

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, para negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Kleber Ferreira de Araújo - Presidente

(Assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

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

Relatório

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

Trata o processo de auto de infração, fls. 1771/1775, para cobrança do Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF, relativo ao ano-calendário de 2009, no valor de R\$ 23.997.095,36, com multa de ofício e juros de mora, incidente sobre remessas de valores ao exterior.

No termo de Verificação Fiscal, fls. 1745/1770, consta:

- o procedimento de fiscalização teve por escopo apurar a possível incidência do imposto de renda retido na fonte e CIDE sobre pagamentos em favor de empresas estrangeiras, a título de afretamento de plataformas, navios e sondas para pesquisa/exploração de petróleo e gás.

- da análise dos contratos apresentados, verificam-se indícios de planejamento tributário, uma vez que há desmembramento de um contrato de prestação de serviços de engenharia de construção de poços de petróleo com a utilização de plataformas marítimas em dois contratos: um de frete realizado com empresa sediada no exterior, abarcando o maior valor do serviço, e o outro de prestação de serviço (Operação), com empresa situada no País, com um valor bem inferior em relação à totalidade do serviço.

- como resultado do planejamento, grande parte da remuneração destes serviços seria atribuída a afretamento e destinada ao exterior, assim a autuada se beneficiaria da alíquota zero prevista no artigo 691 do RIR/99.

- de acordo com o artigo 691 do RIR/99, o benefício da alíquota zero seria vinculado a quatro requisitos cumulativos:

1) natureza do pagamento – receita de frete, afretamentos, alugueis e arrendamentos.

2) natureza do bem – necessariamente embarcação estrangeira ou aeronave.

3) regularidade da operação – autorização da autoridade competente.

4) domicílio do beneficiário – não domiciliado em paraíso fiscal ou em país com tributação favorecida.

- já houve exame de contratos de mesma natureza em procedimentos anteriores com outras empresas que atuam no mesmo setor da fiscalizada, que resultaram na autuação de IRRF incidentes sobre os pagamentos a empresas estrangeiras, a título

de aluguel de plataformas, nos quais se sustentou que não tem cabimento a aplicação da alíquota zero, já que as plataformas não se enquadram no conceito de embarcação, contido no artigo 2º, inciso V da Lei nº 9.537/97, nem são classificadas como embarcações, no Sistema de Harmonização de Designação e de Codificação de Mercadorias – NESH.

- aqueles lançamentos foram mantidos pelo Conselho de Contribuintes (Acórdão 106-14.431), e questionados judicialmente, por meio de Ação Ordinária Anulatória de Lançamento Fiscal nº 2012.51.01.002887-0, julgada improcedente pelo Juízo da 1ª instância, sendo que a sentença foi clara ao afirmar que plataformas móveis só se enquadram no conceito de embarcação quando, eventualmente, são utilizadas para transporte de pessoas e cargas, mas não quando estão realizando a sua finalidade, que é a exploração de petróleo em locais fixos, e neste caso, não podem ser consideradas embarcações, não se beneficiando da alíquota zero prevista no artigo 1º da Lei nº 9.481/97, fundamento legal do artigo 691 do RIR/99.

- cita outros julgados da Delegacia da Receita Federal de Julgamento mantendo as autuações, concluindo ser necessário outro requisito essencial para aplicação da alíquota zero, prevista no artigo 1º da Lei 9.481.97: a natureza dos pagamentos em favor de empresas estrangeiras, que não decorrem das cláusulas contratuais, mas da realidade fática produzida no desempenho do contrato.

Dos procedimentos de auditoria:

- a presente autuação teve início em 11/04/2013, com a intimação para apresentar as cópias dos contratos de afretamento e dos contratos de prestação de serviços, a relação dos pagamentos efetuados no ano-calendário de 2009 por conta destes contratos, informação do IRRF retido, IRRF recolhido e a CIDE incidentes sobre estes valores, bem como demais documentos.

- a fiscalizada respondeu que efetuou recolhimento de IRRF sob o código 1708, incidentes sobre os pagamentos efetuados a pessoa jurídica domiciliada no Brasil.

- da análise de toda a documentação, verificou-se correspondência entre o contrato de afretamento e prestação de serviços, referentes a uma determinada unidade operacional, com assinatura na mesma data e com a mesma vigência.

- as empresas prestadoras de serviços foram diligenciada para fins de comprovar que a empresa sediadas no exterior e que forneceram a unidade operacional.

Das infrações

- da análise dos documentos, confirmou-se tratar de contratações em que a prestação de serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços foi artificialmente bipartida em dois contratos, um de afretamento e outro de serviços, tendo de um lado a contratante [...], e de outro, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, as quais atuam em conjunto, de forma interdependente, com responsabilidade solidária.

- a maior parte do preço é atribuída ao afretamento da unidade e destinada ao exterior, sem retenção do imposto de renda na fonte e sem o recolhimento da CIDE, enquanto parcela muito inferior é atribuída aos serviços, paga no Brasil, e tributada na fonte.

- em que pese a repartição formal dos contratos, não há que se falar em afretamento autônomo, pois o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados; a unidade de perfuração/sondagem/exploração pertence à própria empresa contratada para prestar serviços de perfuração/sondagem/exploração, ou à sua controladora estrangeira – seja a título de propriedade ou posse.

- todos os envolvidos nos contratos sabiam das condições e consequências tributárias, ficando claro que a intenção é firmar contrato de prestação de serviços com o menor impacto tributário, seguindo modelo de contratação adotado por empresas que atuam no setor de exploração de petróleo e gás.

- ao final da descrição dos contratos relativos a cada unidade, a autoridade fiscal concluiu que a autuada infringiu a legislação tributária, ao efetuar os pagamentos ao exterior, a título de afretamento, sem a retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte e da CIDE, em razão dos seguintes fatos, comuns aos contratos:

1) não se pode atribuir os pagamentos a simples afretamento, visto que o fornecimento da unidade era parte integrante e indissociável dos serviços contratados.

2) o fornecimento da unidade era do grupo a que pertence a empresa brasileira contratada para a prestação dos serviços;

3) trata-se de uma só contratação, bipartida com intuito de evitar a incidência do IRRF e da CIDE.

- não bastassem estas considerações, a SRFB tem questionado o enquadramento de plataformas como “embarcações”, para efeito de aplicação da alíquota zero de IRRF.

- da análise dos documentos, ainda restou demonstrado que os serviços contratados pela autuada, referente à perfuração de poços de petróleo ou quaisquer operações direta ou indiretamente relacionadas à aquisição de dados sísmicos 3D, perante os beneficiários selecionados, correspondem à definição de “serviços técnicos”, sujeitando-se à incidência do IRRF com alíquota de 15%, e da CIDE com alíquota de 10%.

- os pagamentos foram obtidos com invoices, contratos de câmbio e planilhas apresentadas pela fiscalizada, e constatou-se, ao converter os valores liquidados em 17/07/2009 e 29/12/2009, não foi utilizada a taxa de câmbio correta.

- a fiscalização, procedeu à correção dos valores pagos, convertendo utilizando a taxa correta de 1,9412 e 1,7519, respectivamente, e sobre os valores apurados de base de cálculo, aplicou-se a alíquota correspondente de IRRF e CIDE, de 15% e 10%, respectivamente.

- na apuração do IRRF, observou-se o disposto no artigo 725 do RIR/99, com o reajustamento da base de cálculo.

BASE LEGAL para lançamento do IRRF – artigo 682, inciso I, 685, inciso II, alínea “a” e 708 do RIR/99.

- os cálculos resultaram nos quadros a seguir:

| PA | Valor do contrato de câmbio (USD) | Taxa D-2 | Taxa Utilizada | Valor do Pagamento (R\$) | Valor Pago Corrigido (R\$) | Base de Cálculo Reajustada |
|--------------|-----------------------------------|---------------|----------------|--------------------------|----------------------------|----------------------------|
| 02/03/2009 | 5.794.268,36 | 2,3495 | 2,4420 | 14.149.603,34 | 14.149.603,34 | 16.646.592,16 |
| 17/07/2009 | 8.716.660,43 | 1,9412 | 1,9269 | 16.796.132,98 | 16.920.781,23 | 19.906.801,44 |
| 29/07/2009 | 6.804.000,00 | 1,8829 | 1,8920 | 12.873.168,00 | 12.873.168,00 | 15.144.903,53 |
| 20/10/2009 | 1.001.700,00 | 1,7127 | 1,7360 | 1.738.951,20 | 1.738.951,20 | 2.045.824,94 |
| 28/10/2009 | 12.574.000,01 | 1,7149 | 1,7410 | 21.891.334,02 | 21.891.334,02 | 25.754.510,61 |
| 19/11/2009 | 10.344.823,11 | 1,7145 | 1,7220 | 17.813.785,40 | 17.813.785,40 | 20.957.394,59 |
| 10/12/2009 | 19.437.500,00 | 1,7474 | 1,7570 | 34.151.687,50 | 34.151.687,50 | 40.178.455,88 |
| 16/12/2009 | 6.231.333,33 | 1,7475 | 1,7528 | 10.922.281,06 | 10.922.281,06 | 12.849.742,42 |
| 29/12/2009 | 3.151.977,08 | 1,7519 | 1,7315 | 5.457.648,31 | 5.521.948,65 | 6.496.410,17 |
| TOTAL | | | | 135.794.591,81 | 135.983.540,39 | 159.980.635,75 |

| PA | Base de Cálculo | IRRF | CIDE |
|--------------|-----------------------|----------------------|----------------------|
| 02/03/2009 | 16.646.592,16 | 2.496.988,82 | 1.664.659,22 |
| 17/07/2009 | 19.906.801,44 | 2.986.020,22 | 1.990.680,14 |
| 29/07/2009 | 15.144.903,53 | 2.271.735,53 | 1.514.490,35 |
| 20/10/2009 | 2.045.824,94 | 306.873,74 | 204.582,49 |
| 28/10/2009 | 25.754.510,61 | 3.863.176,59 | 2.575.451,06 |
| 19/11/2009 | 20.957.394,59 | 3.143.609,19 | 2.095.739,46 |
| 10/12/2009 | 40.178.455,88 | 6.026.768,38 | 4.017.845,59 |
| 16/12/2009 | 12.849.742,42 | 1.927.461,36 | 1.284.974,24 |
| 29/12/2009 | 6.496.410,17 | 974.461,53 | 649.641,02 |
| TOTAL | 159.980.635,75 | 23.997.095,36 | 15.998.063,57 |

A ciência do lançamento ocorreu em 07/11/2013.

Inconformada, a autuada apresentou impugnação em 06/12/2013, fls. 1857/1876, [...].

Em sessão realizada em julho de 2014, a DRJ julgou a impugnação improcedente, conforme decisão assim ementada:

CONTRATO DE AFRETAMENTO DE PLATAFORMA E CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS – NATUREZA DO PAGAMENTO PARA FINS TRIBUTÁRIOS.

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

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

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

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

RENÚNCIA FISCAL – INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A recorrente foi intimada da decisão em 03 de setembro de 2014 (fl. 1976) e interpôs recurso voluntário em 01 de outubro de 2014, aduzindo, em síntese, que:

- a) O afretamento não se confunde com a prestação de serviços técnicos de perfuração e de pesquisas sísmicas;
- b) A existência de um objetivo que seja comum a dois contratos não os transformam em um contrato único;
- c) O “afretamento” não é – por essência – parte integrante e indissociável dos serviços técnicos contratados, sendo dispensável, uma vez que a OGX, em tese, poderia construir ela própria a embarcação ou afretá-la de domiciliada no Brasil;
- d) Os serviços de perfuração e de pesquisa sísmicas, bem como o suposto “serviço de afretamento” consistem em atividades que integram outras complexas e muito mais abrangentes, que exige a interação e o trabalho em conjunto de diversos prestadores de serviços vinculados a várias empresas diferentes, como admitido pelo próprio v. acórdão recorrido. Com efeito, há diversos outros serviços e locação de outros equipamentos que são igualmente indispensáveis para a extração do petróleo, todos realizados a partir do navio-sonda (plataforma) afretado e prestados por empresas brasileiras diversas, sem qualquer vinculação com o grupo econômico da empresa fornecedora dos bens afretados. Cita exemplos de

outros bens e serviços igualmente indispensáveis para a extração do petróleo e realizados a partir da plataforma, mas nem por isso, representam um único contrato integrado com o afretamento;

- e) O v. acórdão fez referência a um antigo parecer do Dr. Ives Gandra Martins, segundo o qual o “contrato de afretamento” não se confundiria com a “locação de bens móveis”. Ao que parece, o Órgão julgador não compreendeu bem as lições contidas no Parecer, selecionando apenas os trechos que lhe interessavam;
- f) A opção pelo afretamento, ao invés da construção da embarcação pela própria OGX, se justifica em razão do regime REPETRO, regime de admissão temporária sem o qual seria economicamente inviável a própria pesquisa e exploração de petróleo no Brasil, tendo em vista a “suspensão” dos tributos federais relativos ao ingresso desses equipamentos no Brasil;
- g) A execução simultânea dos contratos de afretamento e de prestação de serviços tem amparo direto na IN nº 884/2008, que regulamentava o REPETRO à época dos fatos geradores, e a previsão de cláusula de prorrogação automática em ambos os contratos é inerente à própria natureza da atividade;
- h) Como se pode ver, trata-se de uma cláusula padrão de forma a garantir a continuidade de uma operação de perfuração de um determinado poço, o que obviamente inclui as atividades suporte à perfuração de poços, sendo necessário estender o prazo contratual até a conclusão da operação em curso ou até que seja deixado o poço em condições de segurança;
- i) A lição de que tal cláusula de prorrogação automática tornaria o contrato de afretamento e o contrato dos serviços técnicos de perfuração e pesquisas sísmicas um contrato único, é, portanto, absolutamente equivocada, uma vez que a cláusula é aplicada a todos os outros contratos de serviços complementares ou auxiliares à perfuração e até mesmo serviços de apoio operacional à perfuração/operação da sonda que sejam vinculados a operações de perfuração de poços;
- j) Portanto, não se trata de “planejamento tributário” com o intuito de falsear a realidade contratual por detrás da prestação de serviços, conforme sustentou o Fisco e ratificou, equivocadamente, o acórdão recorrido;
- k) O próprio acórdão recorrido parece reconhecer, ao menos implicitamente, que os contratos de afretamento e de prestação de serviço não se confundem e que não necessariamente são prestados pela mesma pessoa. Ora, se a mera execução simultânea dos contratos não é razão suficiente para se presumir que a contratação foi feita com a mesma pessoa, admitindo-se que podem ser celebrados com pessoas diversas, então fica claro o equívoco da autuação fiscal;
- l) Os contratos de afretamento das embarcações e os contratos de prestação de serviços técnicos de perfuração e de pesquisa sísmica não constituem um único contrato artificialmente bipartido, mas sim dois contratos, com

objetos distintos, celebrados com pessoas jurídicas diversas, com personalidade jurídica, domicílio e existência autônomos;

- m) Isso fica evidente quando se verifica que as empresas brasileiras contratadas para a prestação de serviços técnicos são autorizadas pela Agência Nacional do Petróleo ao exercício de tais atividades com vistas à certificação de conteúdo local. A título de ilustração, veja-se que os serviços técnicos de perfuração prestados pela empresa Brasdril Sociedade de Perfurações Ltda, objeto do Contrato OGXLTD/2008/058, correspondem ao percentual de 100% de conteúdo local, deixando claro que não se trata de empresa de fachada, mas sim de uma empresa realmente existente no Brasil e cujos serviços prestados se valem efetivamente de significativo conteúdo local;
- n) O simples fato de a fornecedora do bem em regime de afretamento e a empresa contratada para prestação de serviço serem integrantes do mesmo grupo econômico não autoriza a desconsideração da sua personalidade jurídica, como se a constituição de um grupo econômico por si só pudesse significar indício de fraude para efeitos tributários;
- o) Essa forma de organização societária possui amparo legal (*holdings*), bem como antecedeu e muito a contratação do afretamento dos bens. Neste caso, é evidente que não se trata de “planejamento tributário” voltado unicamente para fim de recolher menos tributos, mas sim uma contratação com pessoas que integram o mesmo grupo econômico por questões de conveniência empresarial. Contudo, não autoriza supor conluio entre os contratantes e não autoriza desconsideração da personalidade jurídica das empresas, pois cada uma possui autonomia jurídico-administrativa, com capital social, domicílios e CNPJs distintos;
- p) O v. acórdão divergiu da orientação vinculante firmada pela Solução COSIT 225/2014 ao entender que objeto dos contratos de afretamento não poderiam ser considerados como “embarcações”, porque não teriam como finalidade precípua o transporte ou cargas. O texto do art. 2º, V, da Lei 9.537/97, é suficientemente claro no sentido de que se considera como embarcação “*qualquer construção, inclusive as plataformas flutuantes e, quando rebocadas, as fixas*”; ainda no inciso XIV explicita que as “plataformas” mencionadas anteriormente no inciso V consistem na “*instalação ou estrutura, fixa ou flutuante, destinada às atividades direta ou indiretamente relacionadas com a pesquisa, exploração e exploração dos recursos oriundos do leito das águas interiores e seu subsolo ou do mar, inclusive da plataforma continental e seu subsolo*”.
- q) Não é possível extrair da norma outro sentido senão o de que as plataformas flutuantes são enquadradas no conceito de embarcações, para efeitos da Lei;
- r) É nítido que a parte final do referido inciso V não possui cunho restritivo no que tange à finalidade precípua da embarcação, tratando-se apenas de

um acréscimo em referencia à capacidade de transportar. Se de fato existisse tal requisito como condição *sine qua non* para o enquadramento de determinada unidade no conceito de embarcação, certamente seria outra a redação do dispositivo, que não poderia incluir expressamente na sua conceituação as “plataformas flutuantes e, quando rebocadas, as fixas, sob pena de absoluto contrassenso;

- s) Nenhum sentido lógico possível poderia ser extraído de uma norma que, na primeira parte, inclui expressamente as plataformas de exploração de petróleo no conceito de embarcação, mas na parte final as exclui porque não atendem à finalidade de transportar pessoas ou cargas;
- t) O uso de “transportando”, gerúndio do verbo transportar, deixa claro se tratar de uma ação em andamento. A locução adotada “susceptível de se locomover” denota a possibilidade, não a certeza. Portanto, não é necessário que sejam transportadas pessoas ou cargas, mas que pessoas ou cargas sejam passíveis de serem transportadas na água;
- u) Fez destaque no conceito de embarcação disponível no glossário portuário, no Portal Eletrônico “Porto sem Papel” do Governo Federal, em que se percebe que a finalidade precípua de transportar pessoas ou cargas é irrelevante para o conceito de embarcação;
- v) Menciona entendimento já firmado pelo STF (RE 76.133, julgado em 1974) em que se decidiu que a plataforma autoelevatória para perfuração submarina seria embarcação para efeitos de isenção fiscal de IPI, bem como precedente do Superior Tribunal de Justiça, que garantiu a isenção de IPI às plataformas marítimas, reconhecendo que possuem natureza de embarcação (REsp 1.341.007);
- w) Vê se que a norma contida na Lei nº 9.537/97 não buscou restringir o conceito de embarcação, mas sim de ampliá-lo, para incluir tanto as “embarcações mercantes” quanto as “plataformas flutuantes” e quaisquer outras construções suscetíveis de se locomover na água, para os fins de aplicação das normas de tráfego aquaviário;
- x) No âmbito do NESH, as plataformas são espécie do gênero “embarcações”, cuja posição 89.05 também abrange os barcos-faróis, barcos-bombas, dragas, guindastes flutuantes e outras embarcações em que a navegação é acessória da função principal;
- y) Na presente hipótese, os contratos de afretamento objeto da presente autuação cuidam de quatro embarcações, assim denominadas: *Ocean Ambassador*, *Ensco 5002 (Sea Explorer)*, *Ocean Quest* e *Veritas Vantage*. As três primeiras são unidades voltadas à perfuração, pesquisa e exploração de petróleo, e a última é utilizada para o levantamento de dados sísmicos. Todas são registradas perante a Capitania dos Portos, e assim registradas na qualidade de embarcações, sendo classificadas por subtipos (petroleiro, semissubmersível ou de pesquisa);

- z) Se o Fisco entende que o afretamento está incluso no contrato de prestação de serviço, que foi celebrado com PJ brasileira, então caberia, no máximo, a retenção do IRRF pela alíquota de 1,5%;
- aa) Ao exigir o pagamento do IRRF à alíquota de 15%, o auto de infração ainda incorreu em contradição entre os fundamentos adotados pelo Fisco no Termo de Verificação Fiscal e a interpretação e aplicação da legislação pertinente à retenção do IRRF;
- bb) Se no entender do Fisco os valores pagos a título de afretamento em verdade integram o contrato de prestação de serviços técnicos celebrado com empresa brasileira, então é absolutamente indevida a exigência da retenção do IRRF sob a alíquota de 15%, pois tal regra é aplicável apenas na hipótese de contrato com empresa estrangeira, inteiramente diversa daquela sustentada pelo Fisco, de modo que caberia, no máximo, a exigência da retenção do Imposto de Renda pela alíquota de 1,5% na forma do art. 647 do RIR/99.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário em 16.12.2014, alegando, em síntese, que:

- a) A verdade material que se impõe, no desempenho dos contratos, é de que não há afretamento puro e simples. Nos casos examinados, a rescisão do contrato de afretamento acarreta rescisão do contrato de prestação de serviços. Verifica-se, portanto, que os serviços absorvem o afretamento, sendo os serviços atividade fim, para a qual o afretamento é atividade meio;
- b) O relato dos casos concretos, unidade a unidade, traz farta comprovação de que as empresas contratadas pela OGX – estrangeira e nacional – representam um só grupo econômico, detentor tanto do equipamento (sonda, plataforma, navio, etc) como do *know-how* para os serviços de pesquisa e exploração de petróleo/gás no interesse da empresa;
- c) Sobre contrato de afretamento, os incisos I a III do art. 2º da Lei nº 9432/97 define que o afretamento se constitui na colocação de embarcação à disposição de um contratante (afretador). A embarcação pode ser fornecida já acompanhada de tripulação (afretamento por tempo) ou não (afretamento casco nu). No casco nu, o fretador (detentor da embarcação) cede ao afretador a gestão comercial e a náutica. Já no por tempo, o fretador fornece tripulação, mantendo a gestão náutica, cedendo apenas a gestão comercial ao afretador;
- d) O contribuinte defende que houve a contratação de uma empresa para realizar o afretamento das unidades de perfuração e outra empresa foi responsável pelas atividades operacionais (gestão comercial das plataformas). Todavia, essa repartição não existia;

- e) As empresas desempenharam de forma conjunta e solidária as atividades formalmente contratadas de forma segregada, as quais, em verdade, eram indissociáveis;
- f) O serviço de perfuração absorveu o afretamento, visto que a prestação do serviço de perfuração é a atividade-fim, para o qual o afretamento é atividade-meio, sendo impossível cindi-los, como se depreende do exame dos próprios contratos firmados entre o contribuinte e as fretadoras;
- g) Ou seja, a distinção entre a gestão náutica e comercial, que justificaria a existência de contratação de duas empresas distintas para exercer as atividades de afretamento e prestação de serviços, não se aplica ao caso em apreço. Logo, os valores pagos às empresas estrangeiras a título de afretamento correspondem, de fato, à remuneração pela prestação de serviços técnicos e assim devem ser tributados;
- h) Faz análise de alguns contratos identificados pelo nome da plataforma, com o intuito de demonstrar a regularidade da conclusão do Fiscal, apontando que todos os contratos apresentam características em comum que levam às seguintes constatações:
- São sempre contratadas empresas do mesmo grupo econômico para o afretamento e a prestação de serviços;
 - O contrato de afretamento expressamente prevê que serão consideradas contratadas outras empresas do mesmo grupo econômico da pessoa jurídica contratada para o afretamento;
 - Há evidente confusão entre os serviços das contratadas estrangeiras e nacionais, tendo todas empregados e procedimentos em comum que atuam indistintamente em favor da OGX;
 - há possibilidade de resolução de contratos de prestação de serviços em razão de avaria nas unidades “afretadas”;
 - os contratos de afretamento e os de prestação de serviços são sempre assinados na mesma data e com o mesmo prazo.
- i) Marco Aurélio Greco elege a operação entre partes relacionadas como operação preocupante em razão do fato de que nesses casos não se pode ignorar que existem interesses comuns entre as empresas componentes do grupo (princípio *at arm's length* – ações realizadas fora do padrão com que seriam celebradas com terceiros). No caso vertente, a Fiscalização logrou êxito em demonstrar que todas as empresas afretadoras são relacionadas com as prestadoras de serviços.
- j) Ademais, há cláusulas em todos os contratos de afretamento que abrangiam não apenas a afretadora em um dos polos de relação jurídica, mas também suas *joint ventures*, controladas, coligadas e etc (exemplo: cláusula 1.8 do Contrato de Afretamento nº OGXLTD/2008/046;
- k) Ainda, o exame das operações em comento evidencia que a atuação da afretadora e da “prestadora de serviços” se caracterizava pela confusão entre os funcionários da empresa. Em diversos casos, as *invoices* emitidas

por afretadores (DIAMOND) são certificadas por um empregado da prestadora de serviços (BRASDRIL) (fls. 782/785);

- l) Nos contratos de afretamento, constam cláusulas sobre procedimentos para serem adotados pela fretadora na hipótese de dificuldades nos serviços prestados, inclusive de fornecer informações sobre operações da unidade de perfuração e responsabilidade pela salvaguarda do poço. Não deveria ser a a fretadora responsável por deter as informações, desenhos, normas e manuais técnicos relativos à operação e manutenção da Unidade de Perfuração, mas sim a prestadora de serviços de engenharia;
- m) A indicação da prestadora de serviços CGG DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA como suba fretadora no contrato de afretamento firmado entre o recorrente e a empresa VIKING MARITIME, torna manifesta a indistinção de funções realizadas pela fretadora e pela prestadora de serviços;
- n) A extinção do contrato de afretamento importaria a extinção do contrato de prestação de serviços, inclusive se a rescisão contratual fosse motivada pela avaria da unidade. Dita vinculação não existiria do ponto de vista operacional caso se tratasse efetivamente de dois contratos distintos;
- o) Em que pese a recorrente alegar que a execução simultânea dos contratos se deve às exigências da IN RFB nº 844/08, a IN regulamentadora do REPETRO em momento algum diz respeito à contratação separada de duas pessoas jurídicas, uma para o fornecimento de bens e outra para a prestação de serviços;
- p) Se verifica questões das operações invertidas e deslocamento da base tributável para o exterior: a Fiscalização apurou que os contratos de prestação de serviços, a contrário do que se poderia esperar, mostravam valor demasiado inferior àquele atribuído ao afretamento. Essa disparidade encontra explicação no fato de que a fretadora era, de fato, prestadora de serviços relativos à atividade-fim. Ainda, a bipartição dos contratos tinha a finalidade exclusiva de permitir o deslocamento da base tributável para outro ordenamento no contexto do planejamento fiscal abusivo;
- q) O argumento que teria a fiscalização realizado desconsideração de personalidade jurídica não merece prosperar. A análise da fiscalização recaiu sobre as operações realizadas pelas duas empresas e resultou na constatação de confusão entre as operações das empresas nacionais e estrangeiras, evidenciando que inexistiu afretamento autônomo. Ambas empresas prestavam serviços de sondagem, perfuração e exploração dos poços;
- r) A respeito do conceito de embarcações, mantém o entendimento de que a classificação das plataformas como espécies de embarcação é condicionada à finalidade de transportar pessoas ou cargas. Fundamentando nas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado e no Acórdão nº 3403-002.702 do CARF;

- s) O recorrente alega que há contradição na decisão recorrida, pois reconheceu que o suporte afretamento estaria inserido no bojo da prestação de serviços prestador por empresa brasileira, não deveria haver incidência da IRRF à alíquota de 15%. Contudo, em nenhum momento se disse que os serviços formalmente contratados com a fretadora foram efetivamente prestador por empresas brasileiras. Não consta da autuação imputação à empresa brasileira de prestação exclusiva dos serviços. Ademais, mostra-se incontroverso que o pagamento pelos serviços prestados se deu por remessa a empresa não-residente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1 Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

2 Da alegada inexistência de afretamento autônomo

Em apertada síntese, e conforme se observa no relatório acima, a recorrente defende a tese de que os contratos de afretamento das embarcações e os contratos de prestação de serviços são distintos e autônomos, não constituindo um único instrumento negocial.

Em contraponto, o Termo de Verificação Fiscal – TVF partiu do pressuposto de que, examinada a estrutura dos contratos, verifica-se que a sua bipartição em afretamento e prestação de serviços é meramente formal, vez que o fornecimento das unidades é parte integrante e indissociável dos serviços. Mais ainda, afirma que os pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras correspondem, de fato, à remuneração por serviços prestados, mormente porque as unidades de perfuração/sondagem/exploração pertencem à própria empresa contratada para prestá-los, ou à sua controladora estrangeira, seja a título de propriedade ou posse.

Nesse tocante, e a despeito do bem fundamentado recurso, entende-se que tem razão a autoridade autuante, em vista das circunstâncias e das peculiaridades do caso *in concreto*.

Para iniciar o exame da controvérsia, segue abaixo tabela descrevendo o nome das empresas de afretamento e de prestação de serviços e das embarcações utilizadas:

| Nome da Empresa Contratada (Afretamento) | Nome da Embarcação | Nome da Empresa Contratada para Prestação do Serviço |
|--|---------------------------|--|
| Diamond Offshore Netherlands B.V | Ocean Ambassador | Brasdril Sociedade de Perfurações Ltda. |
| Viking Maritime Inc. | Veritas Vantaqe | CGG do Brasil Participações Ltda |
| Caland Boren B V. | Ensco 5002 (Sea Explorer) | Pride do Brasil Serviços De Petróleo Ltda. |
| Diamond Offshore Netherlands B.V. | Ocean Quest | Brasdril Sociedade de Perfurações Ltda. |

Passa-se, assim, ao exame dos contratos relativos a cada uma das embarcações:

2.1 OCEAN AMBASSADOR

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/09/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 0

2/09/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 03/09/2016 por KLEBER FERREIRA

DE ARAUJO

Impresso em 05/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- (i) o contrato de prestação de serviços especifica que a unidade de perfuração é a OCEAN AMBASSADOR;
- (ii) o contrato de afretamento estabelece que a expressão contratada inclui suas sócias ou *joint venturers*, abrangendo suas sociedades subsidiárias e afiliadas, e, ainda, todas e quaisquer sub-contratadas para a execução do contrato;
- (iii) isto é, o contrato de afretamento prevê que as empresas vinculadas à contratada para o afretamento também fazem parte do referido negócio jurídico;
- (iv) o contrato de afretamento tem execução sempre simultânea com o contrato de prestação de serviços, ambos assinados na mesma data, prevendo, ainda, o mesmo prazo;
- (v) ambos os contratos especificam que a empresa tem um compromisso com a Taylor Energy, no Golfo do México, tanto com a embarcação, como também com a equipe de operação.

É de grande relevo observar que:

- (vi) o contrato de prestação de serviços pode ser rescindido, de pleno direito, em razão de dano estrutural ou avaria na unidade de perfuração.

E mais:

- (vii) a alteração do prazo do afretamento, por meio de aditivo, é espelhada por igual alteração no contrato de prestação de serviços, por meio de aditivo, ambos assinados na mesma data;
- (viii) o Sr. Robert G. Blair assina o contrato de afretamento em nome da empresa contratada e fornece seu endereço, em Houston, nos Estados Unidos da América, para receber as notificações e/ou comunicações relativas ao contrato de prestação de serviços;
- (ix) As invoices emitidas pela empresa de afretamento são carimbadas/atestadas por funcionário da empresa prestadora de serviços;
- (x) ambas as empresas são pessoas vinculadas e estão sob o controle societário comum da DIAMOND OFFSHORE DRILLING INC., com sede em Houston, nos Estados Unidos da América, o que confirma tratar-se de um mesmo grupo econômico.

2.2 VERITAS VANTAGE

Segundo o TVF:

- (i) o contrato de afretamento estabelece que a expressão CONTRATADA inclui suas sócias ou *joint venturers*, abrangendo suas sociedades subsidiárias e afiliadas, e, ainda, todas e quaisquer sub-contratadas para a execução do contrato;

(ii) o contrato de prestação de serviços tem como objeto a prestação do serviço de operação da embarcação VERITAS VANTAGE, bem como o processamento dos dados por ela levantados;

(iii) o contrato de afretamento e o contrato de prestação de serviços foram assinados na mesma data e tem o mesmo prazo;

É de grande relevo observar que:

(iv) o contrato de prestação de serviços pode ser rescindido, de pleno direito, em razão de dano estrutural ou avaria na embarcação;

(v) o apêndice I do contrato de afretamento prevê que a empresa de prestação de serviços é a subafretadora da unidade;

E mais:

(vi) ambos os contratos foram prorrogados, por igual tempo, na mesma data;

(vii) o Diretor Geral da empresa de prestação de serviços é o procurador da empresa de afretamento no contrato da unidade;

(viii) as empresas pertencem a um mesmo grupo econômico, tendo ambas como controladora a empresa CGGVeritas SA, sociedade com sede na França.

2.3 ENSCO 5002 (SEA EXPLORER)

O TVF demonstra que:

(i) o contrato de afretamento prevê que as empresas vinculadas à contratada para o afretamento também fazem parte do referido contrato;

(ii) a rescisão do contrato de afretamento é base para a rescisão do contrato de prestação de serviços;

(iii) o Apêndice I de ambos os contratos é relativo às especificações técnicas da unidade em questão;

(iv) as empresas pertencem a um mesmo grupo econômico, tendo ambas como controladora a empresa PRIDE INTERNACIONAL INC., sociedade constituída sob as leis dos Estados Unidos da América.

2.4 OCEAN QUEST

O TVF comprova que:

(i) o contrato de prestação de serviços especifica a unidade em questão;

(ii) o contrato de afretamento prevê que as empresas vinculadas à contratada para o afretamento também fazem parte do referido contrato;

- (iii) o contrato de prestação de serviços pode ser rescindido, de pleno direito, em razão de dano estrutural ou avaria na unidade;
- (iv) o Sr. Robert G. Blair assina o contrato de afretamento em nome da empresa contratada e fornece seu endereço, em Houston, nos Estados Unidos da América, para receber as notificações e/ou comunicações relativas ao contrato de prestação de serviços;
- (v) As invoices emitidas pela empresa de afretamento são carimbadas/atestadas por funcionário da empresa prestadora de serviços;
- (vi) As empresas são vinculadas e estão sob o controle societário comum da DIAMOND OFFSHORE DRILLING INC., com sede na cidade de Houston, nos Estados Unidos da América.

Sendo assim, tem razão a autoridade autuante e a PGFN quando afirmam que, neste caso concreto, os serviços de sondagem/perfuração/exploração absorveram o afretamento. Este se constituiu em mera atividade-meio, como se depreende do exame dos próprios contratos.

Na mesma toada do TVF, entende-se que os pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras corresponderam, de fato, à remuneração por serviços prestados, mormente porque as unidades pertenciam à própria empresa contratada para prestar os serviços, ou à sua controladora estrangeira, seja a título de propriedade ou posse.

O exame das circunstâncias e das peculiaridades do caso concreto permitem concluir que a divisão entre afretamento e prestação de serviços foi meramente formal, sobretudo porque os serviços realmente incluíam as unidades OCEAN AMBASSADOR, ENSCO 5002 (SEA EXPLORER), OCEAN QUEST e VERITAS VANTAGE.

Muito embora se entenda que a destinação da maior parte dos valores para o suposto pagamento do afretamento não constitua, por si só, fato suficiente para ensejar a autuação, mormente pelo provável alto valor patrimonial dos citados ativos, o que justificaria os expressivos valores envolvidos, fato é que a autoridade autuante teve êxito em demonstrar, de forma minuciosa, a existência efetiva de um único negócio jurídico, qual seja: prestação de serviços, cuja execução envolveu, de forma indissociável, o fornecimento das unidades.

O que importa, para o direito tributário, é a realidade dos fatos, e não a aparente realidade resultante dos contratos.

É irrelevante a nomenclatura do instrumento negocial ou a eventual fatura, importando, sim, identificar a verdade material.

O princípio da realidade sobrepõe-se ao aspecto formal, considerados os elementos tributários¹.

Segundo o falecido Professor Geraldo Ataliba, *“a lei atribui a certos fatos a virtude, a potencialidade, a força bastante para determinar o nascimento da obrigação tributária”*². Logo, *“o vínculo obrigacional que corresponde ao conceito de tributo nasce, por força da lei, da ocorrência do fato imponible”*³. E mais:

¹ STF, RE 346084 / PR.

² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 3 ed. São Paulo : Ed. Revista dos Tribunais, 1984, p. 29.

³ ATALIBA, Gerado. *Obra citada*, p. 65. VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 02/09/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 03/09/2016 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO

A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto pessoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico determinado pela lei: criação de uma obrigação jurídica concreta, a cargo de pessoa determinada, num momento preciso⁴.

Para a configuração do fato gerador da obrigação tributária, o direito brasileiro adotou, em regra, o princípio negocial, por força do qual não se exige nenhuma forma específica de sua exteriorização.

Com efeito, e de conformidade com a inexcusável doutrina de Amílcar de Araújo Falcão:

Pode-se, para tal fim, o legislador efetivamente consagrar um de dois princípios ou técnicas: a) o princípio negocial (Geschäftsprinzip), por força do qual o fato gerador é considerado, qualquer que seja a forma de sua exteriorização; b) o princípio documental (Urkunden ou Beurkundungsprinzip), que consiste no acréscimo de um plus à configuração do fato gerador, com a exigência que, além da essencial consistência do fato, ato ou negócio que nele se contém (gestum) – id quod interest – tal fato tenha por forma de exteriorização uma versão documental, um scriptum, um instrumento específico.

A regra é a prevalência do princípio negocial⁵.

Deve ser analisada, portanto, a essência do fato, pois nem mesmo importa a sua forma de exteriorização (princípio negocial ou Geschäftsprinzip), observadas as exceções estabelecidas na própria legislação. Isto é, basta que o fato configure rigorosamente a previsão hipotética da lei.

No caso vertente, a aparente realidade sobrevinda dos contratos não se sobrepõe à efetiva verdade: a existência real de um único negócio jurídico (prestação de serviços), cuja execução envolveu, de forma indissociável, o fornecimento das unidades.

Entre os indícios ilegais de tentativa de economia de tributos, Marco Aurélio Greco pontua o seguinte:

[...] operações que impliquem deslocamento da base tributável para o exterior, pois isto afeta a soberania e a imperatividade da norma tributária⁶;

Ficam afastadas, portanto, as alegações recursais constantes dos itens "a" a "o" do relatório desta decisão, negando-se provimento ao recurso neste ponto.

⁴ ATALIBA, Geraldo. Obra citada, p. 65/66.

⁵ FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 5 ed. revista e atualizada / pelo Prof. Flávio Bauer Novelli; anteriores anotações de atualização, pelo Prof. Geraldo Ataliba. Rio de Janeiro : Forense, 1994, p. 38/39.

⁶ GRECO, Marco Aurélio. Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 7, n. 42, ano 2009. Apud PAULA, Daniel Giotti de. O Dever Geral de Vedação À Elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação Brasileira e do direito comparado. Revista da PGFN. Brasília: PGFN, 2011, p. 187.

Logo, a recorrente estava obrigada a fazer a retenção do IRRF, na dicção dos arts. 682, 685 e 708 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, sendo desnecessário, assim, enfrentar qualquer alegação atinente ao conceito de embarcação.

3 Tese subsidiária: alíquota aplicável

Segundo a recorrente, se o Fisco entende que o afretamento está incluído no contrato de prestação de serviços, que foi celebrado com pessoa jurídica brasileira, então a retenção do IRRF seria de 1,5%. Ou seja, seria indevida a exigência da retenção de 15%, a qual seria aplicável apenas na hipótese de contrato com empresa estrangeira.

Contudo, o TVF não relata que os pagamentos foram realizados em favor das empresas brasileiras, mas sim em favor de empresas situadas no exterior.

Isto é, os valores foram remetidos para pessoas jurídicas com domicílio fora do país, sendo aplicáveis as disposições dos arts. 682, 685 e 708 do RIR, combinadas com a disposição do art. 3º da MP 2.159-70/2001. Veja-se:

RIR:

Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea a);

[...]

Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º):

Art. 708. Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de vinte e cinco por cento, os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, independentemente da forma de pagamento e do local e data em que a operação tenha sido contratada, os serviços executados ou a assistência prestada (Decreto-Lei nº 1.418, de 3 de setembro de 1975, art. 6º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 28, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º).

MP 2.159-70/2001

Art.3º—Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de róalties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

Processo nº 12448.730273/2013-35
Acórdão n.º 2402-005.452

S2-C4T2
Fl. 12

Destarte, nega-se provimento ao recurso neste ponto, mantendo-se a alíquota aplicada pela autoridade autuante.

4 Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos da fundamentação.

(Assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci.