



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

Processo nº 10872.720152/2016-92
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-004.592 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de abril de 2018
Matéria CIDE - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
Recorrente SHELL BRASIL PETRÓLEO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Data do fato gerador: 06/05/2011, 27/06/2011, 07/07/2011, 20/07/2011, 12/09/2011, 19/10/2011, 29/11/2011, 16/12/2011, 27/12/2011, 29/12/2011

CONTRATO DE AFRETAMENTO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXECUÇÃO SIMULTÂNEA. Mesmo antes da alteração promovida pela Lei nº 13.043/2014, é legítima a celebração de contratos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea, por parte de um único concessionário de exploração de petróleo e gás.

CONTRATO DE AFRETAMENTO. PREVISÃO DE SERVIÇOS. A previsão de serviços relacionados à navegação e à manutenção da própria embarcação afretada não altera a natureza de afretamento do contrato, nas modalidades por tempo ou por viagem.

TRANSFERÊNCIA MALICIOSA DE VALORES DO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA O DE AFRETAMENTO. NECESSIDADE DE DETERMINAÇÃO. Se a fiscalização entender que há transferência maliciosa de valores do contrato de prestação de serviços para o de afretamento, ela deve determinar ou, ao menos, estimar os valores transferidos, e não simplesmente desconsiderar por completo o conteúdo econômico do contrato de afretamento e lançar todo os valores contratados como se decorrentes da prestação de serviços fossem.

Recurso de Ofício Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Vencido o Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho (Relator). Designada a Conselheira Semíramis de Oliveira Duro para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

José Henrique Mauri - Presidente

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Henrique Mauri (Presidente Substituto), Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Renato Vieira de Ávila (Suplente convocado), Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de recurso de ofício contra o Acórdão nº 07-39.244, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Florianópolis.

O presente processo administrativo traz lançamento de CIDE sobre pagamentos relativos à prestação de serviços técnicos por residentes ou domiciliados no exterior, relativos à Unidade de Produção, Armazenamento e Transferência de Petróleo e Gás Natural (tradução de “Floating Production Storage and Offloading” - FPSO) Espírito Santo-BC-10 e do Navio-Sonda Clyde Boudreaux, por ausência de recolhimento, acrescido de multa de ofício e juros de mora.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório constante do acórdão recorrido, em parte:

No curso da ação fiscal, a Autoridade autuante constatou [...]:

No curso dos trabalhos de fiscalização deu-se conta da existência de relações de negócios envolvendo sociedades mercantis nacionais e estrangeiras, de cujo contexto se insere o contribuinte sob fiscalização, razão pela qual o relato a seguir, se faz mister, para melhor entendimento dos fatos que levaram ao presente lançamento:

a) a empresa estrangeira, a qual interessa prestar, para a SHELL, em território nacional, algum tipo de serviço, entre os quais a prospecção, perfuração, avaliação, completação e "workover", cria uma empresa no Brasil, sobre a qual detém o controle acionário/cotas;

b) a SHELL realiza contratos distintos: um, com a empresa estrangeira, controladora do Grupo, e proprietária da unidade afretada, o qual é específico para o afretamento de embarcações e outro, com empresa do mesmo grupo, criada no Brasil, para a prestação de serviços, que prevê pagamentos bem discrepantes, conforme quadro demonstrativo abaixo:

Contratos de afretamento/Contrato de Serviços, de Tamba B.V e SBM Brasil				
Afretamento	Serviços	Total	% do afretamento	% dos Serviços
282.713.716,25	18.266.299,90	300.980.016,15	94%	6%
Contratos de afretamento/Contrato de Serviços, da Noble Drilling e Noble Brasil				
Afretamento	Serviços	Total	% do afretamento	% dos Serviços
83.849.709,70	22.849.093,00	106.698.802,70	79%	21%
Obs: O percentual do afretamento representa a divisão do valor do afretamento pelo valor da soma dos dois contratos , e o percentual dos serviços é a divisão do valor dos serviços pela soma dos contratos .				

Contratos de afretamento/Contrato de Serviços, de Tamba B.V e SBM Brasil				
Afretamento	Serviços	Total	% do afretamento	% dos Serviços
282.713.716,25	18.266.299,90	300.980.016,15	94%	6%
Contratos de afretamento/Contrato de Serviços, da Noble Drilling e Noble Brasil				
Afretamento	Serviços	Total	% do afretamento	% dos Serviços
83.849.709,70	22.849.093,00	106.698.802,70	79%	21%
Obs: O percentual do afretamento representa a divisão do valor do afretamento pelo valor da soma dos dois contratos , e o percentual dos serviços é a divisão do valor dos serviços pela soma dos contratos .				

c) o propósito da metodologia adotada de contratos bipartidos do serviço a ser prestado é o escoamento, para o exterior, da maior parte dos valores envolvidos, já que, dessa maneira, "é possível enquadrar grande parte do valor contratado sob o alcance de alíquota zero, que obsta a retenção na fonte para afretamento de embarcações (Lei nº 9.481/97, art. 1º, inciso I)".

Além do mencionado benefício fiscal referente ao IRRF pretendido pela Contribuinte, outro efeito verificado com a metodologia adotada é não o enquadramento de grande parte do valor contratado no campo de incidência da Cide-Remessas).

No entanto, conforme restou esclarecido no Termo de Verificação, a Autoridade Fiscal entendeu inexistir, no presente caso, contratação autônoma de afretamento. Como visto, a Autoridade autuante entendeu que, materialmente, as remessas ao exterior em questão correspondem a contraprestações devidas em razão de serviços prestados por meio da utilização da FPSO Espírito Santo – BC 10 e do navio-sonda Clyde Boudreaux.

Quanto à FPSO Espírito Santo – BC 10, o contrato denominado *Bare Boat Charter - BBC* (afretamento a casco nu) foi celebrado em 04/11/2006 entre *Brazilian Deepwater Production Ltd.*, que é a proprietária da unidade flutuante, sediada nas Bermudas, e a sociedade holandesa *Tamba BV*, ligada à Fiscalizada SHELL. Já o contrato de prestação de serviços foi celebrado no mesmo dia 04/11/2006 entre a SHELL e a sociedade *Operações Marítimas em Mar Profundo Ltda.* Quanto a esses contratos, a Autoridade Fiscal assim esclarece as relações entre as partes envolvidas:

Para um melhor olhar e compreensão da real estrutura da contratação, convém ressaltar a ligação entre as empresas envolvidas nos contratos: as empresas Tamba B.V e a fiscalizada SHELL são integrantes do mesmo grupo, Royal Dutch Shell. Já Brazilian Deepwater Production Ltd, fretadora da unidade à Tamba BV, é sócia majoritária, com 99,90% do capital da empresa nacional Operações Marítimas em Mar Profundo Ltda., anteriormente denominada SBM Projeto Novo Serviços Marítimo Ltda., contratada pela SHELL para o serviço de operação e manutenção da unidade. Brazilian Deepwater Production Ltd é uma joint-venture do grupo SBM Offshore, proprietária e construtora da FPSO Espírito Santo

Vale ainda ressaltar que, por meio de contrato celebrado em 03/12/2008, a SHELL afretou de *Tamba BV* a unidade FPSO para o período de utilização inicial de quinze anos. Esse contrato foi denominado BBC-Local.

Em análise ao contrato BBC-Local, em que *Tamba BV* figura como fretadora (contratada) e SHELL como afretadora (contratante), a Autoridade Fiscal destacou os seguintes pontos:

Conforme o disposto no referido contrato, nomeado como BBC- Bare Boat Charter/afretamento a casco nu, BBC Local, na Seção II, artigo 1º, item 4 –Definições, o termo “afretamento” abrange o afretamento, serviços de tripulação marítima, desmobilização e outros trabalhos a serem realizados pela contratada.

O instrumento contratual também determina que a contratada afretará a FPSO já instalada, totalmente equipada e pronta para operar, com os fins de produção, tratamento, armazenamento e exportação de hidrocarbonetos dos campos BC-10 (Seção II, artigo 2º, itens 2.1 e 2.3).

Reza ainda o contrato que, os custos e despesas com consertos e manutenção dos equipamentos são atribuídos à contratada no exterior, a qual, no ato, se compromete em manter os padrões de desempenho da FPSO, durante todo seu período de utilização, e que, para tal, há de necessitar constantes manutenções e substituições de peças, em face dos desgastes normais ou eventuais dos equipamentos, em decorrência do seu uso (Seção II, artigo 3º, itens 3.1 e 3.2)

É também de responsabilidade da fretadora no exterior, consoante contido em cláusula contratual (Seção II, artigo 3º, itens 3.4 a 3.7), não só o fornecimento da tripulação marítima para a navegação, bem como a gestão marítima da instalação; a manutenção de um sistema formal para o gerenciamento de saúde, segurança e ambiente, assumindo total responsabilidade pela adequação, estabilidade e segurança de todas as operações e métodos necessários; manter toda documentação em dia, com a FPSO totalmente certificada para atender aos regulamentos governamentais que permitam a

permanência da unidade no território Brasileiro, além da desmobilização da FPSO ao final do período de utilização.

Em adição, no tocante ao gerenciamento de saúde, segurança e ambiente, a seção VI, artigo 1 (itens 1.4.1 a 1.4.3; 1.5.1 e 1.5.2; 1.7.1; 1.8.1 a 1.8.5), artigo 2 e artigo 3 (itens 3.2, 3.4, 3.6), em seus itens, claramente demonstra que a contratada Tamba assume absoluta responsabilidade pelas funções gerenciais de saúde, segurança e ambiente, não só desenvolvendo e supervisionando programas e políticas para tanto, mas também inclusive provendo equipamentos para proteção de funcionários e instalações adequadas.

Portanto, a contratação do afretamento, o chamado BBC Local, tratou não só do afretamento da unidade FPSO, mas nele também alocou serviços, como demonstrado à exaustão, desvirtuando-se do conceito de “afretamento a casco nu”.

Referindo-se à ligação entre os contratos de afretamento (BBC e BBC-Local) e de prestação de serviços, a Autoridade Fiscal prossegue nos seguintes termos:

A cláusula 5.4, item ii, no artigo 5, Seção II, do contrato de afretamento estipula que o término do contrato de O & M (operação e manutenção) é base para o encerramento do afretamento e do período de utilização da FPSO pactuado, o que evidencia o estreito vínculo de ambos contratos, afretamento e serviços.

Pelo referido contrato de afretamento da BC-10, a SHELL pagou à Tamba B.V., mensalmente, os valores contratados à taxa diária, relacionados no Apêndice I do 4º aditivo, em dólares norte-americanos, os quais foram escriturados como principal, conta do razão contábil 7210100 – Aluguéis gerais e 820477 - juros sobre empréstimos (Itens 1.4 Pág. 13 e 1,14 pág 16).

Importa ressaltar que a este contrato de afretamento BBC Local, contratado pela fiscalizada SHELL e Tamba BV, precedeu o contrato EPW – 110306 BBBR/ contrato de afretamento, denominado BBC, pactuado entre Brazilian Deepwater Production Ltd -BDP e Tamba BV (Holanda). Este contrato foi obtido junto ao processo de Requerimento de Admissão Temporária, anteriormente mencionado. Tal contrato de afretamento BBC foi celebrado em 04 de novembro de 2006. Mais uma vez destacamos o fato de que esta é a mesma data em que foi celebrado o contrato de serviços O & M entre SHELL e SBM Projeto Novo Serviços Marítimo Ltda. (Operações Marítimas em Mar profundo Ltda), em paralelo.

Referindo-se, agora, ao contrato de afretamento (BBC) celebrado entre a proprietária Brazilian Deepwater Production (BDP) e Tamba BV, a Autoridade Fiscal destaca os seguintes pontos:

Deste pacto contratual, denominado de afretamento BBC, observa-se que:

- *O período de utilização inicial é de 15 anos, podendo ser estendido;*
- *A descrição dos endereços para notificações (apêndice 1, Seção2), informa que, para a contratada Brazilian Deepwater, aquelas devem ser encaminhadas aos cuidados de SBM Production Contractors;*
- *O “apêndice 2 da Seção 1- Forma do Contrato” é celebrado pela SHELL, Brazilian Deepwater e Tamba B.V; portanto, traz a SHELL como parte do contrato. Os itens 1 e 2 do referido apêndice definem a SHELL como operadora do BC-10, e, em adição, informam que a contratada Brazilian Deepwater consente na celebração do BBC Local, entre SHELL e Tamba B.V, sendo que esta última se compromete que nada no BBC Local modificará ou afetará os termos do BBC celebrado. Deste modo, deve o BBC Local fielmente retratar e se ater aos termos do BBC; e, mais além, que fica estipulado que a rescisão do BBC provoca a resilição do BBC Local;*
- *Ainda neste apêndice, sob a ótica do que informa o seu item 3, em troca deste consentimento dado pela contratada Brazilian Deepwater, qual seja a de que a empresa Tamba pudesse contratar localmente com SHELL, com vistas a afretar a unidade FPSO, a SHELL, acorda a SHELL com a contratada BDP que, caso haja alguma falha no pagamento a ser efetuado pela Tamba B.V, ela, SHELL, será responsável pelo pagamento, diretamente à contratada, se fazendo, portanto, em substituir obrigações concernentes à parte contratante;*
- *A seção II- Condições do Contrato, artigo 1- Definições, em seu item 1.35, informa que, previamente, já restava determinada a celebração de um contrato de O & M entre a SHELL e a S.B.M Brasil, com a mesma data deste afretamento BBC, qual seja, 4 de novembro de 2006. Assim como, em seu item 1.28, menciona que já era definido um contrato BBC LOCAL, fretamento “casco nu”, celebrado entre Tamba e SHELL, segundo o qual a empresa Tamba concordava em fretar a FPSO à Shell Brasil. Tais itens reforçam a evidência de que se tratam de contratações interligadas;*
- *Segundo A seção II- Condições do Contrato, artigo 2- Afretamento, a contratada BDP fornecerá a FPSO já instalada, totalmente equipada, certificada e em operação, para assim, a empresa Tamba fretá-la à Shell Brasil, nos termos e condições do BBC;*

-
- *A contratada Brazilian Deepwater, por sua conta e custos, se compromete em manter os padrões de desempenho da FPSO, durante todo seu período de utilização, que, para tal, necessita constantemente de manutenções e substituições de peças, fornecendo tais materiais que se façam necessários (seção II- Condições do Contrato, artigo 3- Obrigações da Contratada BBC);*
 - *A rescisão do contrato de O & M enseja rescisão do afretamento BBC (seção 2-Condições do Contrato, artigo 5- Período de Utilização do BBC e Desmobilização, item 5.4, ii), o que reitera a interligação e vínculo entre os contratos de afretamento e serviços;*
 - *Caso o fretamento contratado seja resilido como resultado da rescisão do contrato de O & M, e esta rescisão do ajuste contratual O & M seja fruto de falha do contratado O & M, qual seja, SBM Brasil, então a contratada Brazilian Deepwater será responsável para com Tamba por qualquer perda e dano porventura por esta incorrida, exceto em relação ao limite das perdas e danos já cobertas pelo contrato O & M (artigo 9, item 9.5, Seção II). Isto demonstra que a controladora Brazilian Deepwater assume total responsabilidade pelos danos que o descumprimento de contrato de serviços pela SMB Brasil Ltda, controlada, vier a causar, atestando a estreita ligação entre ambas. Relembrando-se que a proprietária da FPSO é detentora de 99,9 % do capital social da prestadora de serviços SBM Brasil (Operações Marítimas em Mar profundo Ltda);*
 - *A cláusula 20.3, prevê a responsabilidade total por parte da contratada Brazilian Deepwater pelo trabalho realizado concernente à FPSO;*
 - *As cláusulas 22.1 a 22.7 do artigo 22 da seção II- Condições do Contrato, dispõe [sic] que a Brazilian Deepwater fará com que a SBM Brasil seja incorporada no Estado do Espírito Santo e designada como importadora e exportadora de registro, ou seja, ficando responsável pela importação não só da FPSO, mas também de todas as peças, equipamentos e sobressalentes necessários à operação da FPSO, a serem fornecidos pela própria BBC [sic] para o desempenho do trabalho, sob o regime REPETRO. Assim, a contratada BBC [sic] deve fazer com que a SBM Brasil cumpra com todas as disposições do referido regime e da legislação alfandegária brasileira.*

[...]

Quanto ao contrato de prestação de serviços, a Autoridade Fiscal destacou os seguintes aspectos:

Em paralelo ao contrato de afretamento, BBC, e na mesma data, a Shell Brasil Ltda celebrou o contrato de prestação de serviços O&M (Operação e Manutenção), de número EPW- 110306 C- BBR, com a empresa SBM Projeto Novo Serviços Marítimos Ltda, CNPJ 07.283.129/0001-01, domiciliada na Av. Nossa Senhora dos Navegantes, nº 451, enseada do Suá – Espírito Santo. O referido contrato foi apresentado a esta fiscalização em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 13, de 28/09/2015. Aqui reitera-se que a empresa, posteriormente designada de Operações Marítimas em Mar Profundo Ltda., tem como sócia majoritária a empresa estrangeira Brazilian Deepwater Production Ltd., ou seja, aquela que, de fato, fretou a unidade FPSO para a SHELL por intermédio de Tamba B.V.

Analizando-se as funções e salários pagos pela contratada Operações Marítimas em Mar Profundo Ltda., consubstanciando-se em dados extraídos da Guia do Fundo de Garantia e Informações à Previdência, verificou-se que entre as pessoas contratadas, em média 75, não constam profissionais com qualificações para prestarem serviços de alta tecnologia, para elaborar e implementar projetos marítimos destinados à produção de petróleo e gás natural, tendo sido detectada a presença de apenas um engenheiro.

CBO	DESCRIÇÃO DAS FUNÇÕES	QTD	MENOR SALÁRIO	MAIOR SALÁRIO
A	B	C	D	E
1412	GERENTES DE PRODUÇÃO	2	3.249,54	23.279,84
1416	GERENTES DE OPERAÇÃO DE SERV. EMPRESAS DE TRANSPORTE	1	3.940,00	4.574,14
2149	ENGENHEIRO DE PRODUÇÃO	1	10.000,00	10.000,00
2235	ENFERMEIRO		7.201,20	7.201,20
3011	TECNICO DE LABORATORIO INDUSTRIAL	2	3.883,46	4.305,38
3134	TECNICO EM CALIBRAÇÃO E INSTRUMENTAÇÃO	5	4.069,97	6.145,44
3143	TECNICO EM MECANICA VEICULAR	9	3.938,08	13.228,88
3413	TECNICO MARÍTIMO		7.622,75	15.979,00
3423	TECNICO EM TRANSPORTE RODOVIÁRIO	4	6.383,04	16.845,23
3426	TECNICO EM TRANSPORTE POR VIAS NAVEGAVEIS	1	6.476,23	6.476,23
3516	TECNICO EM SEGURANÇA DO TRABALHO	2	3.249,54	23.279,84
3523	AGENTES FISCAIS METEOROLOGICOS	1	8.607,04	8.607,04
4110	ESCRITURÁRIO EM GERAL	1	7.057,52	7.057,52
4141	ALMOXARIFES E ARMAZENISTAS	2	2.269,60	4.431,25
4222	OPERADORES DE TELEFONIA	2	5.240,65	14.814,19
7821	OPERADRES DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS DE ELEVAÇÃO	2	4.852,72	10.392,66
7827	TRABALHADORES AQUAVIÁRIOS	17	2.561,19	12.690,34
8131	OPERADORES DE PROC. DAS IND. DE TRNS. DE PROD. QUÍMICOS	22	3.935,64	10.567,30

No demonstrativo acima, cujos dados foram extraídos da GFIP, as informações têm os seguintes significados:

- A) CBO código brasileiro de ocupação;
- B) As funções definidas de acordo com os códigos CBO a serem informadas na GFIP;
- C) Quantidade de segurados em cada função;
- D/E) os menores e os maiores salários pagos em cada função.

Quanto ao pessoal dedicado ao cumprimento do contrato de afretamento BBC-Local, de responsabilidade de *Tamba BV*, a Autoridade Fiscal destacou:

Por meio do TIF número 18, o contribuinte foi intimado a apresentar a relação das pessoas utilizadas pela contratada Tamba B.V, para atender ao contrato de afretamento, contendo nomes e funções desempenhadas. Contudo, a sua resposta se limitou a “esclarecer que não há, no contrato de afretamento, a listagem com os nomes das pessoas que compõem a tripulação mínima de segurança, mas tão somente a indicação que deverá haver pessoas para cumprir as funções requeridas pela Norma de Autoridade Marítima para embarcações empregadas na navegação em mar aberto (Norma – 01/DPC) da Marinha do Brasil, através de sua Diretoria de Portos e Costas”. Ou seja, não atendeu adequadamente ao que lhe fora requerido.

Deste modo, considerando-se que a tripulação mínima a que se refere à resposta é formada por profissionais a bordo da embarcação que se dedicam à condução da embarcação, mantendo-se a sua segurança e navegabilidade, (tripulação náutica), geralmente estrangeiros, é solar afirmar-se que não foi com esta tripulação náutica que a contratada supriu as demandas do contrato de afretamento aos quais se propõe, com relação aos itens vinculados à parte de pessoal relativas às funções gerenciais de saúde, segurança e ambiente, bem como na prática de desenvolver e supervisionar programas e políticas de melhorias no setor de pessoal, inclusive provendo-se equipamentos para proteção de funcionários e instalações adequadas. (vide Seção VI, Gerenciamento de Saúde, Segurança e Ambiente- HSE) .

Depois de expor o resultado de sua avaliação das cláusulas dos contratos em questão, e de apresentar os elementos relativos ao pessoal empregado na operação da unidade flutuante, a Autoridade Fiscal concluiu o seguinte:

A título de afretamento, foram pagos, em 2011, à empresa fretadora Tamba B.V, R\$ 282.713.716,25 (duzentos e oitenta e dois milhões, setecentos e treze mil, setecentos e dezesseis reais e vinte e cinco centavos), verba esta remetida ao exterior em nome da contratada, conforme consta nos contratos de câmbio, enquanto que, a título de prestação de serviços de operação e manutenção foram pagos, no mesmo ano, à empresa SBM Projeto Novo Serviços Marítimos Ltda, R\$ 18.266.299,90 (dezoito milhões, duzentos e sessenta e seis mil, duzentos e noventa e nove reais e noventa centavos). Isto é, do total dos dispêndios com a FPSO, com custos de afretamento e serviços de operação/manutenção, apenas 6% foi destinado a este último, enquanto que 94% total pago foi a título de afretamento, o que configura uma exagerada desproporção, e evidencia a manobra dissimuladora utilizada para retirar receitas do campo de incidência

dos tributos, uma vez que o afretamento foi considerado pela SHELL como sujeito à incidência de alíquota zero do Imposto de Renda.

Há evidências de que tanto a empresa Fretadora Brazilian Deepwater Production, enquanto fretadora da unidade FPSO, como a Prestadora de Serviços SBM BRASIL pertencem ao grupo econômico liderado por SBM OFFSHORE. Pesquisando-se o site da SBM OFFSHORE na internet, verifica-se que esta se apresenta como especialista em operações de “lease and operate”, as quais conjugam o fornecimento e a operação de equipamentos no segmento *petróleo*. *No mesmo site obtivemos relatório denominado “Corporate Social Responsibility Report - CSRR 2009*, cuja página 44 exibe quadro descritivo da frota empregada nas operações de “lease and operate”, em 2009. Neste, consta a unidade FPSO Espírito Santo, cujo cliente é Shell, no campo BC-10 no Brasil. Na página 45, a descrição de suas atividades no ano informa que a FPSO, Espírito Santo, é fretada por BC-10, Joint-venture, operada pela Shell juntamente com ONGC, Campos e Petrobrás, tendo como co-ventures SBM OFFSHORE e MISC, sob um contrato de aluguel e operação da FPSO de 15 anos. No mesmo site, onde demonstra suas atividades pelo mundo, obtivemos uma ficha descritiva da FPSO, Espírito Santo, que informa que a mesma pertence à joint venture formada por SBM OFFSHORE e MISC. Ainda no mesmo site colhemos o relatório denominado “Half-Year Results”, cuja página 17/18, em seu item 3, “Accounting Policies and Measurements”, contém quadro que contempla a participação da SBM Offshore em joint-ventures, e informa a sua participação com 51% na joint-venture Brazilian Deepwater Production e, como sendo a controladora também de Operações Marítimos em Mar Profundo Brasileiro Ltd (SBM Brasil).

Por todo o acima exposto, a fiscalizada SHELL infringiu a legislação tributária, ao efetuar pagamentos ao exterior, a título de afretamento da FPSO, Espírito Santo, sem retenção de IRF, sem o recolhimento da CIDE, e sem PIS/COFINS Importação. Os tributos são devidos em razão das seguintes evidências fáticas:

- 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, os quais são muito específicos, envolvendo riscos operacionais altíssimos, além de se exigir tripulação treinada e qualificada, esta disponibilizada pela fretadora;
- b) A unidade FPSO, Espírito Santo, não obstante a existência de um pacto contratual de afretamento “local” entre Tamba B.V, empresa do grupo Royal Dutch Shell, e Shell Brasil Petróleo, foi de fato fornecida por empresa do Grupo SBM, mesmo grupo a que pertence a empresa brasileira SBM Brasil contratada para a prestação de serviços de operação e manutenção; ou seja, uma empresa do Grupo SBM foi contratada para prestar serviços utilizando-se de unidade que o próprio Grupo SBM forneceu;

c) Trata-se de uma só contratação, cujo fundamento econômico é o serviço de produção de petróleo de petróleo e gás natural, indevida, propositalmente e artificialmente dicotomizada, a fim de evitar a incidência do imposto de renda, da CIDE, e do PIS/COFINS Importação sobre a maior parte da remuneração.

Diante do contexto concreto dos contratos aqui descritos, todos intrinsecamente relacionados entre si, em que pese a repartição meramente formal em dois ajustes contratuais, afretamento e serviços, não há, pois, à evidência, que se falar em afretamento autônomo. Nos casos examinados, o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados.

Quanto ao navio-sonda Clyde Boudreaux, a Autoridade Fiscal esclarece que, no mesmo dia 11/02/2011, a SHELL celebrou contrato de afretamento com a sociedade holandesa *Noble Drilling (Nederland) BV*, e contrato de serviços de perfuração com a sociedade *Noble do Brasil Ltda.* Sobre entre esses contratos, a Autoridade Fiscal assim se manifestou:

Em 11 de fevereiro de 2011 foi celebrado o pacto contratual de afretamento do Navio Sonda Clyde Boudreaux, nº 4610030069, entre Shell Brasil Petróleo Ltda., na condição de contratante, e Noble Drilling (Nederland) B.V, esta empresa holandesa contratada para executar o programa de perfuração, testes, suspensão, workover, abandono e completação de poços em alto mar da contratante, no Parque das Conchas.

O contrato de afretamento da unidade de perfuração é complementar, e foi realizado em estreito alinhamento com o contrato de serviços de perfuração número 4610030068, celebrado entre a Shell Brasil Petróleo Ltda e a empresa Noble do Brasil Ltda, CNPJ 40.330.078/0001-99 localizada na cidade de Macaé, RJ.

Ambos os contratos são inter-relacionados, a ponto de qualquer violação ocorrida acarretar consequências em comum, em sendo a rescisão do contrato de prestação de serviços ser base para a rescisão do contrato de afretamento (item 11 do contrato de afretamento, e item 10 da Seção II -Cláusulas do contrato, do contrato de serviços). Dispõe esta cláusula que se qualquer parte deixar de cumprir suas respectivas obrigações em um contrato, o descumprimento o será também considerado como não realização no outro contrato.

Os contratos de afretamento e de serviços foram assinados nas mesmas datas, ou seja, em 11 de fevereiro de 2011, prevendo-se o mesmo prazo; vale dizer, de 25/03/2011 a 15/04/2011. [sic] Pelo afretamento do Navio Sonda Clyde Boudreaux a Shell pagou a importância de R\$ 83.790.709,79 (oitenta e três milhões, setecentos e noventa mil, setecentos e nove reais e setenta e nove centavos), abrangendo a gestão, supervisão, pessoal, plantas, materiais de consumo e instalações necessários para a satisfação das cláusulas contratuais. Pela prestação de serviços a Shell pagou R\$

22.849.093,00 (vinte e dois milhões, oitocentos e quarenta e nove mil e noventa e três reais), ou seja, 21,43% do valor contratado a título de afretamento, revelando a desproporção de valores existente entre os dois contratos celebrados.

Coubera à contratada e fretadora Noble Drilling fornecer toda a administração, supervisão, pessoal, materiais e equipamentos, planta e instalações, exceto aqueles fornecidos nos termos do contrato de prestação de serviços. Dentre suas responsabilidades estão incluídas também a adequação e segurança de quaisquer operações desenvolvidas na unidade (cláusula 5.3).

O pessoal da fretadora para fornecer o afretamento tem como englobados o capitão, os oficiais e tripulantes marítimos da unidade de perfuração (cláusula 9).

A fretadora Noble Drilling declara no referido contrato que possui a experiência e a capacidade, incluindo supervisores suficientes e competentes e outras pessoas, para executar o trabalho de forma eficiente, rápida e com segurança (cláusula 9.1).

Além de fornecer continuamente tal pessoal, a contratada Noble Drilling assegurou que o pessoal chave não poderia ser substituído sem aprovação prévia da SHELL, e que envidará todos esforços para operar a empreitada com o seu próprio quadro de pessoal permanente, em preferência a pessoal de agências (cláusula 9.2).

Dispõe, inclusive, o referido contrato, que a SHELL pode notificar a Noble para retirar do local de trabalho qualquer diretor, empregado ou agente da Noble, da plataforma, que seja incompetente ou negligente em suas funções (cláusula 9.12).

[...]

Na cláusula 3.2, seção IV, que assenta sobre o escopo da empreitada, consta que a contratada terá disponível, desde a data do início do contrato e pela sua duração, pessoal da contratada suficiente para executar a empreitada com eficiência, conforme requerido no contrato.

Esta mesma seção, em seu item 2, define empreitada como a provisão da unidade de perfuração pela contratada, sendo ela, contratada, exclusivamente responsável pela operação e manutenção dos itens por ela fornecidos, e por prestar assistência e suporte às subcontratadas, outras contratadas, ou à própria contratante, ao longo das operações de perfuração desenvolvidas. Aqui, reitera-se, que, malgrado o contrato ter sido nominado afretamento, este, de fato, abarcou serviços em seu escopo de forma conjunta.

A cláusula 3.3, seção IV, traz a listagem do pessoal, referente à provisão mínima composta de apenas um comandante (engenheiro de

balsa), um imediato e dois operadores de rádio. Trata-se de pessoas vinculadas à equipe náutica, que têm funções específicas a bordo da embarcação, portanto com a finalidade de manter navegabilidade e segurança. Desta forma, considerando-se as complexas atribuições assumidas pela contratada para executar as operações às quais se obrigou no contrato de afretamento, pode-se concluir que não foi apenas com esta tripulação náutica que a contratada supriu as demandas do contrato acima citadas e as demais. Cita-se, como exemplo, o serviço de base de suporte descrito no item 2.6.2 (de A a H) da seção IV, a qual prescreve a exigência de pessoal não apenas vinculado à referida tripulação.

No contrato de afretamento, a seção II, cláusula 23, item 23.5-responsabilidade da CONTRATADA por poluição informa que, no caso de despejo de óleo e outros resíduos no mar, por conta de negligência ou violação de dever do GRUPO DA CONTRATADA, a responsabilidade recai sobre a Fretadora NOBLE DRILLING.

Faz-se necessário esclarecer que, na seção II do contrato de afretamento, de que tratam as Cláusulas Contratuais, a cláusula 1-Definições, descreve GRUPO DA CONTRATADA como sendo a contratada e suas afiliadas, e contratadas de serviços e suas afiliadas. Sendo descrita contratada de serviços a NOBLE DO BRASIL, empresa brasileira que, em paralelo, celebrou o contrato de prestação de serviços.

Isto demonstra que, em caso de despejo de petróleo, óleo e outros resíduos no mar, a responsabilidade conjunta recai sobre a Fretadora Noble Drilling e sobre a Prestadora de Serviços Noble do Brasil (cláusula 23.5, tanto no contrato de afretamento como no de prestação de serviços).

Ressalta-se que, segundo informação extraída da DIPJ do ano 2011, naquele ano a NOBLE DO BRASIL Ltda era controlada pela NOBLE DRILLING HOLDING LLC (99,99%).

Informações extraídas do site da NOBLE CORPORATION relacionam as empresas que compõem o Grupo NOBLE, entre estas incluída a NOBLE BRASIL, bem como as unidades que compõem a sua frota (cópias anexadas ao processo fiscal). [...]

Do acima exposto, se conclui que tal como observado no contrato da FPSO, Espírito Santo, não se pode atribuir os pagamentos ao simples afretamento, visto que, no caso in concreto, o fornecimento da unidade é parte integrante e indissociável dos serviços contratados.

A unidade Clyde Boudreaux foi fornecida por empresa do Grupo NOBLE, mesmo grupo a que pertence a empresa brasileira contratada para a prestação de serviços de perfuração.

A empresa Noble do Brasil Ltda, do Grupo NOBLE, foi contratada para prestar serviços, utilizando-se de unidade que o próprio Grupo NOBLE fornecera.

Trata-se, portanto, de uma só contratação, dicotomizada artificialmente, a fim de evitar a incidência do imposto de renda, da CIDE, e do PIS/COFINS Importação sobre a maior parte da remuneração. Diante do contexto concreto dos contratos aqui descritos, em que pese a repartição formal e dualidade contratual, afretamento e serviços, não há que se falar em afretamento autônomo. Nos casos examinados, o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados, e, o fundamento econômico da contratação é o serviço de perfuração /exploração para produção de petróleo e gás natural.

Cabe, ainda, registrar que a Autoridade Fiscal também analisou as contratações relacionadas à operação da **FPSO FLUMINENSE**, tendo concluído o seguinte:

Da análise do contrato de afretamento apresentado, não foi identificada a presença de serviços embutidos, prestados pela fretadora, bem como não restou caracterizado vínculo entre a prestadora de serviços Modec Serviços de Petróleo e a fretadora Shell e And P. Offshore Services B.V.

[...]

IMPUGNAÇÃO

Da exigência fiscal a Contribuinte foi cientificada em 03/05/2016 (fl. 2724). Irresignada, em 02/06/2016 apresentou a Impugnação de fls. 2736 a 2803, mais anexos, em que primeiramente contextualiza os fatos da seguinte forma:

2. DOS FATOS.

A Impugnante é empresa internacionalmente conhecida, integrante do grupo anglo-holandês Royal-Dutch Shell, que se destina à exploração de petróleo sob regime de concessão no mar territorial brasileiro, notadamente na Bacia de Campos/RJ-ES.

É de conhecimento geral que a extração de petróleo do fundo do mar é uma atividade de risco e complexa, que depende da contratação de inúmeros serviços especializados, e, também, da locação de diversos equipamentos absolutamente imprescindíveis para a sua realização. Sem sombra de dúvidas, o equipamento mais importante nesta atividade é embarcação (plataforma, navio-sonda ou FPSO), que interliga a planta fabril até o local do poço submarino de petróleo.

Como o Brasil possui alto custo para produção de plataformas, FPSOs, ou navios-sonda, a praxe adotada pelo mercado é afretar a embarcação do exterior, o que é inclusive estimulado pela legislação

que desonerou a carga tributária incidente sobre a contraprestação do afretamento mediante concessão de alíquota zero para IRRF e PIS/COFINS-importação, assim como pela própria legislação do REPETRO.

Evidentemente, também é absolutamente necessário contratar profissionais especializados que saibam operar a planta fabril localizada na embarcação.

Também é praxe do mercado que o grupo econômico que dispendeu milhões e milhões de dólares para construir a embarcação disponibilize os profissionais que irão operá-la.

Neste contexto, a Impugnante celebra dois contratos distintos:

- o primeiro, de afretamento da embarcação, para ter a mesma totalmente equipada e tripulada à sua disposição por um determinado lapso temporal;*
- o segundo, de prestação de serviços local, para a operação e manutenção da planta fabril, ou seja, para a efetiva extração de hidrocarbonetos do subsolo.*

Apesar de ser um modelo contratual expressamente admitido (e inclusive induzido) pela legislação tributária, a Receita Federal passou a questionar uma suposta manipulação nos valores remetidos a título de afretamento para o exterior (com alíquota zero de IRRF, e PIS/Cofins-importação), em contraposição aos valores devidos a título de prestação de serviços, estes tributados no Brasil, como informa no Termo de Verificação Fiscal - TVF (doc. nº 04):

"Nestas fiscalizações verificou-se. recorrentemente que, para prestação de serviços de prospecção, perfuração, completação e "workover". a empresa produtora e exploradora, necessitando contratar serviços de prospecção, perfuração, avaliação, completação e "workover", firmou dois contratos: um de prestação de serviços, com empresa nacional; e outro de afretamento, com empresa estrangeira controladora da primeira. Na operação, atribuiu-se valor bastante expressivo ao contrato de afretamento (cerca de 90% da soma dos dois contratos), cujos pagamentos foram destinados ao exterior, sem retenção de imposto de renda na fonte. Valor menor (cerca de 10% do total) foi atribuído à prestação de serviços, e pago à contratada nacional, com retenção do respectivo imposto.

Deste modo, a autoridade fiscal vislumbrou artifício de triangulação, com intuito de mascarar uma única contratação - para a prestação de serviços, da qual faz parte o fornecimento da embarcação. Na ocasião, a autoridade fiscal ressaltou que se tratava de tributar "um mínimo possível", já que ficara de

fora grande parte da base tributável remetida para o exterior sem tributação, e jamais reingressada."

Essa suposta "bipartição artificial" dos contratos de afretamento e prestação de serviços vinculados à indústria de óleo e gás decorre de antigo inconformismo da Receita Federal com o benefício fiscal instituído pelo art. 1º da Lei 9.472/1997, que reduziu a zero a alíquota do IRRF sobre tais remessas.

Com efeito, inicialmente o Fisco pretendeu questionar unicamente o enquadramento das plataformas de petróleo no "conceito legal de embarcação" (vide Acórdão nº 106-144312), para fins de incidência da alíquota zero de IRRF.

Posteriormente, a Receita Federal passou a considerar que as prestadoras de serviços de operação da planta fabril (contrato de operação e manutenção - O&M) estabelecidas no Brasil seriam as reais beneficiárias dos rendimentos recebidos como contraprestação pelo afretamento. Assim, os valores remetidos ao exterior a título de afretamento seriam receitas omitidas das prestadoras de serviço brasileiras (Acórdão nº 1402-001.439).

Não tendo logrado êxito com as estratégias anteriores, a Receita Federal passou a exigir das concessionárias os tributos incidentes na importação de serviços dos campos de exploração, ao argumento de que o contrato de afretamento seria artificial, pois seu objeto se confundiria com o de prestação de serviços de O&M, razão pela qual foram requalificados como uma grande importação de serviços, dos quais o afretamento seria atividade-meio.

2.1. Síntese dos fundamentos da autuação.

Como adiantado, o procedimento fiscal em referência requalificou os contratos de afretamento por entender que o objeto dos mesmos é a prestação de serviços, e também que as unidades afretadas não se enquadrariam no conceito legal de embarcação.

Via de consequência, passou a exigir IRRF, Cide-remessa e PIS/Cofins importação sobre os valores remetidos ao exterior a título de afretamento para as empresas Tamba BV e Noble Drilling. Em relação ao FPSO-Fluminense, contudo, a exigência é apenas de IRRF.

2.1.1. Quanto ao afretamento do FPSO-Fluminense.

O contrato de afretamento do FPSO-Fluminense foi considerado hígido pela autuação. Apesar disto, foi lavrado auto de infração para exigir IRRF sobre as remessas ao único fundamento de que esta unidade não se enquadraria como uma embarcação para os fins do art. 1º, inciso I, da Lei 9.481/1997.

2.1.2. Quanto ao afretamento do FPSO-Espírito Santo.

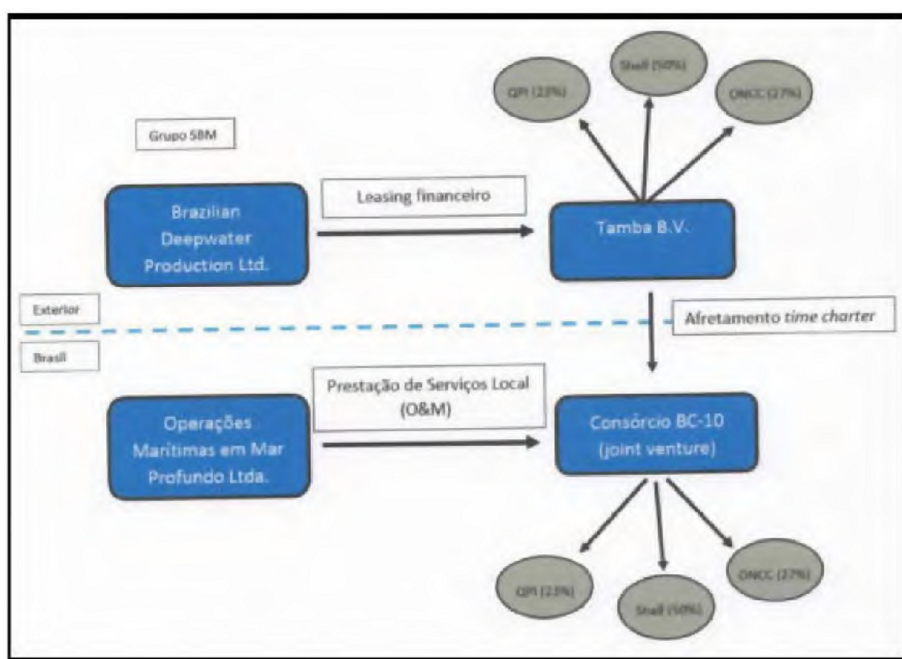
O FPSO-Espírito Santo foi construído pela Brazilian Deepwater Production Ltd.

e, posteriormente, afretado **com opção de compra** - na essência um contrato de leasing financeiro denominado Bare Boat Charter ou BBC - por Tamba BV, empresa sediada na Holanda com composição societária idêntica ao do consórcio explorador de BC-10.

A Tamba BV, por sua vez, afretou o FPSO-Espírito Santo para a Impugnante nos termos do REPETRO (denominado LBBC - **doc. nº 05**). Este afretamento foi realizado sob a modalidade "por tempo" (time charter), ou seja, no qual toda a gestão náutica é de responsabilidade do fretador.

Também foi celebrado um contrato de prestação de serviços de O&M entre a Operações Marítimas em Mar Profundo Ltda. e a Impugnante, na qualidade de líder do consórcio BC-10 (**doc. nº 06**). Este contrato de prestação de serviços engloba a operação e manutenção da planta fabril localizada dentro da embarcação.

O diagrama abaixo ajuda a compreender a operação.



Registre-se que no período autuado a proporção entre o valor do afretamento em relação ao de prestação de serviços de O&M era de 94% e 6%, respectivamente.

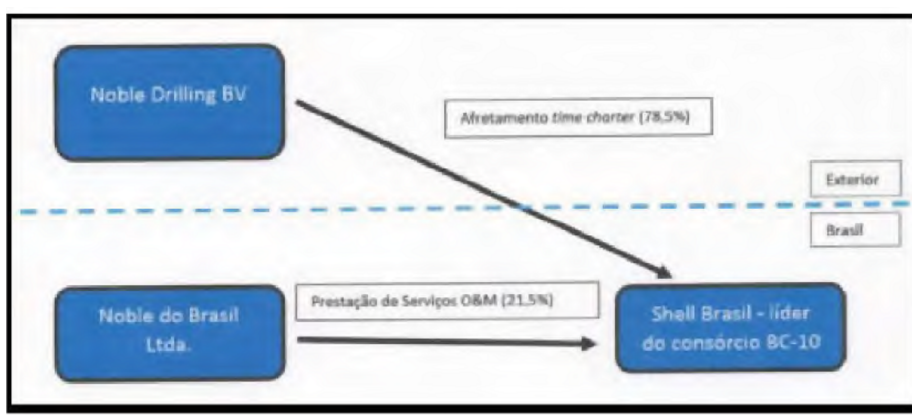
2.13. O afretamento do navio-sonda Clyde Boudreaux.

O navio-sonda Clyde Boudreaux foi afretado diretamente pela Impugnante junto à Noble Drilling BV, detentora da unidade (doc. nº 07). Este contrato de afretamento também foi realizado sob a modalidade "por tempo" (time charter), ou seja, no qual a gestão náutica (equipagem, navegação e serviços conexos como saúde, segurança e meio ambiente e a manutenção da embarcação) são de responsabilidade do fretador (Noble BV).

Concomitantemente à celebração do contrato de afretamento entre Noble BV e a Impugnante, foi celebrado um contrato de prestação de serviços de O&M entre a Impugnante e a Noble Brasil Ltda., para que esta operasse a referida sonda. O contrato de prestação de serviços engloba a operação e manutenção da planta fabril localizada na embarcação (doc. nº 08).

Também cabe registrar que, no período autuado, a proporção entre o valor do afretamento em relação ao de prestação de serviços de O&M era de 78,57% a 21,43%, respectivamente, conforme aduz o próprio TVF.

O diagrama abaixo ajuda a compreender a operação.



Após essa contextualização inicial, a Impugnante passou a atacar os fundamentos da autuação, nos seguintes termos:

2.2. Fundamentos da autuação.

[...]Os fundamentos da autuação podem ser resumidos nos seguintes pontos:

- 1) A análise das cláusulas dos contratos de afretamento e prestação de serviços de O&M demonstrariam a confusão entre o objeto dos mesmos;*
- 2) O contrato de afretamento contém cláusulas que englobam a prestação de diversos serviços, o que demonstra que não é um mero contrato de afretamento "a casco nu";*

3) O pessoal fornecido pelo fretador não seria suficiente para prestar todos os serviços de gestão náutica relacionados no aludido contrato;

4) No caso do FPSO Espírito Santo, o quadro de funcionários da Operações Marítimas em Mar Profundo Ltda. (conforme GFIP) não apresentaria pessoal qualificado para a prestação dos serviços de O&M contratados; e 5) Haveria "evidente desproporção" entre o valor do afretamento e o contrato de prestação de serviços, conclusão essa que não teria sido alterada pela Lei 13,043/2014 que não se aplicaria aos fatos geradores em análise (maio a dezembro de 2011).

Com base nestes elementos, concluiu o Fiscal autuante que a Impugnante não teria realizado a importação do FPSO-Espírito Santo e do Navio-Sonda Clyde Boudreaux mediante afretamento, mas importado apenas serviços técnicos especializados, os quais deveriam sofrer normalmente a incidência de PIS/COFINS-importação, sem os benefícios do REPETRO. É ver:

[...]Em relação aos contratos celebrados com as empresas Tamba f. V. e Noble Drilling (Netherland) BV, constatou-se que os pagamentos efetuados englobam não só o afretamento, como também a prestação de serviços de operação e manutenção da FPSO. Espírito Santo, bem como da Sonda Clyde Boudreaux. Desta forma constata-se que a SHELL infringiu a legislação tributária por não efetuar a retenção de IRF e o recolhimento da CIDE, do PIS e da COFINS-Importação, conforme relacionado na tabela a seguir:"

Como se vê, a autuação fiscal decorre diretamente da requalificação realizada sobre os contratos de afretamento de embarcação, que, no entender da Fiscalização, teriam por objeto a prestação de serviços.

Assim, a procedência da autuação passa, necessariamente, pela manutenção desta premissa adotada, qual seja, de que as remessas ao exterior empreendidas pela Impugnante não remuneram o afretamento, mas a prestação de serviços técnicos especializados.

Até este ponto, a Impugnante descreve os fundamentos da autuação. Logo em seguida, expõe seu entendimento acerca desses mesmos fundamentos, apresentando uma síntese do que serão suas razões de defesa, da seguinte forma:

Com a devida vênia, os fundamentos contidos no Termo de Verificação Fiscal são insubsistentes pelo seguinte:

a) A coligação de contratos de afretamento e de prestação de serviços de O&M é absolutamente normal na indústria de petróleo, e a existência de cláusulas impondo obrigações e responsabilidade recíprocas se justifica pela natureza da atividade desempenhada;

b) A própria legislação do REPETRO admitia a coligação de contratos de prestação de serviços de O&M e de afretamento à época dos fatos geradores autuados, sem impor qualquer limitação;

c) Tais limitações apenas foram introduzidas pela Lei 13.043/2014, que, todavia, não determinaria quaisquer ajustes aos contratos de afretamento celebrados pela Impugnante;

d) Para requalificar o negócio jurídico realizado a autoridade administrativa deveria ter comprovado a existência de simulação, o que não foi feito;

e) Ademais, há razões econômicas que justificam a forma negocial adotada pela empresa e os preços de afretamento e prestação de serviços pactuados;

f) Ainda que se entenda que eventual desproporção entre os valores pactuados a título de afretamento e de prestação de serviços autorizaria a requalificação do negócio jurídico, os tributos lançados deveriam recair apenas sobre a parcela que ultrapasse o percentual razoável, e não sobre a integralidade da remessa ao exterior;

g) Caso se entenda pela manutenção da requalificação dos contratos de afretamento como importação de serviços, a autuação deverá ser cancelada em razão do necessário reconhecimento do direito ao crédito na exata proporção do débito lançado;

h) Por fim, deve ser ao menos cancelada a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

É o que se passa a demonstrar.

Depois de sintetizar seus argumentos de defesa no item 2.2 de sua petição, a Impugnante passa a detalhá-los nos itens 3 a 8, sendo que no item 3 há uma questão preliminar de violação ao art. 146 do CTN. Para não tornar ainda mais extenso este Relatório, os referidos argumentos serão detalhadamente apresentados e analisados no Voto.

Ao final de sua petição, no item 9, a Contribuinte requer a extinção do crédito tributário lançado e protesta pela juntada posterior de documentos, especialmente pareceres jurídicos e técnicos e a tradução juramentada de documentos em língua estrangeira, à luz do art. 16, § 4º, “a” e § 5º do Decreto nº 70.235, de 1972.

Em 28/06/2016, por meio da petição de fls. 4317 a 4320, a Contribuinte requereu a juntada dos documentos de fls. 4347 a 4536.

Assim, em sua impugnação, alega, em síntese: preliminarmente, violação do art. 146 do CTN; no mérito; legalidade da coligação de contratos de afretamento e prestação de serviços com execução simultânea; inexistência de desproporção entre o valor do afretamento e dos serviços prestados, nos termos da Lei 13.043/14; necessidade de cancelamento do auto de

infração em razão do direito ao crédito decorrente do Pis/ Cofins autuado; falta de previsão legal dos juros sobre multa de ofício.

O citado acórdão decidiu pela improcedência da impugnação, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO
ECONÔMICO - CIDE

Data do fato gerador: 06/05/2011, 27/06/2011, 07/07/2011, 20/07/2011, 12/09/2011, 19/10/2011, 29/11/2011, 16/12/2011, 27/12/2011, 29/12/2011

CONTRATO DE AFRETAMENTO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.
EXECUÇÃO SIMULTÂNEA.

Mesmo antes da alteração promovida pela Lei nº 13.043, de 2014, é legítima a celebração de contratos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea, por parte de um único concessionário de exploração de petróleo e gás.

CONTRATO DE AFRETAMENTO. PREVISÃO DE SERVIÇOS.

A previsão de serviços relacionados à navegação e à manutenção da própria embarcação afretada não altera a natureza de afretamento do contrato, nas modalidades por tempo ou por viagem.

TRANSFERÊNCIA MALICIOSA DE VALORES DO CONTRATO DE
PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA O DE AFRETAMENTO.
NECESSIDADE DE DETERMINAÇÃO

Se a fiscalização entender que há transferência maliciosa de valores do contrato de prestação de serviços para o de afretamento, ela deve determinar ou, ao menos, estimar os valores transferidos, e não simplesmente desconsiderar por completo o conteúdo econômico do contrato de afretamento e lançar todo os valores contratados como se decorrentes da prestação de serviços fossem.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

No acórdão de primeira instância, consta recurso de ofício. A PGFN foi cientificada do encaminhamento dado ao processo e "informa que aguardará a colocação do processo em pauta para fins de acompanhamento e de realização de sustentação oral".

Foi-me distribuído o presente processo para relatar e pautar.

É o relatório.

Processo nº 10872.720152/2016-92
Acórdão n.º **3301-004.592**

S3-C3T1
Fl. 4.639

Voto Vencido

Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Relator.

Preliminar

Preliminarmente, em sua impugnação, a contribuinte socorre-se do art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN), que veda "a retroatividade da modificação de critério jurídico. Basicamente registra a suspensão de tributos no ingresso das unidades sob o REPETRO¹; defende a homologação expressa dos requisitos do REPETRO pelo despacho aduaneiro; bem como a decadência do direito de realizar a revisão aduaneira.

De fato, as unidades em pauta foram trazidos às águas brasileiras sob o regime REPETRO, com suspensão de tributos - Imposto de Importação, IPI, PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação - conforme as normas de regência. No entanto, o fato gerador dessas contribuições suspensas - a entrada de bens estrangeiros no território nacional (art. 3º, I, da Lei 10.865) - é totalmente distinto do fato gerador das contribuições objeto do presente processo - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado (inciso II do mesmo artigo).

A impugnante destaca ainda que:

Em outras palavras, ao analisar o pedido de admissão temporária e o desembaraço aduaneiro da embarcação, a Receita Federal teve acesso aos contratos de afretamento e de prestação de serviços de O&M em questão, e atestou a regularidade dos mesmos para fins de suspensão dos tributos aduaneiros sob o pálio do REPETRO.

Observe-se que as ligações societárias entre as empresas envolvidas nos contratos não estavam patentes à época dos respectivos despachos aduaneiros, assim como o órgão fiscalizador não teve acesso, à época, a todos os documentos levantados na fiscalização em pauta. Estes vieram ao conhecimento da RFB posteriormente e embasam a autuação sob análise. Ademais, a dita operação de prestação de serviços, os respectivos pagamentos contraprestacionais, fatos geradores dessa autuação, também só tiveram curso, por óbvio, após a chegada ao Brasil das ditas unidades.

A Organização Mundial das Aduanas (ou *World Customs Organization*, na designação em inglês). tem como um de seus objetivos a facilitação do comércio internacional, no sentido de harmonizar e simplificar procedimentos aduaneiros (em tradução livre), atendendo a demandas da economia e da sociedade². O Estado brasileiro tem promovido, com

¹ Regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens que se destina às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e gás natural.

² WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. **What is Customs Procedures and Facilitation?**

base em modernização normativa, a consecução de tal objetivo, com a mudança de foco da fiscalização, do curso do despacho aduaneiro para os momentos pré e pós-despacho, nesse último caso, amparado no instituto da revisão aduaneira. A idéia é reduzir o quanto possível a verificação no curso do despacho, tornando mais ágeis e menos onerosas as operações de comércio exterior, ao deixar para a revisão aduaneira uma verificação mais detalhada.

Assim, a verificação que ocorre no despacho aduaneiro não é, nem pode ser exaustiva, sob pena de frear o dinamismo do comércio internacional e a economia nacional, por consequência.

No processo judicial civil, é largamente utilizado o provimento liminar ou antecipatório de tutela, emitido em sede de cognição sumária; para que, após atendida a urgência, o juízo, em função de verificação exauriente, promova decisão definitiva. O mesmo se passa no desembaraço. Em função da necessária celeridade, a cognição é sumária, deixando-se a exauriente para a revisão pós-despacho.

A homologação prevista art. 150 do CTN é do lançamento e não do despacho ou do pagamento dos tributos incidentes na importação ou dos requisitos do REPETRO, como que levar a crer a contribuinte. E só há lançamento no despacho aduaneiro, quando a autoridade administrativa lavra auto de infração no curso deste. É o que se conclui em artigo da autoria deste relator³:

O art. 150 do CTN [...]define que “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”. Tal dispositivo divide o instituto do lançamento por homologação em duas partes: a antecipação do pagamento e o lançamento operado por ato expresso da autoridade administrativa. É pacífico na doutrina e na jurisprudência ser o lançamento por homologação a modalidade adequada aos tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior. No desembaraço, não há expressa homologação. Nem a norma a estabelece, nem a autoridade administrativa a declara. Ainda que se verifiquem a mercadoria e as respectivas informações, inclusive a classificação fiscal, não ocorre o requisito legal para que se opere esta modalidade de lançamento: a expressa homologação. Ao contrário, a lei prevê a possibilidade de revisão aduaneira, a fim de apurar as informações prestadas pelo importador, no prazo de cinco anos, mesmo as já verificadas.

O parágrafo 4º do mesmo artigo afirma que a outra forma pela qual se opera o lançamento é pela via tácita: “Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. No caso dos tributos incidentes na importação, considera-se ocorrido o fato gerador no momento

Disponível em: <http://www.wcoomd.org/home_pfoverviewboxes_pfoverview.htm>. Acesso em: 05 ago. 2014.

³ CAVALCANTI FILHO, Antonio C. C. **Reclassificação Fiscal em Sede de Revisão Aduaneira**. Revista da Receita Federal: Estudos Tributários e Aduaneiros, Brasília-DF, v.01, n.01, p. 260-276, ago./dez. 2014.

do registro da Declaração de Importação (DI), como determina o art. 23, caput, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, [...] e o prazo de cinco anos é evidentemente distante do desembaraço. Como não se opera o lançamento com o desembaraço, via de regra aquele se dá de forma tácita, no prazo quinquenal.

[...]

Em sentido estrito, só há lançamento no despacho aduaneiro, quando a autoridade administrativa lavra auto de infração no curso desse; o que ocorre, por exemplo, quando há exigência da autoridade administrativa, contra a qual se insurge o contribuinte, como previsto no art. 570, § 3º, do RA (BRASIL, 2009c).

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) endossa essa posição, conforme se percebe no excerto transcrito a seguir:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 30/11/1999

Ementa: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. INEXISTÊNCIA. O Auto de Infração não contém qualquer ilegalidade, não restando configurada ausência de fundamentação legal a ensejar a nulidade daquele. **HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. Não constitui homologação de lançamento o ato de desembaraço aduaneiro, salvo se a autoridade fiscal expressamente assim o declarar.**

REVISÃO ADUANEIRA. PRAZO. A verificação da regularidade da importação, em sede de revisão aduaneira, pode ocorrer no prazo de cinco anos, contado da data de registro da declaração de importação. [...]. (BRASIL, 2006b, grifo nosso).

Não havendo qualquer homologação, nem sendo exaustiva a verificação em sede de despacho, não razão para dizer que houve atestado de regularidade dos contratos, como quer fazer crer a recorrente.

Também não há que se falar em mudança de critério jurídico em função do despacho para ingresso no regime em foco, aplicável o instituto a situação diversa, como se depreende de trecho do mesmo artigo:

E continua o doutrinador, esclarecendo que, se dá a mudança de critério jurídico quando a “autoridade administrativa [...] simplesmente substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta”, ou ainda “quando em face da situação de fato sobre a qual incidiu a norma se atribua a esta um significado, quando outro podia

ser atribuído” (MACHADO, 2005, p. 128 e 163)⁴. Sobre o assunto, cita Kelsen: “a interpretação de uma lei não deve necessariamente conduzir a uma única solução como sendo a única correta, mas possivelmente a várias soluções que na medida em que apenas são aferidas pela lei a aplicar -têm igual valor, se bem que apenas uma delas se torne Direito positivo no *acto* do órgão aplicador” (1998 apud MACHADO, 2005, p. 128). Finalmente traz a lume o seguinte exemplo: No Decreto-Lei nº 406, de 1968, determinado artigo traz a expressão “valor do produto ...”, inicialmente interpretado como *custo de produção*. Depois como *preço de venda do produto*. Ambas as interpretações constaram de atos normativos expedidos por autoridades competentes (MACHADO, 2005, p. 171).

A própria citação do hoje Desembargador Federal Leandro Paulsen trazida pela impugnante sobre o dito art. 146, “abarcando, de um lado, a impossibilidade de retratação de atos administrativos concretos, que implique em prejuízo relativamente a situação consolidada à luz de critérios anteriormente adotados e, de outro, a irretroatividade dos atos administrativos normativos, quando o contribuinte confiou nas normas anteriores”, deixa claro não se tratar do caso em pauta, não havia qualquer investigação sobre a questão da prestação de serviços oculta, muito menos situação consolidada à respeito, tampouco aplicação de nova norma distinta da aplicada anteriormente.

Nesse tem decidido este CARF:

DESEMBARAÇO ADUANEIRO. HOMOLOGAÇÃO DE LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA. “REVISÃO ADUANEIRA”. POSSIBILIDADE.

É possível a “revisão aduaneira”, não constituindo necessariamente tal ato “mudança de critério jurídico”. O desembaraço aduaneiro não homologa, nem tem por objetivo central homologar integralmente o pagamento efetuado pelo sujeito passivo. Tal homologação ocorre apenas com a “revisão aduaneira” (homologação expressa), ou com o decurso de prazo (homologação tácita).

(CARF, 3ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Ac. 3401-003.199, de 23/08/2016, rel. Conselheiro Rosaldo Trevisan).

Não há que se falar também em decadência do direito de realizar a revisão aduaneira. Por óbvio, a questão da prestação de serviços (distinta da suspensão dos tributos incidentes no ingresso no país das unidades flutuantes), não é matéria aduaneira, inaplicável assim o art. 54 do Decreto-Lei 37/66.

Sobre a preliminar, o acórdão de piso decidiu na mesma linha:

Fato é que, no Auto de Infração ora atacado, não são exigidas contribuições incidentes no ingresso de bens no País. Na verdade, embora

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional, volume III**. São Paulo: Atlas, 2005.

estejamos tratando de PIS/PASEP-Importação e de COFINS-Importação, não se trata daquele PIS/PASEP- Importação e daquela COFINS-Importação abrangidos pelo ato concessório do REPETRO.

Aquele PIS/PASEP-Importação e aquela COFINS-Importação, suspensos por força do REPETRO, incidiram sobre a entrada das unidades flutuantes, e não é este o objeto da exigência sob exame.

Tratamos, neste processo, do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no exterior, à luz do que dispõe o § 1º do art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004. Tratamos, neste processo, de contribuições incidentes sobre outros fatos geradores, completamente distintos daqueles que compuseram o objeto de análise do REPETRO, ocorridos posteriormente à entrada das unidades flutuantes no País, em decorrência da execução dos contratos ora sob análise.

Mérito

Joint venture formada pela SHELL, ONGC e Petrobrás sagraram-se concessionárias na exploração do bloco BC-10. Estas constituíram, em solo holandês, uma sociedade de propósito específico denominada TAMPA BV, com participação de 50% da SHELL (impugnação, fl. 2736 e seguintes) (ambas assim integram o grupo ROYAL DUTCH SHELL).

A BRAZILIAN DEEPWATER PRODUCTION LTD., sediada nas Bermudas, construiu e é proprietária da FPSO. Também é sócia majoritária, detendo 99,90% do capital, da brasileira OPERAÇÕES MARÍTIMAS EM MAR PROFUNDO LTDA., anteriormente denominada SBM PROJETO NOVO SERVIÇOS MARÍTIMO LTDA.

A TAMPA firmou contrato denominado Bare Boat Charter - BBC, (traduzido como afretamento a casco nú), em 04/11/2006, com a BRAZILIAN DEEPWATER, (figurando esta como afretadora e aquela como fretadora).

A SHELL celebrou contrato de prestação de serviços de operação e manutenção da unidade (O&M), no mesmo dia 04/11/2006, com a OPERAÇÕES MARÍTIMAS.

A SHELL contratou com a TAMPA, em 03/12/2008, o afretamento da FPSO, para utilização inicial por quinze anos, em contrato denominado BBC-Local.

Segundo a autuação, "A FPSO BC10- FPSO Espírito Santo é uma plataforma flutuante situada na Bacia de Campos", " com comprimento de 330 metros, capacidade para processamento diário de 100 mil barris de petróleo e 1,42 milhão de metros cúbicos de gás natural, além de poder armazenar cerca de 1,5 milhão de barris de petróleo para carregamento até a costa por navios-petroleiros".

No contrato BBC-Local estão previstos uma série de serviços a serem prestados e mantidos pela fretadora, TAMPA BV, que não se caracterizam como afretamento, como:

- a) gestão marítima de instalação e desmobilização da unidade flutuante, ao final do período de utilização;
- b) reparo e manutenção de equipamentos (incluindo substituição de peças); durante todo o período de utilização da unidade flutuante;
- d) atendimento aos regulamentos governamentais a permanência da unidade no território Brasileiro, manutenção de documentação e certificação;
- c) manutenção de sistema de gerenciamento de saúde, segurança e ambiente; inclusive provendo equipamentos para proteção de funcionários e instalações adequadas; e
- d) custos e despesas com consertos e manutenção dos equipamentos.

A SHELL também contratou o afretamento do navio-sonda Clyde Boudreaux com a holandesa NOBLE DRILLING (Nederland) BV. No mesmo dia, contratou de serviços de perfuração, testes, suspensão, *workover*⁵, abandono e completação de poços em alto mar, com a sociedade brasileira NOBLE DO BRASIL Ltda, controlada pela empresa holandesa, a qual detém 99,99% de seu capital.

Afretamento e navegação

Descreve a impugnante que a TAMBA afretou a FPSO Espírito Santo à SHELL, nos termos do REPETRO, na modalidade "por tempo" (time charter), ou seja, na qual toda a gestão náutica é de responsabilidade do fretador.

Sobre o tema, assim se manifesta o acórdão de piso:

Como se nota, a lei tributária reduz a zero a alíquota das contribuições na hipótese de afretamento, sem fazer qualquer distinção entre as modalidades de afretamento, desde que a embarcação não seja destinada ao transporte de pessoas para fins turísticos.

E note-se que aqui estou considerando que tanto o FPSO quanto o navio-sonda são embarcações, haja vista que, para fins tributários, os incisos I e II do § 2º do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, autorizam afirmar que FPSO e navio-sonda são embarcações.

E a segunda razão pela qual é irrelevante a previsão dos serviços encontrados nos contratos de afretamento sob exame está no fato de que são justamente eles que caracterizam as modalidades “por tempo” ou “por

⁵ Intervenções nos poços que têm como objetivo a manutenção da produção de óleo e gás.

viagem”. Em outras palavras, é da natureza dos contratos de afretamento por tempo ou por viagem a previsão de serviços relativos à gestão náutica (tripulação, segurança das pessoas embarcadas, manutenção do casco e demais equipamentos relacionados à navegabilidade, etc.).

A previsão de serviços relacionados à navegação e à manutenção da própria embarcação afretada não altera a natureza de afretamento do contrato. Ainda que haja a previsão desses serviços, continua sendo afretamento, conforme são muito claros nesse sentido os incisos II e III do art. 2º 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;

(destaque acrescido)

Recuperando a análise das cláusulas dos contratos de afretamento sob exame, empreendida pela Autoridade Fiscal no presente caso, pode-se verificar que todos os serviços que neles encontram-se previstos estão relacionados à navegação e à segurança a bordo. Esse é um dos pontos trazidos na Impugnação, e que se revelou verdadeiro.

[...]

Isso posto, há que se concordar com a Impugnante. Considerando que os serviços relacionados pela Autoridade Fiscal no seu Termo de Verificação, como contidos nos contratos de afretamento, somente se referem à navegação e à manutenção da embarcação e, considerando, ainda, que a presença de serviços dessa espécie não altera a natureza de afretamento do contrato (por tempo ou por viagem), de se concluir que não procede a tese de que os contratos sob exame seriam, em essência, de prestação de serviços, e não de afretamento.

Nesse ponto, não assiste razão à impugnante, nem ao acórdão mencionado.

A Lei 9.432, de 1997, a qual trata da ordenação do transporte aquaviário, em seu art. 2º, dispõem sobre autorização para afretamento, o afretamento a "casco nú" do afretamento "por tempo".

Conforme descrito no relatório do acórdão de primeira instância, o contrato entre a SHELL e a TAMPA, apesar de ser *"nomeado como BBC- Bare Boat Charter/afretamento a casco nu"*, especifica que *"o termo "afretamento" abrange o afretamento, serviços de tripulação marítima, desmobilização e outros trabalhos a serem realizados pela contratada"*, de fato, podendo ser enquadrada como "contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado".

Mas, o art. 9º da mesma lei faz relacionar afretamento (no caso, de embarcação), seja por viagem ou por tempo: a) ao transporte de mercadorias; b) navegação interior de percurso nacional; e c) nas navegações de apoio portuário e marítimo (neste caso, o exemplo é a utilização de rebocadores):

Art. 9º O afretamento de embarcação estrangeira por viagem ou por tempo, para operar na navegação interior de percurso nacional ou no transporte de mercadorias na navegação de cabotagem ou nas navegações de apoio portuário e marítimo, bem como a casco nu na navegação de apoio portuário, depende de autorização do órgão competente e só poderá ocorrer nos seguintes casos:

No mesmo sentido, a parte final do já transcrito inciso III, do art. 2º da dita lei fala transporte e viagens: "à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens".

Quando as unidades flutuantes em questão permanecem, de alguma forma ancoradas, fixas, portanto, estacionadas, realizando perfuração, testes, suspensão, workover, abandono e completação de poços em alto mar (o navio-sonda) ou produção, armazenamento e transferência de petróleo e gás natural (a plataforma) - ou ainda O&M, ou seja, operação e manutenção, como fora declarado o contrato de prestação de serviços, ou simplesmente exploração de petróleo e gás-, não estão em navegação (ou realizando transporte), fora portanto do conceito de afretamento.

Assim os serviços de, no caso da FPSO:

a) reparo e manutenção de equipamentos (incluindo substituição de peças); durante todo o período de utilização da unidade flutuante;

b) atendimento aos regulamentos governamentais a permanência da unidade no território Brasileiro, manutenção de documentação e certificação;

c) manutenção de sistema de gerenciamento de saúde, segurança e ambiente; inclusive provendo equipamentos para proteção de funcionários e instalações adequadas; e

d) custos e despesas com consertos e manutenção dos equipamentos;

E, no caso do navio-sonda:

a) gestão, supervisão, pessoal, plantas, materiais de consumo e instalações necessários para a satisfação das cláusulas contratuais;

b) administração, supervisão, pessoal, materiais e equipamentos, planta e instalações, exceto aqueles fornecidos nos termos do contrato de prestação de serviços;

c) adequação e segurança de quaisquer operações desenvolvidas na unidade; e

d) provisão da unidade de perfuração pela contratada, sendo ela, contratada, exclusivamente responsável pela operação e manutenção dos itens por ela fornecidos, e por prestar assistência e suporte às subcontratadas, outras contratadas, ou à própria contratante, ao longo das operações de perfuração desenvolvidas; estão previstos nos contratos apresentados como de afretamento das unidades flutuantes, mas tratam da exploração de petróleo e gás.

Só serão serviços relacionado à navegação e, portanto, ao afretamento, quando as unidades estiverem, por óbvio, navegando, no deslocamento do exterior ao ponto das águas brasileiras em que executarão serviços de exploração de petróleo e gás, no seu retorno ao exterior, e em deslocamentos entre tais pontos, para nova operação de exploração.

A gestão marítima de instalação e desmobilização da unidade flutuante, ao final do período de utilização, esta não se relaciona em absoluto à navegação.

A preponderância dos serviços de O&M, ou de exploração do petróleo e gás e não de afretamento, como fora declarado o contrato, é afirmada pela própria contribuinte em sua impugnação:

A disponibilização da planta fabril é o que justifica economicamente o alto custo do afretamento que, como apontado pela própria Fiscalização, alcançou mais de 282 milhões de reais apenas nos meses de maio a dezembro/2011 (período autuado).

Este justamente o propósito do contrato de prestação de serviços:

- o segundo, de prestação de serviços local, para a operação e manutenção da planta fabril, ou seja, para a efetiva extração de hidrocarbonetos do subsolo.

Nesse ponto, observe-se que os contratos de afretamento eram bem mais custosos que os de prestação de serviços, numa relação de 94/ 6% para a FPSO e 79/ 21% para o navio-sonda, proporção que não encontra amparo na confessada preponderância da atividade industrial de exploração de petróleo e gás.

Corroboram tais conclusões, as seguintes evidências:

a) FPSO-Espírito Santo:

BBC-Local: *O instrumento contratual também determina que a contratada afretará a FPSO já instalada, totalmente equipada e pronta para operar, com os fins de produção, tratamento, armazenamento e exportação de hidrocarbonetos dos campos BC-10 (Seção II, artigo 2º, itens. Reza ainda o*

contrato que. os custos e despesas com consertos e manutenção dos equipamentos são atribuídos à contratada no exterior, a qual, no ato, se compromete em manter os padrões de desempenho da FPSO, durante todo seu período de utilização, e que, para tal, há de necessitar constantes manutenções e substituições de peças, em face dos desgastes normais ou eventuais dos equipamentos, em decorrência do seu uso (Seção II, artigo 3º, itens 3.1 e 3.2).

[...]

BBC: *A cláusula 20.3, prevê a responsabilidade total por parte da contratada Brazilian Deepwater pelo trabalho realizado concernente à FPSO;*

b) Navio-Sonda Clyde Boudreaux:

Na cláusula 3.2, seção IV, que assenta sobre o escopo da empreitada, consta que a contratada terá disponível, desde a data do início do contrato e pela sua duração, pessoal da contratada suficiente para executar a empreitada com eficiência, conforme requerido no contrato.

Assim, os contratos apresentados como de afretamento, de fato, são contratos de prestação de serviços de exploração de petróleo e gás, fundindo-se, portanto, com os contratos apresentados como de prestação de serviços de O&M.

Se os ditos pagamentos tratam de prestação de serviços, incide a CIDE sobre a prestação de serviços técnico por residentes ou domiciliados no exterior nos termos da primeira parte do art. 2º, § 2º da Lei 10.168/2000, com as modificações introduzidas pela Lei 10.332/2001:

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. (Vide Decreto nº 6.233, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)

[...]

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o *caput* deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação dada pela Lei nº 10.332, de 2001)

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou

domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no *caput* e no § 2º deste artigo. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)

A impugnação argumenta que a proporção de 94% e 6% para a FPSO, corresponde a um único ano, mas que tais percentuais variam significativamente ao longo do tempo, em função de depreciação da unidade, como também dos custos dos serviços prestados (por exemplo, em função de salários, taxas de câmbio), chegando a um mínimo de 72%, o que não altera o raciocínio exposto no presente voto.

Coligação dos contratos de afretamento e prestação de serviços

A impugnação, ao longo de seu capítulo 6, alega a legalidade da coligação de contratos de afretamento e prestação de serviços com execução simultânea, pelos argumentos que se seguem, defendendo, ao final, que as cláusulas contratuais fazem prova a favor da contribuinte.

O Código Civil, em seu art. 167, §1º, II, define o instituto da simulação: "Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: contiverem declaração ou cláusula não verdadeira aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem".

Sobre simulação cito Clóvis Beviláqua:

Diz-se que há simulação, quando o ato existe apenas aparentemente, sob a forma, em que o agente faz entrar nas relações da vida. É um ato fictício, que encobre e disfarça uma declaração real da vontade, ou que simula a existência de uma declaração que não se faz⁶.

O que se verifica, no presente caso, para cada unidade flutuante, é que havia um negócio aparente, um contrato de afretamento e outro de prestação de serviços de O&M; e um único negócio real, a prestação de serviços de exploração de petróleo e gás, posto que o objeto de ambos era o mesmo, vinculado à utilização da função fabril das unidades; caracteriza-se assim a simulação. A declaração aparente contida nos contratos conscientemente assinados pelas partes envolvidas não condiz com a realidade das operações que elas mesmas protagonizavam.

Ainda sobre a questão da legalidade, a impugnante defende a impossibilidade de requalificação do negócio jurídico sem a indicação da patologia que invalide a manifestação de vontade nele contido. Não lhe assiste razão. A patologia é justamente a simulação acima demonstrada.

Insurge-se contra a alegação de que haveriam serviços embutidos no contrato de afretamento, apesar de admitir haver serviços prestados pelo fretador da embarcação, ainda que o objeto destes fosse o afretamento:

⁶ BEVILÁQUA, Clóvis. **Teoria Geral do Direito Civil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1980, p. 225.

O relato fiscal está absolutamente correto na constatação (há serviços prestados pelo fretador da embarcação), mas equivocado nas respectivas conclusões (o objeto seria a prestação de serviços e não o afretamento).

E prossegue:

Com efeito, não considerou a clara distinção entre a gestão náutica da embarcação (navegação, tripulação e manutenção do casco) e a gestão comercial da mesma (no caso da Impugnante, operação da planta de extração de petróleo).

Neste sentido, veja-se a definição trazida pela ANTAQ na Resolução nº 1811 de 02.09.2010:

"Art. 2º Para os efeitos desta norma, consideram-se:

I - gestão náutica da embarcação: é o controle efetivo pela empresa brasileira de navegação sobre a administração dos fatos relativos ao aprovisionamento, equipagens, à navegação, estabilidade e manobra do navio, à segurança do pessoal e do material existente a bordo, à operação técnica em geral, ao cumprimento das normas nacionais e internacionais sobre segurança, prevenção da poluição do meio ambiente marinho e direito marítimo, e à manutenção apropriada da embarcação;

II - gestão comercial da embarcação: é o controle efetivo pela empresa brasileira de navegação sobre a negociação de contratos de transporte ou de operações de apoio marítimo e portuário, inclusive o adimplemento das obrigações comerciais assumidas nas esferas pública e privada;"

No caso dos contratos de afretamento autuados, todos os serviços neles previstos são aqueles decorrentes da gestão náutica, ao passo que a gestão comercial ficou a cargo do prestador de serviços de O&M.

Ora, como já demonstrado, há, no contrato apresentado como de afretamento, serviços que se relacionam à navegação, mas o que prepondera são serviços relacionados à operação de exploração de petróleo e gás. E mais, a gestão dita como náutica, pela norma da ANTAQ, também ocorre quando as unidades flutuantes em questão permanecem, de alguma forma ancoradas, fixas, portanto, estacionadas, realizando exploração de petróleo ou gás; situação em que as unidades não estão em navegação. Não tem razão, portanto, a impugnante.

Alega a recorrente a irrelevância das cláusulas contratuais recíprocas para desnaturar o contrato de afretamento. Justifica, com razões econômicas e características da indústria do petróleo e gás a coincidência de datas de determinados contratos, a predefinição de "quem irá operar a planta" e cláusulas de responsabilidade solidária, bem como a interferência ativa da SHELL na prestação dos serviços contratados.

Afirma a impugnante, também, que contratos ainda que tomados por coligados, devem ser considerados individualmente, embora não os considere como mistos, nos

termos da doutrina que trouxe. De fato, há elementos para considerar tais contratos coligados e não mistos. E tal coligação não significa, por si só, simulação.

Pondera ainda que a coligação de contratos de afretamento e de prestação de serviços na indústria de petróleo e gás nunca foi vedada pela legislação, encontra menção na norma do REPETRO (cita disposições a IN RFB 844/08) e, com o advento da Lei 13.403/14, ficou admitida expressamente essa possibilidade. A coligação, de fato, não era vedada à época dos fatos.

Ainda que haja plausibilidade nos últimos argumentos da empresa, considerados isoladamente; o caso em pauta foge à situação regular prevista na legislação. O que restou caracterizado nos autos é uma simulação, na qual a empresa declara, mediante contratos, uma situação de um contrato de afretamento e outro de O&M, quando, a realidade dos negócios era a exploração de petróleo, da qual era tinha consciência.

A mesma impugnação, em seu capítulo 6, alega que, no caso do navio sonda Clyde Boudreaux, a proporção de pagamentos afretamento/ serviços seria de 78,57%/ 21,43%, estaria dentro dos parâmetros 80%/20%, estabelecidos pela já referida Lei 13.043/14:

Art. 106. O art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 2º a 8º, renumerando-se o atual parágrafo único para § 1º: (Vigência)

“Art.1º

§ 1º

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

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

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

Tal norma, no entanto, não se aplica aos fatos geradores sob autuação, ocorridos em 2011. É que não se enquadram nas hipóteses de exceções à irretroatividade da lei tributária, constantes do art. 106 do Código Tributário Nacional. A lei em pauta não é expressamente interpretativa, pois lhe falta tal menção. Com isso inclusive concorda a

impugnante no trecho: "nem mesmo se as restrições legais impostas ao gozo do benefício fiscal fossem aplicadas de forma retroativa (um despautério aos olhos do art. 150, III, da CF/88 [...])" (grifos da contribuinte).

Em 2017, a Lei 13.586 alterou ligeiramente a regra, passando o dito § 2º a ter a seguinte redação, em sua parte final: "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".

Mesmo para os fatos geradores ocorridos após a vigência do dispositivo sob exame, a norma não estabelece que, se forem respeitados ou dentro deles tais limites, haveria que se afastar demonstrada simulação nos contratos envolvidos, nem que estabeleceria um parâmetro para "arbitramento", como ventila a impugnante. Apenas estabelece um limite para a parcela de afretamento nos contratos de execução simultânea de afretamento e serviços e para a redução da alíquota de IRF. A dizer, ainda que a proporção contratada não desrespeitasse tal norma, mas não refletisse o real negócio praticado, manter-se-ia qualquer autuação.

A impugnação aduz a inversão do dever de prova na alegação - da autuação - de falta de pessoal especializado. Tais argumentos da fiscalização não são determinantes nem necessários para a manutenção da autuação, não tendo sido sequer considerados no presente voto.

Entende também a impugnação, que entendendo-se pela simulação, a fiscalização deveria segregar, para fins de tributação, o que de fato foi afretamento:

Por fim, ainda que se entenda que há artificialidade na contratação coligada de afretamento e de prestação de serviços de O&M, a Fiscalização não poderia ter simplesmente considerado que todos os valores pagos a título de afretamento correspondem a uma remuneração pela prestação de serviços (como se o afretamento não tivesse nenhum valor econômico).

Assim não entendo. Não ofereceu à época da fiscalização, nem em sede de impugnação, qualquer informação dando conta do real custo de afretamento, dentro do contrato BBC-Local. Se assim o fez, é porque entendeu que tal contrato tratava de um objeto único, que revelou-se, depois, tratar-se de prestação de serviços de exploração de petróleo, fundindo-se ao contrato assinado como de O&M.

Configuração negocial

a) FPSO Espírito Santo:

A configuração negocial apresentada: BRAZILIAN DEEPWATERS, Bermudas, afreta à TAMPA, holandesa, a FPSO. Esta afreta a mesma unidade à SHELL brasileira, controladora daquela, que contrata serviços de O&M da OPERAÇÕES MARÍTIMAS, controlada da primeira, no mesmo dia do primeiro contrato.

O contrato BBC, entre BRAZILIAN DEEPWATER e TAMBA, determina que o contrato BBC-Local entre TAMBA e SHELL deve espelhá-lo, previamente determinando o reafretamento à SHELL, coloca-a como garantidora dos pagamentos à BRAZILIAN DEEPWATER:

a) o apêndice do contrato BBC define a SHELL como parte dele; além de defini-la "como operadora do BC-10" e informa que a BRAZILIAN DEEPWATER consente na celebração do BBC Local, entre SHELL e TAMBA B.V, e que esta última se compromete que nada no BBC Local modificará ou afetará os termos do BBC; e

b) no contrato BBC, SHELL e BRAZILIAN DEEPWATER acordam que, caso haja alguma falha no pagamento a ser efetuado pela TAMBA B.V, a SHELL, será responsável pelo pagamento, diretamente à contratada. Assim, a SHELL garante os pagamentos à BRAZILIAN DEEPWATER.

Tal contrato também estabelece que a rescisão do contrato de O & M determina a rescisão do contrato BBC, assumindo a Brazilian Deepwater responsabilidade pelos eventuais danos por descumprimento do contrato com a SBM Brasil (OPERAÇÕES MARÍTIMAS):

a) A rescisão do contrato de O & M enseja rescisão do afretamento BBC (seção 2-Condições do Contrato, artigo 5- Período de Utilização do BBC e Desmobilização, item 5.4, ii), [...];

b) Caso o fretamento contratado seja resilido como resultado da rescisão do contrato de O & M, e esta rescisão do ajuste contratual O & M seja fruto de falha do contratado O & M, qual seja, SBM Brasil, então a contratada Brazilian Deepwater será responsável para com Tamba por qualquer perda e dano porventura por esta incorrida, exceto em relação ao limite das perdas e danos já cobertas pelo contrato O & M (artigo 9, item 9.5, Seção II). Isto demonstra que a controladora Brazilian Deepwater assume total responsabilidade pelos danos que o descumprimento de contrato de serviços pela SMB Brasil Ltda, controlada, vier a causar, [...];

a) Navio sonda Clyde Boudreaux:

A configuração negocial apresentada: SHELL afreta da holandesa NOBLE DRILING o navio-sonda e contrata prestação de serviços de perfuração, testes, suspensão, *workover*, abandono e completação de poços em alto mar da brasileira NOBLE DO BRASIL.

Ambos os contratos estão inter-relacionados, em termos de descumprimento e rescisão, e como as contratadas assumem responsabilidades conjuntas:

O contrato de afretamento da unidade de perfuração é complementar, e foi realizado em estreito alinhamento com o contrato de serviços de perfuração número 4610030068, celebrado entre a Shell Brasil Petróleo Ltda e a empresa Noble do Brasil Ltda, CNPJ 40.330.078/0001-99 localizada na cidade de Macaé, RJ.

Ambos os contratos são inter-relacionados, a ponto de qualquer violação ocorrida acarretar consequências em comum, em sendo a rescisão do contrato de prestação de serviços ser base para a rescisão do contrato de afretamento (item 11 do contrato de afretamento, e item 10 da Seção II -Cláusulas do contrato, do contrato de serviços). Dispõe esta cláusula que se qualquer parte deixar de cumprir suas respectivas obrigações em um contrato, o descumprimento o será também considerado como não realização no outro contrato.

[...]

No contrato de afretamento, a seção II, cláusula 23, item 23.5-responsabilidade da CONTRATADA por poluição informa que, no caso de despejo de óleo e outros resíduos no mar, por conta de negligência ou violação de dever do GRUPO DA CONTRATADA, a responsabilidade recai sobre a Fretadora NOBLE DRILLING.

No capítulo 5 de sua impugnação, a contribuinte ressalta que a FPSO, construída pela BRAZILIAN DEEPWATER foi afretado à TAMPA, com opção de compra; que a FPSO está registrado no ativo não-circulante da TAMPA BV, uma empresa real, com funcionários próprios e que auferir resultados positivos em decorrência de suas operações comerciais; que TAMPA e OPERAÇÕES MARÍTIMAS não são empresas do mesmo grupo econômico; que os pagamentos realizados em decorrência dos contratos de afretamento encontram-se sujeitos ao controle dos preços de transferência.

Destaque-se que:

a) Incide IRPF a alíquota zero sobre receitas "receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas", por força da Lei nº 9.481/97, art. 1º, I;

b) Incide PIS/Pasep-Importação e Cofins/Importação a alíquota zero "sobre o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, referente a aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de [...] embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa", aí incluído o afretamento, salvo as "destinadas ao transporte de pessoas para fins turísticos", nos termos da Lei nº 10.865/04, art. 8º, §§ 14; e

c) Os contratos de afretamento eram bem mais custosos que os de prestação de serviços, numa relação de 94/ 6% para a FPSO e 79/ 21% para o navio-sonda. Assim a autuada beneficiava-se da aplicação da alíquota zero ao IRPF, ao Pis/Pasep-Importação e Cofins/Importação, além de escapar da incidência da CIDE, sobre a parcela majoritária do que fora contratado referia-se a afretamento, o que não ocorreria se a parcela maior fosse registrada como prestação de serviços.

São dados a demonstrarem a estreita vinculação entre as empresas envolvidas e os negócios travados, bem como a vantagem tributária obtida com tal configuração. Do apresentado, infere-se o propósito tributário e não econômico da arquitetura negocial, considerando que o contrato de afretamento fazia parte de uma

simulação, na qual o negócio real era a prestação de serviço de exploração de petróleo. Observe-se no entanto que o propósito negocial não é determinante para as conclusões do presente voto, mas sim a simulação negocial praticada.

Juros moratórios sobre multa de ofício

Ao final de sua impugnação, resta alegada, a ilegitimidade da incidência de juros sobre a multa de ofício aplicada, por falta de previsão legal. O art. 161 do CTN assevera que "o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta", tendo tal crédito decorrente da obrigação principal, esta que " surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária ", nos termos dos artigos 113, § 1º, e 139 do mesmo Código, havendo, portanto, base legal para tal incidência.

CARF: No mesmo sentido do núcleo do presente voto, tem havido decisões neste

Assunto: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO- CIDE

Ano-calendário: 2009

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.

[...]

(CARF, 3ª Seção, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Ac. 3302-003.095, de 15/03/2016, rel. Conselheiro designado Paulo Guilherme Derouledé).

Assunto: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO- CIDE

Ano-calendário: 2009

CONTRATO DE AFRETAMENTO DE SONDA DE PERFURAÇÃO VINCULADO A CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO, PRODUÇÃO E PERFURAÇÃO DE POÇO DE PETRÓLEO. REAL NATUREZA DOS PAGAMENTOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS. INCIDÊNCIA DA CIDE. POSSIBILIDADE.

1. Para fins tributários, prevalece a natureza real do negócio jurídico realizado e não a declaração formal contida nos instrumentos contratuais. Segundo os fatos comprovados nos autos, o único contrato existente foi o de prestação de serviços de exploração, produção e perfuração de poços de petróleo, embora, formalmente, tenham sido firmados dois contratos, um de afretamento da sonda de perfuração e outro de prestação de serviços, bipartidos com o único propósito de evitar a incidência da CIDE.

2. Se o fornecimento da embarcação, aparelhada com os equipamentos necessários, é parte integrante e indissociável do real contrato prestação dos serviços de prospecção e perfuração de poços de petróleo, os valores remetidos ao exterior a título de remuneração dos mencionados serviços sujeitam-se à incidência da CIDE e integram a base de cálculo da referida contribuição.

[...]

(CARF, 3ª Seção, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Ac. 3302-004.754, de 26/09/2017, rel. Conselheiro José Fernandes do Nascimento).

Conclusão

Assim, por todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso de ofício.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro

Peço licença ao Ilustre Relator, para divergir quanto ao provimento do recurso de ofício.

A maioria desta 1ª Turma Ordinária de Julgamento, ao analisar as acusações fiscais e os fundamentos do acórdão nº 07-39.244, da 3ª Turma da DRJ/FNS, concluiu que a decisão recorrida não merece reparos.

A acusação fiscal fundamenta-se nos seguintes pilares: a) a contratação segregada entre afretamento e prestação de serviços é indevida, uma vez que o afretamento seria parte indissociável da prestação de serviços; b) a contratação segregada entre afretamento e prestação de serviços é artificial, pois a empresa contratada para prestar os serviços não possuiria capacidade operacional para esse fim e c) o negócio jurídico teria o único objetivo de afastar a tributação, através do enquadramento na norma que instituiu benefício de alíquota zero.

Por sua vez, o acórdão primoroso da DRJ foi construído sobre os seguintes pilares:

I- Quanto à contratação segregada entre afretamento e prestação de serviços, não há falar-se em contratação indevida, porquanto a IN RFB nº 941/2009 já a admitia.

II- Necessária verificação da existência de elementos que evidenciam haver abusividade na contratação segregada, ou seja, análise da prova de que a empresa teria executado planejamento tributário abusivo para escapar da incidência tributária de maneira dissimulada. Conclui ao final que não houve a abusividade por parte da empresa.

III- Afasta um a um dos pontos em que se fundamentou a autoridade fiscal, para concluir pela licitude da conduta da empresa: “(i) a previsão de serviços no contrato de afretamento é a prova de que, na realidade, não se trata de afretamento; (ii) a falta de capacidade operacional das empresas contratadas para a prestação de serviços evidencia a artificialidade da contratação; e (iii) a desproporção observada entre os valores pagos a título de afretamento e de prestação de serviços, viabilizada pela contratação envolvendo pessoas vinculadas, é o indício final que caracteriza uma “manobra dissimuladora utilizada para retirar receitas do campo de incidência dos tributos”.”

Assim, considerando que:

a) A conduta da Recorrida de celebração de contratos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea, estava amparada pela legalidade, mesmo antes da Lei nº 13.043/2014.

b) A validade do planejamento é aferida após verificação de adequação da conduta no campo da licitude ou da ilicitude. Assim, a opção negocial do contribuinte no desempenho de suas atividades, quando não integrar qualquer hipótese de ilicitude, é perfeitamente possível e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa para fins de tributação.

c) Para que haja simulação que legitime a desconsideração do negócio jurídico, é necessário: (i) conluio entre as partes; (ii) divergência entre a real vontade das partes e o negócio por elas declarado; e (iii) intenção de lograr o Fisco.

d) O lançamento tributário com a desconsideração do negócio jurídico realizado e a exigência do tributo incidente sobre a suposta “real” operação, deve estar acompanhado de provas cabais dos fatos nele constituídos.

e) Não logrou êxito a fiscalização em comprovar a abusividade na contratação segregada.

f) Os temas foram abordados no voto condutor da DRJ de forma minuciosa.

Por conseguinte, nos termos do art. 57, § 3º, do RICARF, com redação da Portaria nº 329/2017 e do art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99, adota-se como razões de decidir, os fundamentos do acórdão nº 07-39.244 da 3ª Turma da DRJ/FNS, *verbis*:

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”.

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.

A Contribuinte também esclareceu que a existência de certos serviços não desnatura o contrato de afretamento por tempo, embora aqui há que se registrar a confusão que existe entre a denominação prevista nos contratos (“afretamento a casco nu” – *Bare Boat Charter*) e a essência de “afretamento por tempo”, ou *time charter*, que neles é encontrada e, inclusive, reconhecida diversas vezes na própria peça impugnatória. A eventual consequência dessa confusão entre a denominação do contrato e sua essência será objeto de análise mais adiante neste mesmo Voto.

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.

Para esclarecer esse ponto, cumpre recuperar a legislação do REPETRO.

Com amparo no parágrafo único do art. 79 da Lei nº 9.430, de 1996, o Presidente da República editou o Decreto nº 3.161, de 1999, instituindo o REPETRO, nos seguintes termos:

Decreto nº 3.161, de 2 de setembro de 1999

Institui 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.

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.*

[...]

Embora o Decreto instituidor do REPETRO não tenha sido acima reproduzido na íntegra, há que se registrar que nele apenas se conferiu as linhas gerais dos benefícios abrangidos pelo regime. E, como restou claro na transcrição acima, ele delegou à Secretaria da Receita Federal a expedição de normas estabelecendo a disciplina do regime.

Em obediência ao comando contido no Decreto instituidor do REPETRO, a Secretaria da Receita Federal expediu a Instrução Normativa SRF nº 112, de 1999, abaixo reproduzida na parte pertinente ao que aqui se pretende demonstrar:

Instrução Normativa SRF nº 112, de 06 de setembro de 1999

Dispõe sobre a aplicação do regime aduaneiro especial de exportação e importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural - REPETRO.

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.*

[...]

REGIME DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA

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.*

Art. 7º *O regime de admissão temporária, na hipótese de que trata o artigo anterior, aplica-se a bens:*

I - pertencentes a pessoa sediada no exterior, importados sem cobertura cambial;

e

II - que procedam diretamente do exterior ou que se encontrem no território nacional nas condições estabelecidas no art. 3º.

[...]

CONCESSÃO DO REGIME DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA

Art. 10. *O regime de admissão temporária será concedido pelo titular da Unidade local da Secretaria da Receita Federal responsável pelo despacho aduaneiro.*

§ 1º *A concessão do regime será efetuada exclusivamente com base em Requerimento de Concessão do Regime - RCR, de acordo com o modelo constante do Anexo II à Instrução Normativa Nº 164, de 1998, apresentado pela pessoa que promova a importação do bem ou, na hipótese de exportação com saída ficta do território nacional, nos termos dos arts. 3º e 4º, pela pessoa que tenha direito de utilizá-los no País para execução das atividades referidas no art. 1º.*

§ 2º *O RCR será instruído com os documentos que comprovem o atendimento dos requisitos estabelecidos no art. 6º e, no caso de admissão temporária de embarcação estrangeira, também com a autorização para operar em mar territorial brasileiro, expedida pelo órgão competente do Ministério da Marinha, e com o inventário dos bens existentes a bordo no momento de sua entrada no mar territorial brasileiro, trazidos sem cobertura cambial e necessários à sua atividade no País.*

[...] (destaques acrescidos)

Como se nota, a Instrução Normativa SRF nº 112, de 1999, foi o primeiro ato normativo que identificou os possíveis beneficiários do REPETRO. Naturalmente, havia previsão de que a concessionária autorizada a exercer as atividades de pesquisa ou produção de petróleo e gás natural poderia requerer o enquadramento no regime (art. 10, § 1º). Mas, além da concessionária, a IN SRF nº 112, de 1999,

deixou claro que a pessoa jurídica subcontratada pela concessionária para executar as atividades de pesquisa ou produção de petróleo ou gás natural também poderia requerer o enquadramento no regime (art. 6º, § 2º).

De qualquer forma, como restou bem claro nesse primeiro ato normativo que disciplinou o acesso ao REPETRO, somente poderia se enquadrar como beneficiária do regime a pessoa jurídica que estivesse diretamente envolvida com as atividades de pesquisa ou produção de petróleo e gás natural, fosse ela a própria concessionária ou a pessoa jurídica por ela subcontratada para exercer essas atividades.

Nessa Instrução Normativa SRF nº 112, de 1999, também é importante notar que no § 2º do seu art. 10 havia a primeira referência que se fez na legislação do REPETRO a “embarcação estrangeira”. Nota-se que se trata, apenas, da especificação de uma condição adicional relacionada à embarcação passível de ser abrangida pelo REPETRO, importada por pessoa jurídica beneficiária do regime. Nesse caso, antes de importar embarcação estrangeira, a beneficiária do regime deveria providenciar autorização, expedida pelo Ministério da Marinha, para que a referida embarcação pudesse operar no mar territorial brasileiro. Nada além disso.

Menos de um ano depois de sua publicação, a IN SRF nº 112, de 1999, foi revogada pela Instrução Normativa SRF nº 27, de 2000. Essa IN publicada no ano 2000, apesar de ter apresentado um detalhamento maior, basicamente manteve 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 ou a pessoa jurídica por ela subcontratada para exercer essas atividades, conforme se verifica no seu art. 7º,

§ 1º e no seu art. 9º, abaixo reproduzidos:

Instrução Normativa SRF Nº 27, de 01 de março de 2000

Dispõe sobre a aplicação do regime aduaneiro especial de exportação e importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural - REPETRO.

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.

[...]

REGIME ESPECIAL DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA

REQUISITOS PARA A APLICAÇÃO DO REGIME

Art. 7º O regime aduaneiro de admissão temporária será aplicado 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.

§ 1º Será beneficiária do regime aduaneiro de que trata este artigo a pessoa jurídica responsável pela execução das atividades contratadas.

§ 2º Quando a pessoa jurídica de que trata o parágrafo anterior não for sediada no País, será beneficiária do regime a pessoa jurídica com sede no País por ela autorizada a promover a importação do bem.

Art. 8º O regime de admissão temporária, na hipótese de que trata o artigo anterior, aplica-se a bens:

I - pertencentes a pessoa sediada no exterior, importados sem cobertura cambial;

e

II - que procedam diretamente do exterior ou que se encontrem no território nacional nas condições estabelecidas nos arts. 4º e 5º.

Parágrafo único. Tratando-se de embarcação estrangeira, a aplicação do regime estará condicionada, ainda, à apresentação de autorização para operar no mar territorial brasileiro, expedida pelo órgão competente do Ministério da Marinha.

[...]

SOLICITAÇÃO E CONCESSÃO DO REGIME

Art. 9º O regime de admissão temporária será concedido por solicitação da pessoa jurídica autorizada a executar as atividades referidas no art. 1º ou por ela subcontratada ou autorizada, nos termos do art. 7º.

[...] (destaques acrescidos)

Nessa Instrução Normativa SRF nº 27, de 2000, também é importante notar que, no parágrafo único do seu art. 8º, manteve-se a referência a “embarcação estrangeira” apenas com a finalidade de especificar condição adicional para que sua importação fosse beneficiada pelo REPETRO.

Mas a Instrução Normativa SRF nº 27, de 2000, também durou pouco. No mesmo ano foi revogada pela Instrução Normativa SRF nº 87, de 1º de setembro de 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, abaixo reproduzido:

Instrução Normativa SRF nº 87, de 01 de setembro de 2000

Dispõe sobre a aplicação do regime aduaneiro especial de exportação e importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural - Repetro.

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. [...]

HABILITAÇÃO AO REPETRO

Art. 4º O Repetro poderá ser utilizado exclusivamente por pessoa jurídica habilitada pela Secretaria da Receita Federal - SRF.

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.

[...]

REGIME ESPECIAL DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA

REQUISITOS PARA A APLICAÇÃO DO REGIME

Art. 11. O regime aduaneiro de admissão temporária poderá ser aplicado 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, que atendam as seguintes condições:

I - pertençam a pessoa sediada no exterior;

II - sejam importados sem cobertura cambial; e

III - procedam do exterior ou tenham sido objeto de despacho aduaneiro de exportação, nas condições estabelecidas no art. 8º e caput do art. 9º.

Parágrafo único. Tratando-se de embarcação estrangeira, a aplicação do regime estará condicionada, ainda, à apresentação de autorização para operar no mar territorial brasileiro, expedida pelo órgão competente do Ministério da Marinha.

[...] (destaques acrescidos)

Nessa Instrução Normativa SRF nº 87, de 2000, no parágrafo único do seu art. 11 foi mantida a mesma referência anteriormente feita a “embarcação estrangeira”, mais uma vez apenas para fins de especificar condição adicional relacionada ao bem passível de ser abrangido pelo REPETRO, importado por pessoa jurídica beneficiária do regime.

E novamente, 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 Receita Federal possuía à época, de anualmente reeditar suas instruções normativas.

Neste momento, vale registrar 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 Receita Federal sobre o tema, sem trazer inovação no que se refere ao tema da presente análise.

Voltando a atenção para a Instrução Normativa SRF nº 4, de 2001, ela vigorou até 2008, ano em que foi editada a Instrução Normativa RFB nº 844, vigente à data de ocorrência dos fatos geradores alcançados pelo lançamento fiscal ora combatido.

Em sua redação original, a Instrução Normativa RFB nº 844, de 2008, tinha a seguinte redação na parte pertinente à presente análise:

Instrução Normativa RFB nº 844, de 09 de maio de 2008

Dispõe sobre a aplicação do regime aduaneiro especial de exportação e importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural (Repetro).

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

Parágrafo único. Para efeitos desta Instrução Normativa considera-se:

I - pesquisa ou exploração: conjunto de operações ou atividades, incluídas as de perfuração, destinadas a avaliar áreas, objetivando a descoberta e a identificação de jazidas de petróleo ou gás natural; e

II - lavra ou produção: conjunto de operações coordenadas de extração de petróleo ou gás natural de uma jazida e de preparo para sua movimentação.

[...]

CAPÍTULO II

DA HABILITAÇÃO AO REPETRO

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.

[...]

CAPÍTULO IV

DO REGIME ESPECIAL DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA

Art. 14. *O regime aduaneiro de admissão temporária poderá ser aplicado aos bens referidos no caput e no § 1º do art. 2º, desde que atendam as seguintes condições:*

I - pertençam a pessoa sediada no exterior;

II - sejam importados sem cobertura cambial; e

III - procedam diretamente do exterior, tenham sido objeto de despacho aduaneiro de exportação nas condições estabelecidas no art. 10 ou tenham sido transferidos de outro regime aduaneiro.

Parágrafo único. *Tratando-se de embarcação ou plataforma, a aplicação do regime fica condicionada, ainda, à apresentação da autorização para permanência no mar territorial brasileiro, emitida pelo órgão competente da Marinha do Brasil.*

[...] (destaques acrescidos)

Como se nota, em sua redação original, a Instrução Normativa RFB nº 844, de 2008, não alterou a IN anterior na parte relativa ao que aqui se pretende demonstrar.

Ou seja, continuou prevalecendo 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. Além disso, foi mantida a referência anteriormente feita a “embarcação estrangeira” na especificação de condição adicional relacionada ao bem passível de ser abrangido pelo REPETRO.

Também é importante registrar que, na redação original da Instrução Normativa RFB nº 844, de 2008, não havia qualquer referência a contrato de afretamento de embarcações, embora houvesse várias menções a contratos de aluguel de bens estrangeiros.

Apenas com a alteração promovida pela Instrução Normativa RFB nº 941, de 25 de maio de 2009, a Instrução Normativa RFB nº 844, de 2008, passou a se referir expressamente aos contratos de afretamento. E o mais importante é notar que, com essa alteração, a Receita Federal 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 Instrução Normativa RFB nº 844, de 2008, incluído pela Instrução Normativa RFB nº 941, de 25 de maio de 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)

[...] (destaques acrescidos)

Ou seja, com esse § 3º incluído no art. 5º da IN RFB nº 844, de 2008, pela IN RFB nº 941, de 2009, a própria Receita Federal 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.

Antes de seguir adiante com a análise da evolução dos atos normativos da RFB relativos ao REPETRO, cabe destacar que, em 2009, foi publicado o Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, com o novo Regulamento Aduaneiro, contendo redação semelhante ao Regulamento de 2002, na parte relativa ao REPETRO.

Voltando à evolução dos atos normativos da RFB que tratam do REPETRO, em 2010, o regramento foi novamente alterado, desta vez pela Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010, e pela Instrução Normativa RFB nº 1089, de 30 de novembro de 2010. Como resultado dessas alterações, a IN RFB nº 844, de 2008, assumiu a redação que se encontrava vigente à época de ocorrência dos fatos geradores alcançados pelo lançamento fiscal ora combatido.

Mas, antes de abordar a alteração promovida pela Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010, que é a que importa no momento, vale destacar que a alteração por ela promovida no art. 5º da IN RFB nº 844, de 2008, reproduz com exatidão o art. 461-A do Regulamento Aduaneiro, introduzido apenas três dias antes pelo Decreto nº 7.296, de 10 de setembro de 2010.

Na nova redação dada ao art. 5º da IN RFB nº 844, de 2008, pela Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 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)

[...] (destaques acrescentados)

A partir da transcrição acima, resta claro que, como resultado das alterações promovidas em 2010, foi rompida aquela máxima presente desde o início do REPETRO, de que beneficiária do REPETRO deveria ser a pessoa jurídica que estivesse à frente da execução das atividades de pesquisa ou produção de petróleo e gás natural. Isso porque, a partir da vigência do art. 461-A do Regulamento Aduaneiro e da Instrução Normativa RFB nº 1070, de 2010, uma pessoa jurídica que não estivesse à frente da execução das referidas atividades poderia ser beneficiária do REPETRO, desde que fosse a parte contratada em afretamento de embarcação estrangeira, conforme se verifica na nova redação dada ao inciso II do § 1º do art. 5º da IN RFB nº 844, de 2008.

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.

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:

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:

I - receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias;

(Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

[...]

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

I - 85% (oitenta e cinco por cento), no caso de embarcações com sistemas

flutuantes de produção e/ou armazenamento e descarga (Floating Production Systems - FPS); (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

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

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

(Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

[...] (destaques acrescidos)

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. Na referida solução de consulta, a Cosit se manifestou da seguinte forma:

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.

[...] (destaques acrescidos)

Como se nota, na Solução de Consulta nº 225, de 2014, depois de tratar da contratação segregada com pessoas jurídicas distintas e independentes, a Cosit alertou que, no

caso de as contratantes serem vinculadas, a contratação poderia configurar um planejamento fiscal abusivo **quando associada a outros aspectos, tais como a desproporção da remuneração pactuada e ausência de propósito negocial.**

Ou seja, para a Cosit, no caso de as contratantes serem pessoas jurídicas vinculadas, a contratação segregada, por si só, não é suficiente para caracterizar a abusividade do arranjo contratual. Em outras palavras, no caso de a concessionária da exploração de petróleo celebrar contratos de afretamento e de prestação de serviços com pessoas jurídicas distintas, mas pertencentes a um mesmo grupo econômico, a adoção desse arranjo contratual somente invade o campo da ilicitude quando estiverem presentes outros elementos que evidenciem o caráter abusivo da estratégia.

E esse é o aspecto que agora precisa ser analisado. No presente caso, existem outros elementos que evidenciam haver abusividade na estratégia?

Conforme depreende-se do Termo de Verificação, segundo a Autoridade Fiscal, (i) a previsão de serviços no contrato de afretamento é a prova de que, na

realidade, não se trata de afretamento; (ii) a falta de capacidade operacional das empresas contratadas para a prestação de serviços evidencia a artificialidade da contratação; e (iii) a desproporção observada entre os valores pagos a título de afretamento e de prestação de serviços, viabilizada pela contratação envolvendo pessoas vinculadas, é o indício final que caracteriza uma “manobra dissimuladora utilizada para retirar receitas do campo de incidência dos tributos”.

Antes de enfrentar essas questões, é preciso deixar consignado o seguinte.

Embora não tenha se sustentado a premissa básica adotada pela Autoridade Fiscal, qual seja, de que “trata-se de uma única contratação” uma vez que “o fornecimento da unidade é parte integrante e indissociável dos serviços contratados”, o lançamento fiscal pode ser procedente se restar comprovado que, embora permitida a contratação segregada, no presente caso a Contribuinte teria abusado de sua liberdade de auto-organização para evadir-se da incidência tributária de maneira dissimulada.

É preciso dizer isso porque, embora tenha caído por terra a premissa básica adotada pela Autoridade Fiscal, não se pode ignorar todo o conjunto probatório coletado e o esforço analítico e argumentativo empreendido na hipótese de eles, isoladamente, ainda que sem o apoio do pilar principal, serem suficientes para demonstrar a ilicitude na conduta da Impugnante.

Segue-se, então, à análise dos três aspectos acima enumerados.

A PREVISÃO DE SERVIÇOS NOS CONTRATOS DE AFRETAMENTO

Segundo a Autoridade Fiscal, a previsão de serviços no contrato de afretamento é a prova de que, na realidade, não se trata de afretamento. Este argumento encontra-se intimamente relacionado com a confusão, já destacada neste Voto, que existe entre a denominação prevista nos contratos relativos à FPSO Espírito Santo (*Bare Boat Charter* – “afretamento a casco nu”) e a essência de *time charter* (“afretamento por tempo”), que neles é encontrada. Inclusive, essa confusão é fato incontroverso, pois a Autoridade Fiscal identificou a previsão de serviços nos contratos de afretamento celebrados pela Impugnante, e a Impugnante expressamente reconheceu haver tal confusão, como se verifica nos excertos abaixo reproduzidos:

Termo de Verificação Fiscal - FPSO Espírito Santo

Conforme o disposto no referido contrato, nomeado como BBC- Bare Boat Charter/afretamento a casco nu, BBC Local, na Seção II, artigo 1º, item 4 – Definições, o termo “afretamento” abrange o afretamento, serviços de tripulação marítima, desmobilização e outros trabalhos a serem realizados pela contratada.

O instrumento contratual também determina que a contratada afretará a FPSO já instalada, totalmente equipada e pronta para operar, com os fins de produção, tratamento, armazenamento e exportação de hidrocarbonetos dos campos BC-10 (Seção II, artigo 2º, itens 2.1 e 2.3).

Reza ainda o contrato que, os custos e despesas com consertos e manutenção dos equipamentos são atribuídos à contratada no exterior, a qual, no ato, se compromete em manter os padrões de desempenho da FPSO, durante todo seu período de utilização, e que, para tal, há de necessitar constantes manutenções e substituições de peças, em face dos desgastes normais ou eventuais dos equipamentos, em decorrência do seu uso (Seção II, artigo 3º, itens 3.1 e 3.2).

É também de responsabilidade da fretadora no exterior, consoante contido em cláusula contratual (Seção II, artigo 3º, itens 3.4 a 3.7), não só o fornecimento da tripulação marítima para a navegação, bem como a gestão marítima da instalação; a manutenção de um sistema formal para o gerenciamento de saúde, segurança e ambiente, assumindo total responsabilidade pela adequação, estabilidade e segurança de todas as operações e métodos necessários; manter toda documentação em dia, com a FPSO totalmente certificada para atender aos regulamentos governamentais que permitam a permanência da unidade no território Brasileiro, além da desmobilização da FPSO ao final do período de utilização.

Em adição, no tocante ao gerenciamento de saúde, segurança e ambiente, a seção VI, artigo 1 (itens 1.4.1 a 1.4.3; 1.5.1 e 1.5.2; 1.7.1; 1.8.1 a 1.8.5), artigo 2 e artigo 3 (itens 3.2, 3.4, 3.6), em seus itens, claramente demonstra que a contratada Tamba assume absoluta responsabilidade pelas funções gerenciais de saúde, segurança e ambiente, não só desenvolvendo e supervisionando programas e políticas para tanto, mas também inclusive provendo equipamentos para proteção de funcionários e instalações adequadas.

Portanto, a contratação do afretamento, o chamado BBC Local, tratou não só do afretamento da unidade FPSO, mas nele também alocou serviços, como demonstrado à exaustão, desvirtuando-se do conceito de “afretamento a casco nu”.

(destaque acrescido)

Impugnação - FPSO Espírito Santo

No caso dos autos, percebe-se que embora denominado como bareboat charter (afretamento a casco nu em tradução livre), o fretador obrigou-se a entregar a embarcação totalmente equipada e tripulada para operá-la por prazo determinado responsabilizando-se ainda pela gestão da segurança, saúde e meio-ambiente.

Ou seja, trata-se de um clássico contrato de afretamento por tempo (ou time charter), o qual realmente engloba algumas modalidades de serviços (denominadas como gestão náutica'), com disponibilização do respectivo pessoal necessário para a tarefa nos termos do art. 2º, inciso II, da Lei 9.432/1997. destaque acrescido)

Registre-se, ainda, que no caso do navio-sonda Clyde Boudreaux, a Autoridade Fiscal também identificou a presença de serviços no contrato de afretamento, e a Impugnante também reconheceu tal circunstância:

Termo de Verificação Fiscal – Navio-sonda Clyde Boudreaux

Coubera à contratada e fretadora Noble Drilling fornecer toda a administração, supervisão, pessoal, materiais e equipamentos, planta e instalações, exceto aqueles fornecidos nos termos do contrato de prestação de serviços. Dentre suas responsabilidades estão incluídas também a adequação e segurança de quaisquer operações desenvolvidas na unidade (cláusula 5.3).

O pessoal da fretadora para fornecer o afretamento tem como englobados o capitão, os oficiais e tripulantes marítimos da unidade de perfuração (cláusula 9).

A fretadora Noble Drilling declara no referido contrato que possui a experiência e a capacidade, incluindo supervisores suficientes e competentes e

outras pessoas, para executar o trabalho de forma eficiente, rápida e com segurança (cláusula 9.1).

Além de fornecer continuamente tal pessoal, a contratada Noble Drilling assegurou que o pessoal chave não poderia ser substituído sem aprovação prévia da SHELL, e que envidará todos esforços para operar a empreitada com o seu próprio quadro de pessoal permanente, em preferência a pessoal de agências (cláusula 9.2).

Dispõe, inclusive, o referido contrato, que a SHELL pode notificar a Noble para retirar do local de trabalho qualquer diretor, empregado ou agente da Noble, da plataforma, que seja incompetente ou negligente em suas funções (cláusula 9.12).

Vê-se que essas disposições extrapolam os aspectos de um afretamento e envolvem consequências a serem aplicadas pela má prestação de serviços.

Na cláusula 3.2, seção IV, que assenta sobre o escopo da empreitada, consta que a contratada terá disponível, desde a data do início do contrato e pela sua duração, pessoal da contratada suficiente para executar a empreitada com eficiência, conforme requerido no contrato.

*Esta mesma seção, em seu item 2, define empreitada como a provisão da unidade de perfuração pela contratada, sendo ela, contratada, exclusivamente responsável pela operação e manutenção dos itens por ela fornecidos, e por prestar assistência e suporte às subcontratadas, outras contratadas, ou à própria contratante, ao longo das operações de perfuração desenvolvidas. **Aqui, reitera-se, que, malgrado o contrato ter sido nominado afretamento, este, de fato, abarcou serviços em seu escopo de forma conjunta.***

A cláusula 3.3, seção IV, traz a listagem do pessoal, referente à provisão mínima composta de apenas um comandante (engenheiro de balsa), um imediato e dois operadores de rádio. Trata-se de pessoas vinculadas à equipe náutica, que têm funções específicas a bordo da embarcação, portanto com a finalidade de manter navegabilidade e segurança. Desta forma, considerando-se as complexas atribuições assumidas pela contratada para executar as operações às quais se obrigou no contrato de afretamento, pode-se concluir que não foi apenas com esta tripulação náutica que a contratada supriu as demandas do contrato acima citadas e as demais. Cita-se, como exemplo, o serviço de base de suporte descrito no item 2.6.2 (de A a H) da seção IV, a qual prescreve a exigência de pessoal não apenas vinculado à referida tripulação.

Impugnação

Em relação ao FPSO-Espírito Santo e ao navio-sonda Clyde Boudreaux, o auto de infração impugnado questiona a idoneidade da "bipartição" dos contratos de afretamento e de prestação de serviços de O&M.

Como já foi dito, há no caso dois contratos distintos celebrados:

(i) um contrato de afretamento time charter que compreende a disponibilização da embarcação, a gestão náutica e a manutenção do "casco" do navio; e [...]

E qual seria a consequência dessa confusão para o deslinde do presente caso? A meu ver, nenhuma.

A previsão dos serviços encontrados nos contratos de afretamento sob exame é justamente o fator que lhes conferem a natureza de afretamento “por tempo”. Em outras palavras, é da natureza dos contratos de afretamento por tempo a previsão de serviços relativos à gestão náutica (tripulação, segurança das pessoas embarcadas, manutenção do casco e demais equipamentos relacionados à navegabilidade, etc.).

A previsão de serviços relacionados à navegação e à manutenção da própria embarcação afretada não altera a natureza de afretamento do contrato. Ainda que haja a previsão desses serviços, continua sendo afretamento, conforme são muito claros nesse sentido os incisos II e III do art. 2º 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;

(destaque acrescido)

Recuperando a análise das cláusulas dos contratos de afretamento sob exame, empreendida pela Autoridade Fiscal no presente caso, pode-se verificar que todos os serviços que neles encontram-se previstos estão relacionados à navegação e à segurança a bordo. Esse é um dos pontos trazidos na Impugnação, e que se revelou verdadeiro. A argumentação da Impugnante nesse sentido é longa, e já foi reproduzida neste Voto. Abaixo, reproduzo apenas um pequeno excerto que ilustra bem o que foi alegado quanto a essa questão:

No caso dos contratos de afretamento autuados, todos os serviços neles previstos são aqueles decorrentes da gestão náutica, ao passo que a gestão comercial ficou a cargo do prestador de serviços de O&M.

[...]

Pelo próprio relato fiscal verifica-se que todos os alegados "serviços" prestados conjuntamente são exatamente aqueles acessórios e absolutamente necessários à própria gestão náutica da embarcação.

A bem da verdade, no Termo Fiscal, referindo-se à FPSO Espírito Santo, há uma referência a obrigação da fretadora contratada BDP que se relaciona não à manutenção da embarcação, mas sim à manutenção dos equipamentos utilizados na prestação de serviços.

Mas não se trata da execução, propriamente dita, dos serviços de manutenção dos equipamentos utilizados na extração de petróleo. Trata-se, sim, da obrigação de assumir os

custos relacionados ao fornecimento das partes e peças necessárias para que a contratada para o serviço possa cumprir seu papel de manter os equipamentos operando. Nesse sentido, são os seguintes os pertinentes excertos do Termo Fiscal:

• *A contratada Brazilian Deepwater, por sua conta e custos, se compromete em manter os padrões de desempenho da FPSO, durante todo seu período de utilização, que, para tal, necessita constantemente de manutenções e substituições de peças, fornecendo tais materiais que se façam necessários (seção II- Condições do Contrato, artigo 3- Obrigações da Contratada BBC);*

[...]

• *As cláusulas 22.1 a 22.7 do artigo 22 da seção II- Condições do Contrato, dispõe [sic] que a Brazilian Deepwater fará com que a SBM Brasil seja incorporada no Estado do Espírito Santo e designada como importadora e exportadora de registro, ou seja, ficando responsável pela importação não só da FPSO, mas também de todas as peças, equipamentos e sobressalentes necessários à operação da FPSO, a serem fornecidos pela própria BBC [sic] para o desempenho do trabalho, sob o regime REPETRO. Assim, a contratada BBC [sic] deve fazer com que a SBM Brasil cumpra com todas as disposições do referido regime e da legislação alfandegária brasileira.*

Quanto ao navio-sonda Clyde Boudreaux, a situação não é diferente. No contrato de afretamento somente há serviços relacionados à gestão náutica, o que preserva sua natureza de contrato de afretamento por tempo, conforme se depreende da leitura do próprio Termo Fiscal:

Coubera à contratada e fretadora Noble Drilling fornecer toda a administração, supervisão, pessoal, materiais e equipamentos, planta e instalações, exceto aqueles fornecidos nos termos do contrato de prestação de serviços. Dentre suas responsabilidades estão incluídas também a adequação e segurança de quaisquer operações desenvolvidas na unidade (cláusula 5.3).

O pessoal da fretadora para fornecer o afretamento tem como englobados o capitão, os oficiais e tripulantes marítimos da unidade de perfuração (cláusula 9).

(destaque acrescido)

Isso posto, há que se concordar com a Impugnante. Considerando que os serviços relacionados pela Autoridade Fiscal no seu Termo de Verificação, como contidos nos contratos de afretamento, somente se referem à navegação e à manutenção da embarcação e, considerando, ainda, que a presença de serviços dessa espécie não altera a natureza de afretamento do contrato (por tempo ou por viagem), de se concluir que não procede a tese de que os contratos sob exame seriam, em essência, de prestação de serviços, e não de afretamento.

CAPACIDADE OPERACIONAL PARA A EXECUÇÃO DOS SERVIÇOS DE O&M

Segundo a Autoridade Fiscal, a falta de capacidade operacional das empresas contratadas para a prestação de serviços evidencia a artificialidade da contratação.

Quanto a esse ponto, tratando-se da FPSO Espírito Santo e a contratada Operações Marítimas em Mar Profundo Ltda., a Autoridade Fiscal assim se manifestou:

Em paralelo ao contrato de afretamento, BBC, e na mesma data, a Shell Brasil Ltda celebrou o contrato de prestação de serviços O&M (Operação e Manutenção), de número EPW- 110306 C- BBR, com a empresa SBM Projeto Novo Serviços Marítimos Ltda, CNPJ 07.283.129/0001-01, domiciliada na Av. Nossa

Senhora dos Navegantes, nº 451, enseada do Suá – Espírito Santo. O referido contrato foi apresentado a esta fiscalização em resposta ao Termo de

Intimação Fiscal nº 13, de 28/09/2015. Aqui reitera-se que a empresa, posteriormente designada de Operações Marítimas em Mar Profundo Ltda., tem como sócia majoritária a empresa estrangeira Brazilian Deepwater Production Ltd., ou seja, aquela que, de fato, fretou a unidade FPSO para a SHELL por intermédio de Tamba B.V.

Analizando-se as funções e salários pagos pela contratada Operações Marítimas em Mar Profundo Ltda., consubstanciando-se em dados extraídos da Guia do Fundo de Garantia e Informações à Previdência, verificou-se que entre as pessoas contratadas, em média 75, não constam profissionais com qualificações para prestarem serviços de alta tecnologia, para elaborar e implementar projetos marítimos destinados à produção de petróleo e gás natural, tendo sido detectada a presença de apenas um engenheiro.

CBO	DESCRIÇÃO DAS FUNÇÕES	QTD	MENOR SALÁRIO	MAIOR SALÁRIO
A	B	C	D	E
1412	GERENTES DE RODUÇÃO	2	3.249,54	23.279,84
1416	GERENTES DE OPERAÇÃO DE SERV. EMPRESAS DE TRANSPORTE	1	3.940,00	4.574,14
2149	ENGENHEIRO DE PRODUÇÃO	1	10.000,00	10.000,00
2235	ENFERMEIRO		7.201,20	7.201,20
3011	TECNICO DE LABORATORIO IINDUSTRIAL	2	3.883,46	4.305,38
3134	TECNICO EM CALIBRAÇÃO E INSTRUMENTAÇÃO	5	4.069,97	6.145,44
3143	TECNICO EM MECANCA VEICULAR	9	3.938,68	13.228,88
3413	TÉCNICO MARÍTIMO		7.622,75	15.979,00
3423	TECNICO EM TRANSPORTE RODOVIÁRIO	4	6.583,04	16.845,23
3426	TECNICO EM TRANSPORTE POR VIAS NAVEGAVEIS	1	6.476,23	6.476,23
3516	TECNICO EM SEGURANÇA DO TRABALHO	2	3.249,54	23.279,84
3523	AGENTES FISCAIS METERIOLOGICOS	1	8.607,04	8.607,04
4110	ESCRITURÁRIO EM GERAL	1	7.057,52	7.057,52
4141	ALMOXARIFES E ARMAZENISTAS	2	2.209,60	4.431,25
4222	OPERADORES DE TELEFONIA	2	5.240,65	14.814,19
7821	OPERADRES DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS DE ELEVAÇÃO	2	4.852,72	10.392,66
7827	TRABALHADORES AQUAVIÁRIOS	17	2.561,19	12.690,34
8131	OPERADORES DE PROC. DAS IND. DE TRNAS. DE PROD QUIMICOS	22	3.935,64	10.507,30

No demonstrativo acima, cujos dados foram extraídos da GFIP, as informações têm os seguintes significados:

A) CBO código brasileiro de ocupação;

B) As funções definidas de acordo com os códigos CBO a serem informadas na GFIP;

C) Quantidade de segurados em cada função;

D/E) os menores e os maiores salários pagos em cada função.

Como se nota, quando a Autoridade Fiscal afirmou que “não constam profissionais com qualificações para prestarem serviços de alta tecnologia, para elaborar e implementar projetos marítimos destinados à produção de petróleo e gás natural, tendo sido detectada a presença de apenas um engenheiro”, ficou nas entrelinhas seu entendimento no sentido de que os serviços não teriam sido efetivamente prestados por essa empresa.

Contrapondo-se ao que restou expresso no Termo Fiscal, a Contribuinte alegou o seguinte:

3.3. Quanto à alegação de falta de pessoal especializado para a prestação de serviços: indevida inversão do dever de prova.

O TVF também traz como prova da artificialidade da coligação entre os contratos a alegação de que a empresa prestadora de serviços de O&M não teria pessoal técnico qualificado para atuar na extração de petróleo.

Veja-se, por exemplo a acusação feita em relação ao FPSO-Espírito Santo:

"Analisando-se as funções e salários pagos pela contratada Operações Marítimas em Mar Profundo Ltda., consubstanciando-se em dados extraídos da Guia do Fundo de Garantia e Informações à Previdência, verificou-se que entre as pessoas contratadas, em média 75, **não constam profissionais com qualificações para prestarem serviços de alta tecnologia, para elaborar e implementar projetos marítimos destinados à produção de petróleo e gás natural, tendo sido detectada a presença de apenas um engenheiro.**"

[...]

Como se vê, para chegar à conclusão de que haveria confusão contratual entre os serviços de O&M e o afretamento a autoridade fiscal alegou que a empresa prestadora de serviços - Operações Marítimas em Mar Profundo Ltda. - teria registrado em sua GFIP "a presença de apenas um engenheiro". [...]

Com a devida vênia, o Fisco novamente está chegando a conclusões precipitadas, com base em indícios que não são, nem de longe, conclusivos.

Em primeiro lugar, faltou ao Fisco demonstrar que os funcionários apresentados realmente carecem de qualificação técnica necessária para a prestação de serviços de O&M. Há uma mera ilação, despida de qualquer fundamento técnico. Em segundo lugar, ainda que a empresa Operações Marítimas em Mar Profundo Ltda. não tenha registrado em sua GFIP funcionários contratados sob o regime celetista com capacidade técnica para a prestação dos serviços contratados, nada obsta que parte do serviço seja subcontratada, como consta expressamente da cláusula 09 do contrato de O&M:

"Artigo 9 - Subcontratos 9.1 O contratado para O&M não deve subcontratar todo o trabalho de O&M. O contratado para O&M não deve subcontratar qualquer parte do trabalho de O&M sem aprovação prévia da empresa; contanto que, por outro lado, o contratado para O&M possa, sem aprovação prévia da empresa, subcontratar qualquer parte do trabalho de O&M para (i) um subcontratado aprovado (contanto que uma porção do trabalho então subcontratado esteja dentro da categoria designada para o referido subcontratado aprovado no capítulo VII-subcontratados aprovados (...)."

Como prova de que parte dos serviços são efetivamente subcontratados, a Impugnante junta aos autos a nota fiscal que comprova a subcontratação de serviços

de calibração de instrumentos pela empresa Operações Marítimas em Mar Profundo Ltda. junto à empresa Metroval (**doc. nº 09**):

[...]

Como se nota, em relação a este ponto o Fisco não foi capaz de demonstrar, sequer minimamente, a existência de insuficiência de pessoal para a prestação dos serviços relativos à gestão comercial (O&M), ou dos serviços conexos à gestão náutica.

Em conclusão, apesar de o Fisco adotar a premissa de que existiria confusão entre o objeto dos contratos de prestação de serviços de O&M e de afretamento, em momento algum a autoridade fiscal acusa diretamente a Impugnante de praticar simulação em razão de os serviços de O&M serem prestados pelo fretador.

Não traz nenhum elemento concreto neste sentido, apenas ilações vagas e descontextualizadas, motivo pelo qual não se pode aceitar a requalificação dos contratos com base em tão frágeis fundamentos.

Em análise a esse aspecto da argumentação trazida pela Autoridade Fiscal, entendo ser bastante frágil sua contribuição para a conclusão obtida no Termo de Verificação, conforme passo a explicar.

Como dito acima, ao afirmar que no quadro de funcionários da Operações Marítimas em Mar Profundo Ltda. “não constavam profissionais com qualificações para prestarem serviços de alta tecnologia”, ficou subentendido que, sob a ótica da Autoridade Fiscal, os serviços não teriam sido efetivamente prestados por essa empresa.

Embora não tenha sido expressa nesse sentido, com a apresentação dessa constatação, parece-me que a Autoridade Fiscal pretendeu fazer crer que provavelmente a empresa estrangeira contratada para o afretamento era quem estaria, de fato, realizando os serviços de O&M, o que reforçaria sua tese de que havia uma grande confusão contratual.

Há dúvidas se, realmente, faltava capacidade operacional à Operações Marítimas em Mar Profundo Ltda., afinal, a própria Autoridade Fiscal trouxe um quadro com indicação de mais de setenta funcionários registrados sob o regime celetista, entre eles diversos técnicos com salários nada desprezíveis. Além disso, a Impugnante ainda ressalta a possibilidade de subcontratações.

De qualquer forma, sem qualquer outro elemento para respaldar a conclusão de que “não constavam profissionais com qualificações para prestarem serviços de alta tecnologia”, tal afirmativa acaba por se caracterizar como mera opinião, revelando-se muito frágil para sustentar uma conclusão de tamanha relevância.

Isso posto, concluo que não restou comprovado que inexistia capacidade operacional pela Operações Marítimas em Mar Profundo Ltda.

A PROPORÇÃO ENTRE OS VALORES PAGOS A TÍTULO DE AFRETAMENTO E SERVIÇOS

Segundo a Autoridade Fiscal, a desproporção observada entre os valores pagos a título de afretamento e de prestação de serviços, viabilizada pela contratação envolvendo pessoas vinculadas, é o indício final, que caracteriza uma “manobra dissimuladora utilizada para retirar receitas do campo de incidência dos tributos”.

No caso da FPSO Espírito Santo, a Autoridade Fiscal afirmou o seguinte:

A título de afretamento, foram pagos, em 2011, à empresa fretadora Tamba B.V, R\$ 282.713.716,25 (duzentos e oitenta e dois milhões, setecentos e treze mil, setecentos e dezesseis reais e vinte e cinco centavos), verba esta remetida ao exterior em nome da contratada, conforme consta nos contratos de câmbio, enquanto que, a título de prestação de serviços de operação e manutenção foram pagos, no mesmo ano, à empresa SBM Projeto Novo Serviços Marítimos Ltda, R\$ 18.266.299,90 (dezoito milhões, duzentos e sessenta e seis mil, duzentos e noventa e nove reais e noventa centavos). Isto é, do total dos dispêndios com a FPSO, com custos de afretamento e serviços de operação/manutenção, apenas 6% foi destinado a este último, enquanto que 94% total pago foi a título de afretamento, o que configura uma exagerada desproporção, e evidencia a manobra dissimuladora utilizada para retirar receitas do campo de incidência dos tributos, uma vez que o afretamento foi considerado pela SHELL como sujeito à incidência de alíquota zero do Imposto de Renda.

Há evidências de que tanto a empresa Fretadora Brazilian Deepwater Production, enquanto fretadora da unidade FPSO, como a Prestadora de Serviços SBM BRASIL pertencem ao grupo econômico liderado por SBM OFFSHORE. [...]

Para demonstrar que a fretadora de fato era a Brazilian Deepwater Production, a Autoridade Fiscal colocou sob dúvida a capacidade operacional da empresa Tamba BV, do grupo Shell, que afreteou a FPSO sob amparo do contrato BBC-Local:

Por meio do TIF número 18, o contribuinte foi intimado a apresentar a relação das pessoas utilizadas pela contratada Tamba B.V, para atender ao contrato de afretamento, contendo nomes e funções desempenhadas. Contudo, a sua resposta se limitou a “esclarecer que não há, no contrato de afretamento, a listagem com os nomes das pessoas que compõem a tripulação mínima de segurança, mas tão somente a indicação que deverá haver pessoas para cumprir as funções requeridas pela Norma de Autoridade Marítima para embarcações empregadas na navegação em mar aberto (Norma – 01/DPC) da Marinha do Brasil, através de sua Diretoria de Portos e Costas”. Ou seja, não atendeu adequadamente ao que lhe fora inquerido.

Deste modo, considerando-se que a tripulação mínima a que se refere à resposta é formada por profissionais a bordo da embarcação que se dedicam à condução da embarcação, mantendo-se a sua segurança e navegabilidade, (tripulação náutica), geralmente estrangeiros, é solar afirmar-se que não foi com esta tripulação náutica que a contratada supriu as demandas do contrato de afretamento aos quais se propõe, com relação aos itens vinculados à parte de pessoal relativas às funções gerenciais de saúde, segurança e ambiente, bem como na prática de desenvolver e supervisionar programas e políticas de melhorias no setor de pessoal, inclusive provendo-se equipamentos para proteção de funcionários e instalações adequadas. (vide Seção VI, Gerenciamento de Saúde, Segurança e Ambiente- HSE) .

Por fim, a Autoridade Fiscal concluiu:

Diante do acima exposto, verifica-se que todos estes elementos presentes no contrato de afretamento BBC indicam que a empresa Brazilian Deepwater Production foi a fretadora de fato da unidade FPSO, e, ainda, corroboram as evidências da interligação e vinculação das empresas envolvidas e dos contratos celebrados, cujo fim econômico precípua é o serviço de produção de petróleo e gás natural na BC-10.

[...]

b) A unidade FPSO, Espírito Santo, não obstante a existência de um pacto contratual de afretamento “local” entre Tamba B.V, empresa do grupo Royal Dutch Shell, e Shell Brasil Petróleo, foi de fato fornecida por empresa do Grupo SBM, mesmo grupo a que pertence a empresa brasileira SBM Brasil contratada para a prestação de serviços de operação e manutenção; ou seja, uma empresa do Grupo SBM foi contratada para prestar serviços utilizando-se de unidade que

o próprio Grupo SBM forneceu; Quanto ao navio-sonda Clyde Boudreaux, a Autoridade Fiscal afirmou o seguinte:

Pelo afretamento do Navio Sonda Clyde Boudreaux a Shell pagou a importância de R\$ 83.790.709,79 (oitenta e três milhões, setecentos e noventa mil, setecentos e nove reais e setenta e nove centavos), abrangendo a gestão, supervisão, pessoal, plantas, materiais de consumo e instalações necessários para a satisfação das cláusulas contratuais. Pela prestação de serviços a Shell pagou R\$ 22.849.093,00 (vinte e dois milhões, oitocentos e quarenta e nove mil e noventa e três reais), ou seja, 21,43% do valor contratado a título de afretamento, revelando a desproporção de valores existente entre os dois contratos celebrados.

[...]

A unidade Clyde Boudreaux foi fornecida por empresa do Grupo NOBLE, mesmo grupo a que pertence a empresa brasileira contratada para a prestação de serviços de perfuração.

A empresa Noble do Brasil Ltda, do Grupo NOBLE, foi contratada para prestar serviços, utilizando-se de unidade que o próprio Grupo NOBLE fornecera.

Trata-se, portanto, de uma só contratação, dicotomizada artificialmente, a fim de evitar a incidência do imposto de renda, da CIDE, e do PIS/COFINS Importação sobre a maior parte da remuneração. [...]

No item 3.3 de sua defesa, a Contribuinte questiona o papel que a Autoridade Fiscal atribuiu à Tamba BV, nos seguintes termos:

Tampouco deve impressionar a alegação contida no TVF de que "não foi com esta tripulação náutica que a contratada (TAMBA BV) supriu as demandas do contrato de afretamento aos quais se propõe."

Com base em que exatamente?

Neste ponto, faltou ao Fiscal autuante indicar como esta suposta constatação prejudicaria a idoneidade do negócio jurídico realizado pela Impugnante. Ora, ainda que parte dos serviços inerentes ao time charter, como segurança, meio ambiente e saúde, tivessem sido subcontratados (o que também está previsto no afretamento celebrado pela Impugnante com Tamba BV, registre-se), qual seria a relevância disso para aferir a validade do contrato?

Esta pergunta simplesmente não foi respondida, o que autoriza de plano a desconsideração desta alegação.

Ora, conforme afirmei acima, com a dúvida acerca do papel da Tamba BV no arranjo contratual examinado, a Autoridade provavelmente pretendeu reforçar seu argumento no sentido de que, no caso da FPSO Espírito Santo, a fretadora de fato e a prestadora de serviços O&M são empresas vinculadas.

Para fins de justificar a existência e o papel da Tamba BV como fretadora de fato e de direito da FPSO Espírito Santo para a SHELL, a Impugnante discorre longamente nos itens 4.1 e 4.2 (fls. 46 a 52 da petição). Inclusive, a Contribuinte juntou ao processo as demonstrações financeiras e o certificado de residente fiscal da Tamba BV, com o intuito de comprovar a composição societária e a substância econômica da empresa na Holanda.

De qualquer forma, no caso da FPSO Espírito Santo, ainda que a fretadora e a prestadora de serviços O&M sejam mesmo empresas vinculadas (como são no caso do navio-sonda Clyde Boudreaux), a grande questão é que o vínculo, em si, não é vedado conforme já visto neste Voto. O problema com o vínculo entre fretadora e prestadora de serviços está no fato de que, quando presente, ele pode viabilizar a transferência maliciosa dos valores contratados da prestação de serviços para o afretamento, para fins de escapar do ônus da tributação.

Portanto, em vez de gastar energia com a determinação de quem é a contraparte de fato do contrato de afretamento da FPSO Espírito Santo, pode-se desde logo passar à questão principal: há, no presente caso, em relação à FPSO Espírito Santo e também ao navio-sonda Clyde Boudreaux, transferência maliciosa dos valores contratados da prestação de serviços para o afretamento?

Salta aos olhos a desproporção entre os valores da contratação do afretamento e da prestação de serviços: 94% x 6% no caso da FPSO Espírito Santo e 79% x 21% no caso do navio-sonda Clyde Boudreaux.

Diante da magnitude da desproporção observada, pode ter havido transferência maliciosa dos valores contratados da prestação de serviços para o afretamento?

Pode até ser que sim. Posso afirmar que houve? Não, não posso, afinal o valor das unidades

flutuantes afretadas está na casa de bilhão de dólares americanos. E uma rápida olhada no manual de operações juntado ao processo autoriza concluir que se trata de um equipamento

altamente sofisticado, com diversos controles que, possivelmente, permitem sua operação com reduzida intervenção humana quando comparada à dimensão da empreitada. Mas o sentimento deste Julgador a esse respeito não é importante.

Fato é que a Impugnante trouxe diversos elementos para demonstrar que inexistiu transferência maliciosa entre os valores de um contrato para o outro (itens 4.3 para a FPSO Espírito Santo e 5.2 para o navio-sonda Clyde Boudreaux, além de planilhas de custo e revisões periódicas dos valores contratados).

De seu lado, a Autoridade Fiscal não demonstrou ter havido tal transferência. Limitou-se a afirmar que há uma “exagerada desproporção” entre os valores contratados, mas não indicou, nem de maneira aproximada, qual seria o cenário correto. E é compreensível que tenha agido dessa forma, afinal tal determinação não era necessária na linha argumentativa adotada no Termo de Verificação.

Parece-me muito claro que os valores que teriam migrado maliciosamente dos contratos de serviços para os de afretamento (se é que isso aconteceu) não foram identificados (nem ao menos estimados) no Termo de Verificação porque a Autoridade Fiscal entendeu que se tratava “de uma só contratação, cujo fundamento econômico é o serviço de produção de petróleo de petróleo e gás natural”. Em outras

palavras, considerando que no presente caso foi adotada a premissa de que inexistia afretamento autônomo, para a Autoridade Fiscal tudo o que foi pago às contratadas o foi a título de contraprestação de serviços, de modo que, sob essa premissa, realmente não fazia sentido determinar qual seria o valor realmente

devido para algo que não existia (o afretamento).

O problema é que essa premissa ruiu. Existem, sim, contratos de afretamento no presente caso, inclusive com amparo na própria legislação tributária, conforme já demonstrado neste Voto. Desse modo, se é que houve transferência maliciosa dos valores contratados da prestação de serviços para o afretamento, ela deveria ter sido determinada.

Isso posto, há que se concordar com a Impugnante quando afirma que “a Fiscalização não poderia ter simplesmente considerado que todos os valores pagos a título de afretamento correspondem a uma remuneração pela prestação de serviços (como se o afretamento não tivesse nenhum valor econômico)”.

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício, mantendo a integralidade do acórdão nº 07-39.244 da 3ª Turma da DRJ/FNS.

(assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Redatora