação do Repetro, sendo justamente o modelo construído pelo legislador para possibilitar que as empresas se utilizem deste regime aduaneiro especial. O art. 5º, §§ 3º e 8º, c/c o art. 17, § 9º, todos da IN RFB nº 844/2008 (e alterações), determinam o seguinte:

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

(...)

§ 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)

(...)

§ 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)

(...)

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.

(...)

§ 9º Na hipótese de disponibilização de bem pela concessionária ou autorizada à empresa contratada para a prestação de serviços, será aceito, para fins de concessão do regime de admissão temporária, contrato de afretamento a casco nu, de arrendamento operacional, de aluguel ou de empréstimo, firmado entre a concessionária ou autorizada e a empresa estrangeira, desde que: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1089, de 30 de novembro de 2010)

I esteja vinculado à execução de contrato de prestação de serviços, relacionado às atividades a que se refere o art. 1º; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1089, de 30 de novembro de 2010)

II conste cláusula prevendo a transferência da guarda e da posse do bem. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1089, de 30 de novembro de 2010)

49. Interpretando os dispositivos normativos que regem a matéria, a Secretaria da Receita Federal publicou, em sua página institucional na internet, o "Manual do Repetro / RepetroSped", com último acesso em 15/09/2018 no endereço eletrônico <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/repetro>.

50. No tópico "4 Contratos" deste Manual, consta o seguinte:

4.1 INTRODUÇÃO

(...)

4.1.4 CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

O Contrato de Prestação de Serviços, no caso do Repetro, é o instrumento decorrente do acordo firmado entre o importador brasileiro (beneficiário do regime/prestador do serviço) e o tomador de serviços (operadora contratante) e que estabelece os e obrigações das partes no tocante à prestação de serviços no País.

Nota: É possível também que empresa estrangeira seja contratada pela operadora para a prestação de serviços, mas, neste caso, como a legislação brasileira não permite que aquela preste os serviços diretamente no País (vide o tópico 2.6.4 Prestação de Serviços ou Produção de Bens no País por Sociedade Empresário Estrangeira em Beneficiários do Repetro), uma empresa designada deverá fazer parte do contrato com a finalidade de importar o bem e prestar os

serviços contratados (Regulamento Aduaneiro, art. 461A, § 4º; IN RFB nº 1.415, de 2013, art. 1º c/c art. 4º, § único, inc. II, alínea c).

A prestação de serviços no Repetro deve estar ligada às atividades de pesquisa e lavra das jazidas de petróleo e de gás natural (Regulamento Aduaneiro, art. 458; IN RFB nº 1.415, de 2013, art. 1º).

(...)

4.1.5 CONTRATO DE AFRETAMENTO

Ao Contrato de Afretamento por Tempo, no caso do Repetro, se aplicam as mesmas disposições previstas no tópico 4.1.4 acima.

(...)

4.1.6 CONTRATO TRIPARTITE

O Contrato Tripartite, no caso do Repetro, é uma forma de composição contratual que se caracteriza pela existência de três partes:

1) Proprietário do bem (ou armador, no caso de embarcação): é a empresa estrangeira contratada para ceder o bem temporariamente;

2) Contratante: é a operadora, pessoa jurídica sediada no País, detentora de concessão, de autorização ou de cessão, ou a contratada sob o regime de partilha de produção, para o exercício, no País, das atividades de que trata o artigo 1º da IN RFB nº 1.415, de 2013. É o tomador de serviços (contratante); e

3) Designada: é a pessoa jurídica, sediada no País, contratada para promover a importação dos bens e prestar os serviços contratados.

É possível a ocorrência de variações na composição das partes. Assim, pode ocorrer, por exemplo, a existência de um consórcio de operadoras (no lugar de uma operadora) ou de um consórcio de prestadores de serviços (no lugar de um único prestador de serviços).

Além disso, o contrato tripartite pode ser instrumentalizado por um único contrato ou por dois contratos, neste último caso ele será denominado contrato de execução simultânea.

4.1.7 CONTRATO DE EXECUÇÃO SIMULTÂNEA

O Contrato de Execução Simultânea, no caso do Repetro, é uma forma de composição contratual que se caracteriza pela existência de dois contratos distintos, que devem ser executados simultaneamente:

1) Contrato de Importação (arrendamento operacional, afretamento, locação ou empréstimo); e

2) Contrato de Prestação de Serviços.

Esse tipo de contrato é mais usual nos casos de importação de embarcações ou plataformas para execução das atividades de pesquisa e lavra de petróleo e gás.

Deste modo, podemos ter as seguintes combinações contratuais:

(...)

4) contrato de prestação de serviços c/c contrato de afretamento de embarcação ou plataforma (este último é uma modalidade do contrato de importação). Nota: não confundir "contrato de prestação de serviços c/c contrato de locação de bens" com "contrato de prestação de serviços com locação de bens". No primeiro caso, temos uma combinação de dois contratos: o contrato de prestação de serviços com o contrato de importação, os quais serão executados de maneira simultânea, tão logo o bem seja importado. Mas, no segundo caso, temos um único contrato para utilização interna no País, mas que não se enquadra no Repetro por não atender aos preceitos legais, conforme tópico Disposições sobre Contratos.

51. Vejamos o que dispõe o citado tópico "4.2 Disposições sobre Contratos":

4.2.5 CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM LOCAÇÃO DE BENS

O Contrato de Prestação de Serviços é o instrumento decorrente do acordo firmado entre o importador brasileiro (beneficiário do regime/prestador do serviço) e o tomador de serviços (operadora contratante) e define os direitos e obrigações das partes no tocante à prestação de serviços no País .

Para outras informações sobre contratos de prestação de serviços, vide o tópico "4.1.4 Contrato de Prestação de Serviços" em Contratos – Introdução.

Por outro lado, o contrato de prestação de serviços com locação de bens é uma construção contratual extravagante, que se caracteriza por uma dissimulação da ocorrência do fato gerador. Portanto, será objeto de indeferimento o pedido do sujeito passivo que tenha como suporte fático tal avença. Abaixo, desenvolve-se o arrazoado conducente à dissimulação.

(...)

Nota: é possível ainda que o prestador de serviços queira dissimular também o nome do instituto de locação, adotando outros vocábulos análogos, tais como: arrendado, disponibilizado, posto à disposição, cedido, cessão de uso, etc.

Porém, isso não altera, de forma alguma, o caráter dissimulatório dessa construção contratual extravagante, aplicando-se o disposto no presente tópico.

(...)

Concluindo, o contrato de prestação de serviços com locação é:

1) ilícito, uma vez que fere as regras estabelecidas no direito positivo pátrio ao distorcer o instituto da locação com a finalidade de se obter a redução da base de cálculo do tributo devido (Código Tributário Nacional, art. 116, parágrafo único; Código Civil, art. 104, inciso II);

2) impossível, porque um locador não pode prestar serviços sem estar na posse da coisa, pois em um contrato de locação deve haver a efetiva transferência de posse da coisa do locador para o locatário (Código Civil, art. 565 c/c art. 566, inciso I) e o locatário é quem deve fazer uso da coisa e não o locador (Código Civil, art. 569, inciso I). Logo, a prestação de serviços com locação de bens é algo impossível, pois como poderia o locador ceder a posse da coisa e ao mesmo tempo prestar o serviço com esse mesma coisa? Destarte, ainda que as partes assinassem um contrato (ou cláusula) de "retorno de posse", isso descaracterizaria completamente o instituto da locação, não passando de uma simulação, pois o

locatário não mais teria a posse da coisa ao devolvê-la ao locador (Código Civil, art. 104, inciso II).

(...)

Destarte, será objeto de indeferimento do pedido de aplicação do regime quando, no Resumo de Contrato apresentado, houver sido assinalada, no item 4.2, a opção:

- 1) "2. Prestação de serviços com aluguel de bens";*
- 2) "8. Prestação de serviços com locação de bens";*
- 3) "8. Prestação de serviços com disponibilização de bens";*
- 4) "8. Prestação de serviços com cessão de bens";*
- 5) "8. Prestação de serviços com cessão de uso de bens"; ou*
- 6) Qualquer outro nomen iuris que distorça o instituto da prestação de serviços.*

52. Como se depreende da legislação colacionada, bem como da interpretação do tema pela própria RFB, órgão ao qual foi delegada a função de disciplinar a matéria, a "bipartição contratual", como denomina a Autoridade Fiscal o modelo de contratação da Recorrente, ou o "Contrato Tripartite", também um "Contrato de Execução Simultânea", na denominação dada pela RFB, não só pode ser utilizada, como deve ser utilizada.

53. Isso porque a RFB orienta os contratantes, no tópico 4.2.5, acima colacionado, no sentido de que será objeto de indeferimento do pedido de aplicação do regime quando, no Resumo de Contrato apresentado, houver sido assinalada, no item 4.2, a opção que trate de prestação de serviços cumulada com aluguel, locação de bens ou qualquer outro *nomen iuris* que distorça o instituto da prestação de serviços.

54. Outro elemento de interpretação que deve ser destacado é a finalidade da norma instituidora do Repetro. A Lei nº 9.478, de 06/08/1997, a chamada Nova Lei do Petróleo, possibilitou a abertura do mercado exploratório, e outras empresas além da Petrobrás conquistaram o direito de lavra. A lei tributária modificou a aplicação do Regime de Admissão Temporária e limitou a suspensão dos tributos de comércio exterior para importação de bens às atividades de pesquisa e lavra de petróleo e gás. Neste mesmo ano foi criada a Agência Nacional do Petróleo e Biocombustíveis (ANP).

55. Com a Lei nº 9.478/97, foi permitida a participação das empresas privadas estrangeiras e outras empresas nacionais na área de pesquisa e exploração de petróleo. A Lei nº 9.430/96, através do art. 79, parágrafo único, trouxe a permissão legal para o chefe do Poder Executivo conceder à importação de bens considerados de interesse da economia nacional, tais como os bens destinados à atividade de pesquisa e lavra de petróleo e gás de forma temporária, suspensão tributária total.

56. Em 02/09/1999 foi publicado o Decreto 3.161/99, que instituiu o Repetro, como resultado da necessidade do Estado brasileiro de facilitar, através da desoneração tributária, a importação de bens que pudessem ser utilizados na exploração e produção do petróleo. O país buscava a sua auto suficiência na produção de petróleo (alcançada no dia 26/05/2006, com a produção de 1,87 milhão

de barris diários, contra um consumo diário estimado de 1,83 milhão de barris diários), mas para tanto precisava viabilizar a utilização de bens de altíssimo valor e tecnologia, como as plataformas de petróleo.

57. Tais bens, fabricados no exterior e importados, ou fabricados no Brasil e objeto de exportação ficta, precisavam sofrer uma desoneração tributária que tornasse viável economicamente o investimento de empresas estrangeiras e nacionais, notadamente a Petrobrás, no setor petrolífero, tendo em vista a grande concorrência entre países na busca por investimentos neste setor.

58. Ao tempo dos fatos, já estava vigente o Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro 2009), que previa o seguinte tratamento para estes bens:

DO REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE EXPORTAÇÃO E DE IMPORTAÇÃO DE BENS DESTINADOS ÀS ATIVIDADES DE PESQUISA E DE LAVRA DAS JAZIDAS DE PETRÓLEO E DE GÁS NATURAL REPETRO

Art. 458. O regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural REPETRO, previstas na Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, é o que permite, conforme o caso, a aplicação dos seguintes tratamentos aduaneiros:

I exportação, sem que tenha ocorrido sua saída do território aduaneiro e posterior aplicação do regime de admissão temporária, no caso de bens a que se referem os §§ 1º e 2º, de fabricação nacional, vendido a pessoa sediada no exterior;

II exportação, sem que tenha ocorrido sua saída do território aduaneiro, de partes e peças de reposição destinadas aos bens referidos nos §§ 1º e 2º, já admitidos no regime aduaneiro especial de admissão temporária; e

III importação, sob o regime de drawback, na modalidade de suspensão, de matérias-primas, produtos semielaborados ou acabados e de partes ou peças, utilizados na fabricação dos bens referidos nos §§ 1º e 2º, e posterior comprovação do adimplemento das obrigações decorrentes da aplicação desse regime mediante a exportação referida nos incisos I ou II.

§ 1º Os bens de que trata o caput são os constantes de relação elaborada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 2º O regime poderá ser aplicado, ainda, às máquinas e aos equipamentos sobressalentes, às ferramentas e aos aparelhos e a outras partes e peças destinados a garantir a operacionalidade dos bens referidos no § 1º.

§ 3º Quando se tratar de bem referido nos §§ 1º e 2º, procedente do exterior, será aplicado, também, o regime de admissão temporária.

59. A IN SRF nº 844/2008 e alterações, por sua vez, detalhava o tratamento aduaneiro positivado no Decreto nº 6.759/2009:

Art. 25 O regime de admissão temporária extingue-se com a adoção de uma das seguintes providências, pelo beneficiário, que deverá ser requerida dentro do prazo fixado para a permanência do bem no País:

I reexportação, inclusive no caso de bem referido no inciso I do art. 3º;

II entrega à Fazenda Nacional, livre de quaisquer despesas, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebe-lo;

III destruição, às expensas do interessado;

IV transferência para outro regime aduaneiro especial; ou V despacho para consumo.

(...)

§ 5º A reexportação requerida fora do prazo estabelecido somente será autorizada após o pagamento da multa prevista no inciso I do art.72 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 6º Nas hipóteses de extinção referidas nos incisos II a IV do caput, não será exigido o pagamento dos tributos suspensos pela aplicação do regime, sem prejuízo da exigência da multa referida no § 5º, caso a providência tenha sido requerida após expirado o prazo de vigência do regime e antes de iniciada a exigência do crédito constituído no TR.

(...)

Art. 26. Tratando-se de embarcação ou plataforma, após formalizada a reexportação, enquanto autorizada a permanecer no mar territorial brasileiro pelo órgão competente da Marinha do Brasil, será considerada automaticamente em admissão temporária, nos termos do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 285, de 2003, dispensada sua saída do território aduaneiro.

60. Portanto, buscava o legislador a desoneração tributária do setor petrolífero, com a suspensão total dos impostos incidentes na importação, quando da admissão temporária, e sua dispensa integral quando da extinção do regime, se atendidas todas as condições deste.

61. A Autoridade Tributária, no entanto, desconsiderou completamente a finalidade do regime, afirmando que a bipartição dos contratos era artificial, consistindo em mera repartição formal dos contratos, não havendo que se falar em afretamento autônomo, pois o fornecimento da unidade seria parte integrante e instrumental dos serviços contratados.

62. No entanto, todo o modelo construído pela legislador visa a promover a desoneração tributária através da separação das operações de afretamento e de prestação de serviços, permitindo a dispensa total dos tributos incidentes sobre aquela, havendo a incidência apenas sobre esta. O Auditor-Fiscal, apesar da legislação ser bastante cristalina sobre o tema, afirma que o fornecimento da unidade não pode estar dissociado da prestação de serviços.

63. A partir desse raciocínio, lavrou auto de infração exigindo o PIS/Pasep e a Cofins incidentes na importação sobre o valor total do contrato de afretamento, quando o objetivo do Repetro é justamente dispensar esta incidência de uma parte da operação, aquela parcela referente ao afretamento, garantindo para isso a plena legalidade da bipartição contratual e inclusive determinando que ambos os contratos estejam vinculados e tenham execução simultânea.

64. Nesse sentido, as seguintes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF:

a) Acórdão nº 3301004.592

– Terceira Seção de Julgamento 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 17/04/2018:

Em análise à defesa referente à acusação de que a contratação segregada do afretamento em relação à prestação de serviços seria, por si só, indevida, entendo que assiste razão à Impugnante. Em outras palavras, entendo que a contratação segregada do afretamento em relação à prestação de serviços encontra amparo na legislação tributária do País, inclusive à época dos fatos abrangidos pelo lançamento.

Conforme restou claro, a Autoridade Fiscal entendeu que a segregação dos contratos é indevida haja vista que “o fornecimento da unidade é parte integrante e indissociável dos serviços contratados”, de modo que “trata-se de uma só contratação, cujo fundamento econômico é o serviço de produção de petróleo de petróleo e gás natural”.

(...)

Voltando à questão da legalidade do arranjo contratual utilizado, da mesma forma que a Impugnante, entendo que a própria Receita Federal, mesmo antes de 2011, já considerava legítima a coexistência de contratos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea, pois nas suas Instruções Normativas expressamente admite a celebração de contratos dessa natureza por parte de um único concessionário de exploração de petróleo e gás, inclusive quando as contrapartes são pessoas jurídicas vinculadas, conforme passo a demonstrar.

(...)

E se é autorizada a contratação segregada do afretamento e dos serviços com uma mesma pessoa jurídica, a princípio, sem que haja outros elementos que evidenciem eventual planejamento fiscal abusivo (tal como ressaltado no parágrafo 18 da Solução Cosit nº 225, de 2014, adiante transcrito), não haveria razão para se opor a esse mesmo arranjo contratual, no caso de a concessionária da exploração de petróleo celebrar a contratação com pessoas jurídicas distintas, porém vinculadas, pertencentes ao mesmo grupo econômico, como no presente caso.

Essa é a razão de minha discordância em relação ao mais importante fundamento do lançamento, qual seja, a premissa de que, no contexto sob exame, haveria uma indissociabilidade absoluta entre o fornecimento da unidade flutuante e a prestação de serviços realizada por meio dela, o que tornaria a contratação segregada indevida por natureza.

Ainda segundo a Autoridade Fiscal, a contratação segregada somente teria sido admitida após a alteração promovida pela Lei nº 13.043, de 2014 (Termo de Verificação, item IV). Neste ponto, há que se concordar com a Contribuinte quando, no item 4.7 de sua Impugnação, afirma que a Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, ao alterar o art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, inovou apenas no sentido de estabelecer um limite objetivo para uma prática que já era admitida anteriormente, na hipótese de serem vinculadas as contrapartes dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, com execução simultânea e celebrados com uma mesma pessoa jurídica, normalmente a concessionária da exploração de petróleo:

(...)

Portanto, com a devida vênia, no meu modo de ver o melhor entendimento para o tema aqui analisado é o seguinte: o arranjo contratual utilizado pela Impugnante não encontrou amparo na legislação tributária apenas com a alteração promovida pela Lei nº 13.043, de 2014. Na verdade, esse arranjo já era

expressamente admitido pela própria Receita Federal pelo menos desde de alteração promovida pela IN RFB nº 941, de 2009.

Ademais, é exatamente esse o entendimento da Coordenação-Geral de Tributação da RFB (Cosit), expresso na Solução de Consulta nº 225, de 19 de agosto de 2014, e expedido antes mesmo da publicação da Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014.

b) Acórdão nº 1402002.726

– Primeira Seção de Julgamento 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 15/08/2017:

Inicialmente, tem-se que não há vedação legislativa para que o contribuinte reparta sua operação em afretamento e prestação de serviços. Muito pelo contrário, o art. 1 da Lei n. 9.481/1997, com redação dada pela Lei n. 13.043/2014, incluiu expressamente embarcações utilizadas na exploração e produção de petróleo no rol de hipóteses em que a alíquota restou reduzida a zero.

A própria COSIT em mais de uma ocasião já manifestou-se pela possibilidade de as empresas de óleo e gás adotarem a referida estrutura negocial com repartição entre prestação de serviços e afretamento, é o que se lê no próprio acórdão da DRJ:

(...)

A partir disso tem-se que a mera bipartição de contratos, não conduz necessariamente à consideração de tratar-se de operação simulada.

c) Acórdão nº 2401005.149

– Segunda Seção de Julgamento 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 05/12/2017:

Dessa forma, o fato de haver necessidade de serem executados simultaneamente contratos de afretamento e de prestação de serviços (fls. 15.257/15.335), de nenhum modo traz indicativo de inexistência ou artificialidade de negócio jurídico, mas tão somente da existência de contratos coligados de modo a garantir a segurança e eficácia dos objetos negociais sem os desnaturar como contratos distintos.

(...)

A caracterização de contrato de afretamento como sendo de prestação de serviços técnicos, por presunção, sem trazer motivação sólida e prova robusta e adequada da acusação, de modo a afastar a autonomia dos contratos e a liberdade na gestão dos negócios da empresa, não pode prevalecer.

O lançamento foi efetuado tomando como base a totalidade dos valores remetidos ao exterior a título de afretamento das embarcações como se não existissem referidos contratos e sem comprovação de ausência de propósito negocial. Sendo assim, estar-se-ia afirmando que foram cedidas plataformas sem pagamento de qualquer valor, ou que os serviços poderiam ser realizados sem a plataforma.

Não verifico base fática e legal para se considerar 100% (cem por cento) do valor do afretamento como prestação de serviços técnicos. O fato dos contratos terem sido pactuados com empresas do mesmo grupo não autorizaria essa

presunção. Da mesma forma, a existência de cláusulas contratuais estabelecendo a vinculação dos contratos de afretamento e de prestação de serviços não transformaria todos os valores pagos em prestação de serviços técnicos remetidos ao exterior.

Tendo em vista que a constituição do crédito tributário é atividade administrativa plenamente vinculada, não pode a fiscalização lançar mão de presunções, sem autorização em lei, para a cobrança de tributo. A complexidade do negócio jurídico envolvido demandaria da autoridade Fiscal uma análise mais aprofundada da ocorrência do fato gerador para se chegar à conclusão de que os valores remetidos ao exterior decorreram da prestação de serviços e não do pagamento dos afretamentos.

A vinculação na execução simultânea de contratos de afretamento e de prestação de serviços é perfeitamente legítima e não autoriza a desconsideração dos contratos pactuados da forma como efetivada no lançamento.

No caso em apreço constata-se que a presunção lançada pela fiscalização para descaracterizar os contratos de afretamento não encontra respaldo na Lei nº 9.481/97, com as alterações estabelecidas pela Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, que trouxe em seu bojo a bipartição de contratos como consequência natural do negócio jurídico, conforme se destaca:

(...)

Conforme se vê do diploma legal, no caso de 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 85% (oitenta e cinco por cento), no caso de embarcações com sistemas flutuantes de produção e/ou armazenamento e descarga, podendo referido percentual ser elevado em até 10 % (dez por cento).

Referida lei apenas corroborou situação já existente em face de negócios jurídicos firmados em que envolviam a prospecção e exploração de petróleo em águas profundas no mar, por envolver afretamento de plataforma de custos elevadíssimos, equipadas com tecnologia específica para a tal exploração e que prepondera significativamente sobre o valor do serviço, tanto que o próprio legislador considerou as proporções percentuais razoáveis.

Desse modo, se o próprio legislador trata da execução simultânea do contrato de afretamento de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural por pessoas jurídicas vinculadas entre si, inclusive estabelecendo o limite da parcela relativa ao afretamento, que poderá chegar a 95% (§ 8º, do art. 1º da Lei nº 9.481/97), verifica-se que a presunção configurada na acusação fiscal ressaí totalmente insubsistente. A uma, porque não se pode motivar o lançamento por presunção não estabelecida em lei; a duas, porque não há ilegitimidade na contratação de afretamento na forma como pactuada; a três, porque dentro do conjunto dos contratos, independente se foi feito de forma conjunta ou separada, deveria o fiscal ter excluído da base de incidência o que efetivamente não configura a prestação de serviços. Não há motivação razoável para a interpretação a que chegou a fiscalização.

Nesse diapasão, a Coordenação Geral de Tributação (COSIT) publicou a Solução de Consulta nº 225, de 19 de agosto de 2014, antes mesmo das alterações introduzidas na Lei nº 9.481/97, pela Lei nº 13.043/2014, em que respalda o procedimento adotado pela Recorrente no que tange a liberdade das empresas na forma de montar os seus negócios e de contratação, em especial para a exploração de petróleo.

65. Apesar de restar claro, a meu ver, que a utilização do regime aduaneiro Repetro para fins de suspensão dos tributos incidentes na admissão temporária das plataformas de exploração de petróleo pressupõe que a contratação destas esteja prevista em contrato distinto daquele referente à prestação de serviços, deve-se ter em conta que a artificialidade da "bipartição" ainda assim poderia realmente ocorrer, mas, neste caso, teria o Auditor-Fiscal que demonstrar que não ocorreu o afretamento, ou que a empresa estrangeira não existia, ou demonstrar a falta de capacidade operacional de alguma das empresas contratadas, ou divergência entre a real vontade das partes e o negócio por elas declarado, ou que havia manipulação dos contratos com a finalidade de distribuir custos e receitas de forma a diminuir, fraudulentamente, a incidência dos tributos.

66. Apesar do TVF conter uma extensa análise das cláusulas contratuais, não vislumbro a identificação de qualquer destas situações, ou de outras que pudessem comprovar a artificialidade alegada. Vejamos, a seguir, os fatos que foram destacados pela Autoridade Fiscal, a partir das cláusulas contratuais, como indícios da simulação.

67. Em relação ao fato de que as empresas contratadas pela Petrobrás pertencem a um mesmo grupo econômico, tal situação deve ser levada em conta apenas para uma análise mais cuidadosa dessa operação mas, por si só, isoladamente, não tem o condão de indicar uma simulação nessas contratações. Deve-se levar em conta que o § 2º do art. 5º da IN RFB nº 844/2008 deixa claro que a prestadora de serviço contratada pela concessionária também pode ser parte no contrato de afretamento, ou seja, a concessionária da exploração de petróleo possa celebrar, com uma mesma pessoa jurídica, dois contratos distintos: um para o afretamento e outro para a prestação de serviços.

68. Se tal combinação é admitida expressamente na própria legislação, não se pode imaginar que o fato das empresas contratantes pertencerem a um mesmo grupo econômico seja impeditivo para a separação dos contratos, já que poderia até mesmo haver apenas uma empresa sendo parte em ambos os contratos.

69. Ademais, a Lei nº 13.043, de 2014, ao alterar a Lei nº 9.481/97, para tratar da execução simultânea dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, admitiu expressamente a possibilidade de que estes contratos sejam celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si. Os limites percentuais lá estabelecidos, inclusive, só são aplicáveis justamente quando existir tal vinculação.

70. Nesse sentido, a seguinte decisão da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, no Acórdão nº 3301004.592 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 17/04/2018:

Mas, o mais importante aqui é observar que uma das combinações possíveis que se pode extrair da nova redação dada ao § 2º do art. 5º da IN RFB nº 844, de 2008, é a hipótese em que a prestadora de serviço contratada pela concessionária também é parte no contrato de afretamento. Ou seja, pode-se afirmar que a Receita Federal, com amparo direto no Regulamento Aduaneiro, continuou admitindo que a concessionária da exploração de petróleo pudesse celebrar, com uma mesma pessoa

jurídica, dois contratos distintos, um para o afretamento e outro para a prestação de serviços.

Por fim, há que se registrar que a IN RFB nº 844, de 2008, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.415, de 4 de dezembro de 2013, atualmente em vigor.

Com base na análise acima empreendida, pode-se concluir que a Receita Federal, mesmo antes de 2011, já admitia a possibilidade de a concessionária da exploração de petróleo celebrar, com uma mesma pessoa jurídica, dois contratos distintos, um para o afretamento e outro para a prestação de serviços.

E se é autorizada a contratação segregada do afretamento e dos serviços com uma mesma pessoa jurídica, a princípio, sem que haja outros elementos que evidenciem eventual planejamento fiscal abusivo (tal como ressaltado no parágrafo 18 da Solução Cosit nº 225, de 2014, adiante transcrito), não haveria razão para se opor a esse mesmo arranjo contratual, no caso de a concessionária da exploração de petróleo celebrar a contratação com pessoas jurídicas distintas, porém vinculadas, pertencentes ao mesmo grupo econômico, como no presente caso.

71. Quanto a estas empresas, pertencentes ou não ao mesmo grupo econômico, assumirem direitos e obrigações recíprocos, entendo que tal situação se mostra perfeitamente compatível com um modelo de contratação no qual os contratos, por exigência legal, devem possuir execução simultânea. Afinal, o inadimplemento de uma poderá acarretar a inviabilidade material de cumprimento contratual pela outra. Sem os serviços, de nada serve a plataforma; sem a plataforma, não há como ser executado o serviço.

72. Aliás, esta é uma característica geral dos contratos: estabelecer direitos e obrigações recíprocos; entendo que andou mal o Fisco ao não detalhar quais seriam estes direitos e obrigações recíprocos que tornariam artificial a bipartição contratual efetivada.

73. Quanto à responsabilidade solidária, também me parece uma consequência natural da interdependência e complementariedade existente entre os contratos e o tipo de atividades. Tanto o afretador quanto o prestador de serviços estão sujeitos à ocorrência de acidentes de trabalho que possa vitimar um funcionário de alguma das contratadas; ou de algum acidente ambiental. Em tais casos, pode ser muito difícil identificar o responsável, ou mesmo ambos podem ser responsáveis. Pode decorrer de uma falha da plataforma ou de sua má utilização pelos prestadores de serviço.

74. Pelas mesmas razões, nada vejo de irregular no fato dos contratos de afretamento declararem-se vinculados a contratos de prestação de serviços, e que ambos sejam assinados na mesma data, visto que a legislação determina exatamente isso: os contratos devem estar vinculados e ter sua execução simultânea, conforme IN RFB nº 844/2008, art. 5º § 3º, c/c art. 17, § 9º, inciso I. Daí porque as prorrogações de prazo do afretamento, por meio de aditivos, são espelhadas por iguais prorrogações do contrato de serviços, por meio de aditivos assinados nas mesmas datas.

75. Na mesma linha, o fato de alguns contratos de afretamento estipularem que a medição do afretamento se dará por meio de Boletins de Medição assinados por ambas as partes, à semelhança do que ocorre com os contratos de serviços, também não indica uma simulação contratual ou um abuso de formas. É natural que o período de medição do afretamento seja o mesmo adotado para a medição dos serviços: do primeiro ao último dia do mês de competência.

76. As plataformas possuem uma capacidade operacional, a qual vai influenciar no preço do contrato. Logicamente, existem plataformas com diferentes níveis tecnológicos e capacidade de produção. Da mesma forma, existem prestadores de serviço mais eficientes que outros, com maior expertise e que conseguem, com uma mesma plataforma, alcançar diferentes níveis de produtividade.

77. Me parece natural uma operação de exploração de petróleo em que o afretante deseje estipular o pagamento dos contratos com base na produção, ou seja, no desempenho da plataforma e da equipe contratada para operá-la.

Logo, entendo que estipular o pagamento de ambos os contratos com base em Boletins de Medição seja, inclusive, a forma mais eficaz de garantir o retorno do contratante pelo valor desembolsado para a empreitada global.

78. Sobre a rescisão do contrato de serviços ser base para a rescisão do contrato de afretamento, trata-se de consequência natural da vinculação entre os contratos e a necessidade de sua execução simultânea, tendo em vista que a prestação de serviços não pode se dar sem a plataforma fretada, ao mesmo tempo que a plataforma de nada serve sem a prestação do serviço de perfuração.

79. Nesse sentido, a seguinte decisão da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, no Acórdão nº 3301004.592 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 17/04/2018:

Em sua extensa e bastante didática defesa, a Contribuinte esclareceu a natureza diversa e o objeto próprio de cada um dos contratos – de afretamento e de prestação de serviços de operação e manutenção (O&M) –, que justificam a celebração de contratos coligados (e não um único contrato de prestação de serviços abrangendo a disponibilização da unidade flutuante).

Depois, demonstrou que há razões para que a contratação seja realizada com empresas vinculadas entre si, e também que é natural que haja cláusulas contratuais recíprocas entre contratos coligados.

80. Pelo mesmo fato das empresas pertencerem a um mesmo grupo e de terem, assim, vantagens pela sinergia existente; e por conta da exigência imposta pela legislação de execução simultânea dos contratos, também entendo perfeitamente normal que as empresas fretadoras figurem como cosseguradas em seguros de responsabilidade civil firmados pelas prestadoras de serviços e, da mesma forma, que estas, nos contratos de afretamento, assinem, como solidariamente responsáveis com as Contratadas (Fretadoras). O Auditor-Fiscal não se aprofundou sobre o porquê deste fato implicar uma simulação ou artificialidade das contratações.

81. No tocante às cláusulas dos contratos de afretamento dizerem que a responsabilidade, operação, movimentação e administração da unidade ficarão sob controle e comando exclusivo das Fretadoras ou seus prepostos, também não vejo qualquer irregularidade, pois tais operações não se confundem com a prestação dos serviços de perfuração, objeto do segundo contrato. Além disso, estão expressamente previstas na definição de afretamento por tempo, contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado, diferenciando-se do afretamento a casco nú, contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação, conforme art. 2º, incisos I e II, da Lei nº 9.432, de 1997:

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

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

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

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

82. Em relação aos contratos de afretamento trazerem a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela Contratada (Fretadora), em que estão listados cargos supostamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Superintendente de Perfuração, Sondador, Assistente de Sondador, etc, também não identifiquei elementos para comprovar que os valores pagos a título de afretamento se referem, na verdade, a prestação de serviços, apesar de, aparentemente, haver uma irregularidade nesta cláusula.

83. Esta constatação feita pelo Auditor-Fiscal poderia indicar a utilização dos contratos para manipular a distribuição de custos e receitas de forma a diminuir de forma fraudulenta a incidência de tributos. No entanto, pela descrição do fato, o que ocorreu foi uma alocação de custos na empresa Fretadora estrangeira, que seria a beneficiária do Repetro com a suspensão e posterior dispensa do pagamento dos tributos.

84. O usual, neste tipo de prática de sonegação fiscal, é justamente o contrário; alocar custos na empresa nacional, para diminuir seu lucro e consequentemente o IRPJ e a CSLL a pagar; e deslocar receitas pra empresa beneficiada pelo regime, para diminuir a incidência de tributos sobre o lucro e também sobre o faturamento.

85. O entendimento poderia ser, talvez, de que a assunção de custos pela Fretadora indicaria que, por consequência, receitas da prestação de serviços também estariam sendo deslocadas para a Fretadora. Ou de que a existência destes custos no contrato de afretamento indicaria que esta seria uma única operação prestação de serviços, e não um afretamento autônomo. Não me parece que esse ponto tenha sido suficientemente esclarecido pelo autuante.

86. De qualquer sorte, o Auditor-Fiscal não se aprofundou em sua análise. Seria necessário avaliar qual o valor dos custos com o fornecimento desse pessoal em relação aos custos totais do contrato e também da empresa prestadora de serviços, para identificar a sua relevância. Além disso, como o contrato é de "afretamento por tempo", o Fretador está obrigado contratualmente a fornecer a tripulação para operar a plataforma, diga-se de passagem, uma "plataforma de exploração de petróleo".

87. Logo, seria necessário também indicar quais as atividades deste pessoal, pois apesar da denominação dos cargos levar a crer que estariam relacionadas com o objeto do segundo contrato, de prestação de serviços, há a possibilidade de que estivessem envolvidos em atividades próprias de uma tripulação de plataforma de petróleo. Tal exame precisaria ser feito à luz dos objetos dos contratos, verificando qual a delimitação de cada um deles.

88. A Autoridade Fiscal afirma também que a maior parte do preço pago pela PETROBRÁS é atribuída ao afretamento da unidade e destinada ao exterior, enquanto parcela muito inferior é atribuída aos serviços. Que as contratadas dividiam as receitas e os custos segundo a sua conveniência, ou segundo a conveniência da contratante. No entanto, limita-se a uma afirmação isolada, em um único parágrafo do TVF, sem informar qual seria esta proporção, muito menos apresentando qualquer informação adicional que pudesse indicar a existência de uma manipulação de receitas entre os contratos.

89. A DRJ/RJO, porém, utilizando-se de argumentos de outras autuações fiscais, que não esta, entendeu equivocadamente que havia sido determinado a proporção entre as receitas dos contratos, como se depreende do seguinte excerto:

Dos Contratos Coligados e os Arts. 109 e 110 do CTN A autoridade fiscal afirmou que a impugnante havia contratado serviços de sondagem, perfuração e exploração de poços de petróleo e outros serviços ligados ao setor. Tal contratação, entretanto, teria sido “artificialmente bipartida em dois (sic) contratos”: um de afretamento e outro de serviços; que os contratos de afretamento envolvem grandes valores, em torno de 90% da soma dos dois contratos firmados, enquanto os contratos com as empresas sediadas no Brasil preveem pagamentos da ordem de 10%; que as contratadas – a estrangeira e a brasileira pertencem a um mesmo grupo econômico, detentor do equipamento e do know-how da prestação de serviços de pesquisas e exploração de petróleo/gás.

Desta forma, desempenharam de forma conjunta e solidária, atividades formalmente contratadas de forma segregada, mas que tinham um único objetivo, prestação de serviços necessários para a autuada.

Considerando a realidade fática apontada, a Fiscalização concluiu que se tratava de um único contrato de prestação de serviços, não podendo atribuir os pagamentos, feitos à empresa estrangeira, a simples afretamento. Afirma que o serviço prestado absorve o afretamento, já que o primeiro é a atividade-fim e o segundo é atividade-meio.

90. Ora, a afirmação de que a proporção dos pagamentos foi de 90% para o contrato de afretamento e 10% para o de serviços, bem como a tese de que o serviço prestado absorve o afretamento, constam, no Termo de Verificação Fiscal, no tópico "3. Da Legislação Pertinente à Alíquota Zero de IRRF no Afretamento de Embarcações Procedimentos Fiscais Anteriores Jurisprudência Administrativa", e se referem a outras ações fiscais. No presente processo, entretanto, a Autoridade Tributária não lança mão da tese da atividade meio; e aborda a questão da proporção dos pagamentos de forma bastante superficial.

91. De qualquer sorte, mesmo que esta fosse a proporção da divisão de receitas entre os contratos no presente caso, ainda assim entendo que não haveria qualquer abusividade a ensejar a qualificação de artificial para o arranjo contratual realizado pelo Recorrente, ou a demonstrar, isoladamente, a existência de uma simulação. Isso porque tal divisão se mostra perfeitamente compatível com o custo dos contratos.

92. Plataformas de exploração de petróleo envolvem altíssima tecnologia e seu custo é muito elevado. Para se ter uma idéia, a plataforma P57, construída no Brasil, custou, segundo reportagem do jornal O Globo, acessado pela internet através [do link https://oglobo.globo.com/economia/construcaodeplataformanobrasiljatemcustomenoruenoexterior2942610](https://oglobo.globo.com/economia/construcaodeplataformanobrasiljatemcustomenoruenoexterior2942610), cerca de US\$ 1,2 bilhão de dólares. Os contratos de

prestação de serviços envolvem, em geral, apenas custo de mão-de-obra relacionado diretamente à exploração de petróleo e equipamentos de menor valor, como computadores, laboratório, etc.

Os contratos de afretamento da Petrobrás são "por tempo", logo ainda envolvem a tripulação que deixará a plataforma "armada", bem como toda a parte de manutenção desta, incluindo pessoal especializado e materiais de reparo e manutenção. Logo, trata-se de situação peculiar, na qual entendo razoável a desproporção entre as remunerações dos contratos.

93. Deve ser destacado também que a própria legislação estabeleceu parâmetros de avaliação do que seria uma proporção razoável entre esses contratos, conforme se depreende do art. 1º da Lei nº 9.481/97, com redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017:

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

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

(...)

§ 2º 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 à exploração e produção de petróleo ou de gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, a redução a 0% (zero por cento) da alíquota do imposto sobre a renda na fonte fica limitada à parcela relativa ao afretamento ou aluguel, calculada mediante a aplicação sobre o valor total dos contratos dos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

I 85% (oitenta e cinco por cento), quanto às embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga; (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

II 80% (oitenta por cento), quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços; e (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

III 65% (sessenta e cinco por cento), quanto aos demais tipos de embarcações. (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

(...)

§ 6º A parcela do contrato de afretamento ou aluguel de embarcação marítima que exceder os limites estabelecidos nos §§ 2º, 9º e 11 deste artigo sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), exceto nos casos em que a remessa seja destinada a país ou dependência com tributação favorecida ou em que o fretador, arrendante ou locador de embarcação marítima seja beneficiário de regime fiscal privilegiado, nos termos

dos arts. 24 e 24ª da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, hipóteses em que a totalidade da remessa estará sujeita à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

§ 7º Para efeitos do disposto nos §§ 2º, 9º e 11 deste artigo, a pessoa jurídica fretadora, arrendadora ou locadora de embarcação marítima sediada no exterior será considerada vinculada à pessoa jurídica prestadora do serviço, quando: (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

(...)

§ 8º Ato do Ministro de Estado da Fazenda poderá elevar em até dez pontos percentuais os limites de que tratam os §§ 2º, 9º e 11 deste artigo, com base em estudos econômicos.

§ 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: (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017)

I 70% (setenta por cento), quanto às embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga; (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017)

II 65% (sessenta e cinco por cento), quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços; e (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017)

III 50% (cinquenta por cento), quanto aos demais tipos de embarcações. (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017)

94. Os percentuais fixados nesta legislação foram obtidos a partir de médias internacionais na prática desta formatação contratual, como indicado na Exposição de Motivos nº 00100/2017 MF, da MP nº 795/2017, posteriormente convertida na Lei nº 13.586, de 2017:

2. A Medida Provisória tem por objetivo aprimorar a legislação tributária aplicada às empresas do setor de petróleo estabelecendo regras claras de tributação, dando segurança jurídica às empresas e à Administração Tributária e incentivando os investimentos na indústria petrolífera no Brasil.

(...)

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.*

5. *O art. 3º deste Projeto possibilita que, para os fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014, as empresas possam adotar os percentuais máximos previstos no § 2º do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, mediante recolhimento em janeiro de 2018 da diferença de IRRF, acrescida de juros de mora, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, condicionada à desistência expressa e irrevogável das ações administrativas e judiciais. Isso porque, antes do estabelecimento dos percentuais expressamente em lei, havia grande divergência de entendimento entre o Fisco e os contribuintes, o que gerava litígios administrativos e judiciais.*

(...)

7. *O art. 5º institui regime especial de importação com suspensão do pagamento dos tributos federais em relação a bens cuja permanência no País seja definitiva e que estejam destinados às atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos. Tal regime desonera estas atividades do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.*

8. *O art. 6º desonera os tributos federais na importação e na aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de*

embalagem para serem utilizados integralmente no processo produtivo de produto final destinado às atividades de trata o caput do art. 5º. De igual sorte, os fabricantes-intermediários que industrializem produtos a serem diretamente fornecidos as empresas de que trata o art. 6º poderão importar ou adquirir bens no mercado interno com desoneração dos tributos federais.

95. Como se depreende da leitura da EM, os percentuais foram estabelecidos de forma a refletir o que é praticado internacionalmente, em média. Inicialmente, para plataformas de petróleo (inciso I, embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga), foi estabelecido que o percentual do afretamento, sobre o valor global dos dois contratos, poderia alcançar até 95%, sendo 85% de imediato e mais 10% mediante Ato do Ministro de Estado da Fazenda. Mesmo com a redução destes percentuais a partir de 01/01/2018, ainda poderia ser estabelecida uma proporção com até 80% do valor total dos contratos unicamente para o contrato de afretamento, o que não é tão distante dos percentual de 90% calculado em fiscalizações anteriores.

96. Isso significa que este argumento da Fiscalização não pode servir de base para indicar uma "artificialidade da bipartição contratual". A proporção indicada nos procedimentos fiscais anteriores não tem nada de absurdo, ou de flagrantemente simulado, com o objetivo de repartir as receitas entre os contratos de forma a fraudar o Fisco. Com efeito, verifica-se que os custos das operações justifica a desproporção entre os contratos, nada havendo de ilegal ou simulado, não tendo a Fiscalização logrado êxito em provar o contrário.

97. Veja-se que em outros procedimentos fiscais o Fisco conseguiu demonstrar que a empresa que executava os serviços operava com prejuízos, enquanto a fretadora tinha alta lucratividade; porém, em seguida, a fretadora estrangeira repassava valores para o prestador dos serviços, a título de "ressarcimentos de despesas", fato que denotava alta probabilidade de triangulação de contratos com objetivo de simulação. Naqueles casos, este CARF acordou pela manutenção da autuação.

98. Em resumo, o meu entendimento é que, para demonstrar que houve uma simulação, um conluio entre os contratantes, ou um planejamento tributário abusivo, de forma a tornar "artificial" a bipartição contratual, teria o Auditor-Fiscal que demonstrar que parte do valor global da empreitada, que deveria corresponder a pagamento pela prestação de serviços, foi pago através do contrato de afretamento, com o objetivo de evitar fraudulentamente a incidência de tributos.

99. Poderia valer-se de laudo técnico sobre quantidade de pessoal necessário para a empreitada, tendo em vista que a prestação de serviços tem como custo, basicamente, despesas com mão de obra. Teria ainda a opção de realizar essa apuração indo pessoalmente à plataforma (em operação em alto mar) e verificar *in loco* as operações e os funcionários responsáveis por cada tarefa, acompanhado de profissionais de ambos os contratantes.

100. Entretanto, em todo o TVF, não se verifica a existência de provas deste deslocamento de receitas entre os contratos, muito menos da sua quantificação. Apesar de listar uma grande quantidade de cláusulas sob suspeição, o objetivo da Autoridade Fiscal é, nitidamente, tentar comprovar sua tese de que o contrato de servi os absorve o de afretamento, que não existiria de forma autônoma. Nenhuma destas cláusulas se presta a demonstrar que valores do contrato de serviços estaria sendo pago através do contrato de afretamento.

101. Apesar de mencionar, de forma superficial, que a receita entre os contratos seria repartida da forma como desejassem as empresas, com o objetivo de diminuir a incidência de tributos, não se aprofundou na tentativa de sua comprovação, muito menos de sua quantificação.

102. Tendo o nome de funcionários e suas atividades desenvolvidas, e os salários respectivos (principal custo, que é mão de obra), acrescidos de demais verbas incidentes sobre a folha de salários, poderia levantar os demais custos (administrativos, seguros, equipamentos) e, acrescentando a margem de lucro, apurar um valor razoável para a prestação de serviços e compará-lo com o valor fixado no contato.

103. Assim, haveria uma base de comparação com o valor estipulado em contrato e, caso fosse apurado que este valor havia sido subfaturado, a diferença poderia ser lançada através de Auto de Infração. Neste ponto, inclusive, reside mais um equívoco grave da autuação.

104. Com efeito, mesmo que superada a questão da legalidade da bipartição contratual, bem como a questão da carência de provas sobre a artificialidade ou o planejamento tributário abusivo, ainda assim o Auto de Infração não poderia prosperar, pois a Autoridade Fiscal, ao realizar o lançamento, decidiu por incluir todo o valor do afretamento na base de cálculo, como se este não tivesse sequer existido.

105. Na verdade, tal decisão mostra-se coerente com a linha de autuação, segundo a qual não há afretamento autônomo, sendo a bipartição contratual uma artificialidade e, portanto, todo o valor da empreitada seria, unicamente, prestação de serviços. O afretamento seria apenas uma atividade meio, um custo necessário para a execução do serviço. Por esse raciocínio deveria existir apenas um contrato, o que justificaria o lançamento ter por base de cálculo todo o valor do projeto.

106. Obviamente tal tese não deve prevalecer, pois já demonstrada a legalidade da arquitetura contratual adotada. Além do mais, usar todo o valor do afretamento como base de cálculo para o lançamento significa concluir que o incentivo do Repetro não poderia ser utilizado pelo recorrente, sem qualquer base jurídica. O incentivo existe, o recorrente a se habilitou a utilizá-lo conforme as regras da Receita Federal, e se algum abuso de formas existiu, deveria ter sido devidamente quantificado, e não simplesmente adotar a solução mais fácil, qual seja, autuar todo o valor.

107. Por fim, há uma última questão a ser enfrentada. Caso reste superada a questão da legalidade da bipartição contratual, bem como a questão da carência de provas sobre a artificialidade ou o planejamento tributário abusivo, e se entenda que a base de cálculo do lançamento deve incluir todo o valor referente ao afretamento, e não apenas o valor do serviço que fora subfaturado, ainda assim o Auto de Infração não poderia prosperar. Explico.

108. Como bem destacado no item "3.1.1 Da existência de bis in idem", no Recurso Voluntário, a questão final que deve ser analisada trata do correto enquadramento legal do fato pela Autoridade Tributária. Afinal, se esta entende que a repartição em dois contratos era simulada, sendo inexistente o contrato de afretamento, pois seria parte integrante do contrato de prestação de serviços, não há que se falar em cobrança de PIS e COFINS Importação do Recorrente.

110. Com efeito, estes dois tributos incidem sobre a importação de bens. Mas no contexto apresentado pela Autoridade Fiscal, o que existe, em verdade, é o

contrato da Petrobrás com a empresa nacional prestadora dos serviços, a qual, por sua vez, teria como parte integrante deste contrato a importação da plataforma que se pretendia simular como uma contratação apartada.

111. A importação da plataforma pela Petrobrás seria artificial, sendo que a verdadeira operação, que se pretendia encobrir, seria a importação realizada pela empresa nacional prestadora dos serviços de exploração e produção de petróleo. Assim, a Petrobrás estaria pagando por uma importação que deveria ser realizada pela prestadora dos serviços.

112. Nesse caso, entretanto, a cobrança deveria ser referente à retenção de PIS e COFINS na fonte, em relação a um pagamento que deveria estar inserido no contrato com a empresa nacional. Quem poderia ser autuada em relação ao PIS e COFINS Importação seria o real importador, no caso, a empresa nacional contratada para prestar os serviços, e não a Petrobrás. Nesse contexto, haveria uma ilegitimidade passiva na autuação da Petrobrás, pois esta não deveria figurar no pólo passivo destes tributos sobre a importação.

113. Ao mesmo tempo, descaracterizar a bipartição contratual para afirmar que havia apenas um único contrato não poderia ser causa para esta autuação, mesmo que fosse efetivada contra a empresa nacional prestadora dos serviços. Isso porque esta também poderia estar habilitada ao Repetro, conforme estabelece o art. 461A, § 1º, inciso II, e § 2º, do Decreto 6759/2009 (Regulamento Aduaneiro):

Art. 461A. O REPETRO será utilizado exclusivamente por pessoa jurídica habilitada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Incluído pelo Decreto nº 7.296, de 2010).

§ 1º Poderá ser habilitada ao REPETRO a pessoa jurídica: (Incluído pelo Decreto nº 7.296, 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. 458;

I A detentora de cessão, nos termos da Lei nº 12.276, de 2010;

I B contratada sob o regime de partilha de produção, nos termos da Lei nº 12.351, de 2010; e

II contratada pela pessoa jurídica referida nos incisos I, IA ou IB, em afretamento por tempo ou para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, ou por suas subcontratadas.

§ 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. (Incluído pelo Decreto nº 7.296, de 2010).

114. Logo, não haveria qualquer sentido em simular uma bipartição da operação, um vez que a empresa nacional contratada também poderia realizar a importação sob o regime do REPETRO. Tal artifício fraudulento só faria sentido caso se pretendesse desviar receitas do contrato de prestação de serviços, no qual há tributação, para o contrato de afretamento, no qual os tributos estão dispensados.

Entretanto, tal fato não foi sequer alegado pela Fiscalização, muito menos comprovado.

115. Além disso, o lançamento que poderia ser feito contra o recorrente seria de PIS/Cofins retido na fonte, e não de PIS/Cofins Importação, já que a importação realizada pela Petrobrás teria sido simulada, na tese da fiscalização. Tendo em vista que essa importação estaria inserida no contrato de serviços, o qual "absorveria" também o valor do afretamento, logicamente o valor a ser cobrado da Petrobrás seria, como já dito, referente ao PIS/Cofins retido na fonte incidente sobre a prestação de serviços.

116. Por fim, vale destacar que, em recente julgamento, datado de 23/10/2018, relativo ao processo nº 004018575.2015.4.01.3400, o juízo da 14ª Vara da Justiça Federal de Brasília proferiu decisão favorável ao Recorrente em caso praticamente idêntico, apesar de tratar 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. 16682.721161/201291, 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. 65verso).

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. 16682.721162/201235, 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).

117. Assim, pelos fundamentos acima expostos, voto por conhecer e dar integral provimento ao recurso.

Cito, ainda, a decisão proferida no PA 16682.720407/2014-79 (acórdão 3301-005.358):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

Ano-calendário: 2009, 2010

DESCONSIDERAÇÃO DA BIPARTIÇÃO CONTRATUAL. AUSÊNCIA DE PROVAS

Não deve ser aceita a descaracterização, para fins fiscais, da bipartição das operações em contratos de afretamento e de prestação de serviços, em razão da ausência de provas de que se tratava de estrutura artificial, engendrada com o fim exclusivo de obter ganho com redução da carga tributária.

Neste cenário, entendo que o recurso voluntário deve ser provido para cancelar o lançamento fiscal.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo