



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

Processo nº 13587.000187/2010-20
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-001.092 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de abril de 2014
Matéria DCOMP - Saldo Negativo - IRPJ
Recorrente ENSCO DO BRASIL PETRÓLEO E GÁS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

SALDO NEGATIVO. COMPENSAÇÃO.

OMISSÃO DE RECEITAS. Não prospera a recomposição do lucro tributável promovida pela autoridade fiscal se não reunidas provas ou indícios suficientes para desconstituir a forma como contratadas as operações analisadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em DAR PROVIMENTO ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora e Presidente em Exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente em exercício), Luiz Tadeu Matosinho Machado, Benedicto Celso Benício Júnior, José Sérgio Gomes, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antonio Lisboa Cardoso.

Relatório

ENSCO DO BRASIL PETRÓLEO E GÁS LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro/RJ – I que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade interposta contra despacho decisório que não homologou compensação com saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2006.

A interessada compensou saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 1.607.748,26 em 31/01/2007, retificando a Declaração de Compensação – DCOMP em 12/12/2008. Em 23/12/2011 foi cientificada do ato de não-homologação, motivado pela recomposição de seu lucro real, com o acréscimo de receitas omitidas no valor de R\$ 491.046.226,52, que reverteram o saldo negativo originalmente apurado para IRPJ devido de R\$ 124.962.649,76.

Tendo em conta procedimento fiscal anterior que resultou em lançamento pertinente aos anos-calendário 2003 e 2004, formalizado nos autos do processo administrativo nº 15521.000335/2008-81, a autoridade fiscal analisou a apuração da contribuinte no ano-calendário 2006 e entendeu presente o mesmo *modus operandi* no registro de receitas decorrente de contratos firmados entre Petróleo Brasileiro S/A - PETROBRAS e o Grupo Pride (Pride Foramer SAS – FORAMER – e a interessada, antes denominada Pride do Brasil Serviços de Petróleo Ltda).

Apurou, inicialmente, que a contribuinte informou pagamentos a beneficiários em DIRF no valor total de R\$ 122.283.434,31, porém declarou receitas recebidas de PETROBRAS no montante de R\$ 72.402.311,26, precisando socorrer-se de recursos de suas coligadas no exterior para fazer jus aos seus compromissos. Tais ingressos se verificaram a título de receita de exportação e reembolso de despesas.

A interessada foi contratada por PETROBRAS para prestação de serviços, bem como figurou como interveniente em contratos de afretamento de embarcações, vinculados aos de serviços, firmados entre empresa estrangeira ligada e PETROBRAS. Anotando inexistir qualquer determinação de que os serviços fossem, necessariamente, divididos entre duas empresas ligadas, e frente às cláusulas que vinculavam ambas empresas como solidariamente responsáveis pelas obrigações, a autoridade fiscal destacou que: 1) ambas empresas eram *remuneradas exatamente pelas mesmas horas demandadas nas atividades executadas em conjunto* sendo 90% da remuneração destinada ao afretamento e 10% aos serviços prestados; 2) a remuneração de afretamento, na prática comercial, independe das horas efetivamente trabalhadas; 3) a interessada realizou admissões temporárias das plataformas disponibilizadas por FORAMER à PETROBRAS nos contratos de afretamento; 4) os valores pagos a título de afretamento superavam o valor de mercado das plataformas, chegando a representar cinco vezes seu valor. Concluiu, assim, que:

Valendo-se de afirmação do filósofo Alemão Immanuel Kant, segundo a qual o bom argumento sobrevive ao exagero, testa-se o seguinte: em termos tributários, seria normal e lícito que a empresa contratada, situada no Brasil, pudesse pactuar o preço de R\$ 1,00 com a PETROBRAS, e todo o valor restante seguisse para a

controladora, no exterior, retornando somente a medida exata de recursos para sobrevivência da empresa controlada? Não fica claro assim, que o subfaturamento dos serviços prestados pela controlada, além de não refletir a realidade permite volumosa evasão fiscal? Poderia uma empresa operar nessas condições sem qualquer ofensa ao direito tributário brasileiro?

Em razão das respostas e essas perguntas, convencemo-nos de que tal artifício é espécie de simulação. Admitir que tal procedimento configure planejamento tributário lícito seria possibilitar que qualquer empresa se evadisse do pagamento de tributos, bastando pra isso estabelecer coligada no exterior que fosse parte no contrato de afretamento celebrado com a PETROBRAS, recebendo lá fora quase a totalidade dos valores decorrentes de contratos bipartidos, e, periodicamente reingressando em favor da coligada sediada no Brasil os valores que em realidade já deveriam ter sido registrados como ativos desta última, quando indevidamente compuseram os pagamentos à coligada no exterior. Quanto ao fato de que a própria PETROBRAS estabelece os percentuais entre os contratos, descabe proveito em favor da contestação da obrigação tributária. O fato gerador, percepção de receita e renda, ocorreu, e, não obstante o que preconizavam os contratos, deveria o sujeito passivo, controlada, oferecer à tributação as verdadeiras bases de cálculo, antecipando-se à ação fiscal, como determina o Art. 118, I, da Lei nº 5.172/66 (Código Tributário Nacional — CTN):

“Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II – dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”.

Ou seja, sabendo o contribuinte da distorção financeira dos contratos, deveria por obrigação legal reconhecer como suas as receitas pela prestação de serviços à PETROBRAS contidas nos pagamentos feitos por esta última à controladora no exterior, afastando assim qualquer penalidade tributária, e promovendo o correto tratamento tributário adequado à prestação dos serviços que executa em favor da PETROBRAS, à bordo de navios-sonda, plataformas e embarcações.

Nosso entendimento é no sentido de que a PRIDE DO BRASIL LTDA seria um braço no Brasil do Grupo PRIDE, do qual pertence PRIDE FORAMER SAS, sendo que o que de fato existiria seria um único contrato de prestação de serviços celebrado entre Grupo PRIDE e a PETROBRAS.

Reportou-se a manifestação do Superior Tribunal de Justiça acerca da incidência de ISS, no qual foi firmado que no caso de afretamento por tempo, em razão da *dificuldade de distinguir, para fins de incidência de ISS, as parcelas correspondentes à locação do bem e à prestação de serviço*, não seria possível o desmembramento de contratos complexos para efeitos fiscais.

Abordou, ainda, o contrato firmado entre *Pride Foramer SAS & Pride Brasil*, em razão do qual a interessada recebeu, a título de receita de exportação, a remuneração por *gastos necessários para manter as plataformas de PRIDE FORAMER*, correspondentes a honorários equivalentes ao somatório dos custos diretos com 30% de margem, despesas com sub contratação de terceiros, despesas e gastos de capital, e outras despesas necessárias. Observou que no lançamento anterior foram apuradas receitas omitidas correspondentes a custos incorridos no interesse da empresa estrangeira, e que ensejaram registros a título de reembolso e não de receitas de exportação. Destacou, ainda, a existência de cláusulas contratuais que impediam a cessão ou transferência do contrato pela interessada.

Indicou, por fim, os contratos de câmbio referentes a reembolso de despesas, registrados no ano-calendário 2006, no valor total de R\$ 44.168.448,55, defendendo que, por objetivarem *o reembolso das despesas da Interessada com a manutenção das embarcações da sua coligada estrangeira* seu valor deve ser computado *na apuração do lucro operacional, conforme determina o artigo 392 do Decreto nº 3.000/99 (RIR), sem prejuízo das demais rubricas enviadas ao exterior a título de afretamento, mas que guardam pertinência com a prestação de serviços*. Acrescenta argumentos acerca da incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre tais receitas.

Para apurar a repercussão de tais constatações na apuração do IRPJ devido no ano-calendário 2006, a autoridade fiscal registrou que *o contribuinte no ano-calendário 2006 recebeu receita de prestação de serviços para a PETROBRAS no montante de R\$ 72.402.311,26. Considerando que os contratos firmados pela empresa brasileira representam 10% do total prestação dos serviços em favor da PETROBRAS, à bordo de navios-sonda, plataformas e embarcações, conclui-se que este total de receitas no ano-calendário 2006 – sendo artificialmente dividido em dois contratos – é de R\$ 724.023.112,00*. A omissão de receitas originalmente de R\$ 651.620.800,80 deveria ser reduzida pelas receitas de exportação computadas na DIPJ (R\$ 116.406.125,73) e pelos reembolsos antes mencionados (R\$ 44.168.448,55), revelando o incremento, ao lucro real, de R\$ 491.046.226,52, e a conseqüente conversão do saldo negativo para IRPJ a pagar no ano-calendário 2006, ensejando a não homologação das compensações promovidas com o primeiro.

Manifestando sua inconformidade, a interessada observou que as infrações constatadas nos anos-calendário 2003 e 2004 ainda estão em discussão no CARF, revelando-se mera presunção a afirmação fiscal de que o mesmo *modus operandi* teria se verificado no ano-calendário 2006. Acrescentou que foram firmados aditivos e novos contratos comerciais com objetos diversos e com outras empresas não vinculadas, e que as informações em DIPJ refletem estas operações. Disse que os pagamentos de R\$ 122.283.434,31 foram pagos em razão de contratação própria ou por conta e ordem de FORAMER, e que as receitas de exportação decorrem de contrato legal e válido.

Observou que não houve lançamento de omissão de receitas no ano-calendário 2006 para se cogitar de incerteza e iliquidez do saldo negativo; que a argumentação fiscal ofende o princípio da liberdade contratual e não encontra respaldo na realidade fática envolvida; que foi criada de forma legítima para execução dos serviços de perfuração de poços de petróleo, distintos do contrato de afretamento; que a PETROBRAS, e o Governo Federal por meio do controle que sobre ela exerce, corroboram a legalidade desta estrutura contratual; que a solidariedade é uma garantia à PETROBRAS e não implica ilegalidade ou simulação; que a remuneração do afretamento observa os padrões de mercado e que as alegações apresentadas na decisão são meras presunções; os serviços indissociáveis do afretamento, na concepção do Superior Tribunal de Justiça, são distintos daqueles previstos no contrato de perfuração; as atividades contratadas são independentes entre si e não se confirma a alegada simulação; como a FORAMER não dispõe de pessoal próprio no Brasil, firma contrato de prestação de serviços com a interessada para remunerar-lhe o apoio logístico necessário para as plataformas fretadas, inclusive com previsão de margens de lucros sobre os gastos; a menção da autoridade fiscal à impossibilidade de cessão não está justificada; que há previsão contratual para os reembolsos recebidos, e que estes decorrem de gastos assumidos por conta e ordem de terceiros.

Defende que a construção erigida pela autoridade fiscal desconsidera todos os contratos legais e idôneos celebrados com a PETROBRAS, no interesse desta e, obviamente, do Governo Federal, violando diversos princípios de nosso ordenamento, dentre os quais o da livre iniciativa e da legalidade. Requer, assim, a homologação das compensações.

A Turma julgadora rejeitou estes argumentos aduzindo que:

- *A autoridade tributária pode analisar qualquer item da DIPJ que julgar relevante para avaliar a certeza e liquidez do crédito, portanto, não há qualquer ilegalidade ou ilegitimidade na análise das receitas do contribuinte. E, constatada omissão de receitas, é desnecessário lançamento de ofício para redução do saldo negativo;*
- *Os contratos firmados entre as empresas ligadas e a PETROBRAS evidenciam que eles continuavam em vigor no ano-calendário 2006, e a interessada não nega a adoção da mesma prática antes constatada nos anos-calendário 2003 e 2004. A presunção apontada, assim, está apoiada em fatos e tem como consequência incerteza do crédito;*
- *Na verdade, a PRIDE FORAMER constituiu uma empresa no BRASIL para prestar todos os serviços contratados com a PETROBRÁS, mas através de artifícios contratuais, consegue que praticamente todos os custos e despesas sejam contabilizados na empresa sediada no país, entretanto, com relação as receitas a situação se inverte, tendo grande parte das receitas sido destinado ao exterior sem pagamento de tributos no BRASIL, até porque o art.1º, inciso I da Lei 9481/97 prevê alíquota zero para o IRRF na hipótese de afretamento de embarcações marítimas estrangeiras.*
- *Ademais, os valores que a interessada recebe da PRIDE FORAMER são contabilizados como reembolso de despesas de forma a fugir da tributação. De outro lado, a DIRF apresentada pela PETROBRAS evidencia rendimentos pagos à interessada identificados por códigos de receita que denotam atividades que foram objeto do contrato entre a PETROBRAS e a FORAMER. Por sua vez, quando uma empresa presta serviços a alguém, cobrando pelo mesmo, recebe receita de prestação de serviços e não reembolso de despesas. E a omissão desta receita altera o lucro e o saldo negativo de IRPJ.*
- *A previsão contratual de reembolso objetivou apenas beneficiar a controladora, e os honorários aplicados sobre os custos diretos tem o objetivo apenas de mascarar a verdadeira intenção dos contratos, ou seja somente uma parte do valor da receita obtida junto a PRIDE FORAMER foi tributada;*
- *O fato de a União participar da maior parte do capital social da PETROBRAS não indica que as decisões desta empresa sejam do governo. O interesse é privado, mas não pode implicar artifícios que resultem em diminuição de pagamento de tributos. Ademais, não cabe à PETROBRÁS fazer qualquer análise relativa ao pagamento de tributos.*
- *Também não há como se levar em consideração a afirmação da interessada de que é uma mandatária da PRIDE FORAMER agindo por conta e ordem desta. O contrato de mandato, nos termos do art. 653 do novo diploma, opera-se quando alguém recebe de outrem poderes para, em seu nome (do mandante), praticar atos ou administrar interesses, tendo a procuração o*

instrumento do mandato. No caso em comento, todas as despesas assumidas pela recorrente o foram sempre em nome próprio, não se identificando nos autos uma única nota fiscal que tenha sido faturada em nome da Pride Foramer SAS. Não há qualquer instrumento de mandato anexo aos autos, ademais está perfeitamente caracterizada a percepção de receitas pela interessada através da prestação de serviços.

Cientificada da decisão de primeira instância em 12/06/2013, em razão do decurso do prazo de 15 (quinze) dias a partir da disponibilização da decisão em sua caixa postal eletrônica (fl. 2821), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 03/07/2013 (fls. 2822/2847).

Inicialmente relata que *tem por objeto a prestação de serviços relacionados à perfuração de poços de petróleo e gás natural na plataforma continental brasileira, dentre outras atividades, dentre as quais a prestação de serviços de apoio ao afretamento de sondas ou plataformas de perfuração de poços de petróleo, em suporte aos contratos firmados entre a PRIDE FORAMER SAS ("FORAMER") e a Petróleo Brasileiro S.A. – Petrobras (PETROBRAS).*

Assevera que a não-homologação da compensação declarada foi justificada na existência de lançamento anterior, que evidenciaria como irregular a estrutura negocial adotada pela contribuinte, consistente em *segregação "artificial da prestação de serviços de perfuração e de afretamento entre a RECORRENTE e sua controladora ("Pride Foramer"), respectivamente*, ensejando a remessa da maior parte dos valores recebidos para o exterior, sem incidência de IRRF, ao passo que a recorrente contabilizava os custos dos serviços prestados à PETROBRAS, experimentando sucessivos prejuízos fiscais. A interessada, assim, é acusada de planejamento tributário ilícito e de prática de simulação, além de se afirmar que os reembolsos percebidos seriam receitas de prestação de serviços.

Inconformada com a decisão de 1ª instância que rejeitou *os sólidos argumentos lançados* em sua defesa, a recorrente traça *breves comentários acerca do modelo negocial adotado ao afretamento de embarcações e prestação de serviços à PETROBRAS*, reportando-se ao regime de admissão temporária que permite a empresas habilitadas no REPETRO importar com suspensão de tributos embarcações e demais equipamentos utilizados para extrair e processar petróleo e gás natural. Aduz que a PETROBRAS afreta as embarcações/plataformas de sociedades estrangeiras, mas exige que estas constituam uma subsidiária em território nacional, com vistas a usufruir das benesses do REPETRO e para exercício em menor tempo de atividades não compreendidas no âmbito do contrato de afretamento, mas essenciais à exploração/extração de petróleo e gás natural.

Afirma, assim, que o modelo adotado *tem por único e exclusivo motivo permitir que o "negócio" aconteça* e que sem ele a recorrente não precisaria existir. Indica a existência de contrato de afretamento entre sua controladora e a PETROBRAS (o qual não representa mero aluguel de embarcação, mas também dos *"instrumentos" necessários à sua perfeita utilização*"); de contrato de prestação de serviços entre a PETROBRAS e a recorrente abarcando *atividades não compreendidas no contrato de afretamento, e que cuja execução necessitam de "presença física" próxima ao local em que a plataforma se encontra ancorada*, as quais não se confundem com as previstas no contrato de afretamento e são tratadas como receitas locais, tributadas; e de contrato de prestação de serviços logísticos e de apoio relacionados com a embarcação afretada, firmado entre FORAMER e a recorrente.

Enfatiza *que os referidos contratos foram celebrados por partes distintas, tendo objetos diversos, e em condições de livre mercado*, objetivando atender aos requisitos do REPETRO e atender às necessidades da PETROBRAS. Acrescenta que este modelo seria adotado por todas as sociedades estrangeiras que afretam embarcações/plataformas à PETROBRAS, representando imposição esta principal contratante e a aquiescência do Governo Federal, o qual, assim, figura como *o grande responsável pelo suposto inadimplemento/evasão*.

Defende que o lançamento tributário deve observar o art. 142 do CTN, bem como o art. 9º do Decreto nº 70.235/72 que impõe a sua formalização por meio de auto de infração ou notificação de lançamento, distintos do despacho decisório aqui exarado. Sendo o IRPJ e a CSLL tributos sujeitos a lançamento por homologação, sua modificação depende da efetivação de um novo lançamento, por meio de auto de infração. Cita julgado administrativo neste sentido e pede, subsidiariamente, que *seja declarada indevida a pretensão creditícia fazendária materializada nesse ato administrativo*.

Discorda da acusação de simulação, que teria convertido em apenas um os três contratos antes mencionados, e afirma absurda a cogitação de que a PETROBRAS teria interesse nesta estrutura, pois isto justificaria sua cumplicidade e responsabilidade solidária pelo débito que deveria ter sido lançado por meio de auto de infração. Destaca que não está justificado *porque a receita decorrente do “aluguel” de uma embarcação/plataforma deveria ser atribuída a empresa que não detém a propriedade do bem locado*, e reafirma que não faz parte do contrato de afretamento, o qual *materializa o epicentro* de todo esse modelo. E, neste sentido, defende que seria ele a atrair os demais, *devendo toda a receita relacionada ao modus operandi ser atribuída à FORAMER*. Ressalta, porém, que aceita esta situação apenas como hipótese.

A fraude, porém, é afastada *quando se aceita que tal estrutura decorreu de imposição mercadológica/regulatória*. E argumenta que *como é notório, a verificação de que determinada operação foi realizada em condições de livre comércio decorre da comparação com operações análogas/semelhantes*. Cita o art. 177, inciso I, §1º da Constituição Federal; afirma complexa a abertura de filial da FORAMER em território brasileiro; e reporta-se aos efeitos dos custos incorridos no exterior em moeda estrangeira.

Defende não estar presente qualquer das hipóteses de simulação estabelecidas no art. 167 do Código Civil, e observa que o agente fazendário *questiona, no máximo, a proporcionalização dos valores que deveriam ser alocados a cada contrato*, e de forma absurda atribui toda a receita à recorrente. Cita doutrina e jurisprudência acerca da caracterização de simulação, e conclui que *como todos os contratos celebrados pela RECORRENTE foram fruto da real intenção da mesma*, deve ser afastada a acusação fiscal e homologada a compensação.

Acrescenta que apurou lucro no ano-calendário 2006, não se verificando a acusação fiscal de que o *suposto modus operandi* adotado pela recorrente teria ensejado consecutivos prejuízos. A desconstituição deste fato afastaria a presunção erigida pelo agente fiscal.

Observa que o contrato de prestação de serviços firmado entre ela e sua controladora foi alterado em 01/07/2005, especialmente no que tange aos *itens 1.02 e 2.02 referentes a pagamentos a PRESTADORA pela TOMADORA, honorários e custos*, ensejando *alteração na forma de contabilização de grande parte das despesas incorridas*

comparativamente à realizada nos anos-calendário de 2003 e 2004, a impedir qualquer extensão da fundamentação exposta no lançamento anterior.

Contesta a discricionariedade da autoridade fiscal na análise da compensação, defendendo que o poder conferido pela legislação é vinculado, consoante doutrina que cita, e discordando do *critério de julgamento utilizado pela DRJ/RJ1*.

Afirma a *desvinculação do presente processo com os autos de infração relativos aos anos-calendário de 2003 e 2004*, e argumenta que *ao vincular o presente caso a auto de infração lavrado no passado, o agente fazendário acaba por acatar entendimento não certo*, vez que ainda não julgado definitivamente, tomando-o como *perfeito, correto e inquestionável*, em evidente *presunção absoluta*, com ofensa aos princípios da legalidade e da moralidade. Cita doutrina acerca do ônus da prova imposto ao Fisco, e transcreve ementas de julgados administrativos para concluir que tal entendimento objetiva *garantir que o resultado de um processo administrativo tributário reflita a realidade*, e possa resultar em um título executivo.

Pede, assim, a reforma integral da decisão recorrida.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O saldo negativo de IRPJ apurado pela interessada no ano-calendário 2006 foi infirmado em razão da recomposição de seu lucro pela autoridade fiscal, sob o entendimento de que as receitas auferidas no período em razão de serviços prestados à Petróleo Brasileiro S/A - PETROBRAS não representariam apenas R\$ 72.402.311,26, mas sim R\$ 724.023.112,00. Da omissão apurada de R\$ 651.620.800,80 foram descontadas receitas de exportação e reembolsos declarados pela interessada, ensejando o aumento do lucro real em R\$ 491.046.226,52.

A autoridade fiscal não indica qual documento suportaria sua conclusão de que as receitas decorrentes de todos os serviços prestados à PETROBRAS totalizariam R\$ 724.023.112,00. Infere-se, de sua exposição, que este valor foi apurado ante a constatação de que as receitas de prestação de serviços declaradas pela interessada, no montante de R\$ 72.402.311,26, corresponderiam a 10% do total dos contratos firmados por esta e por Pride Foramer SAS – FORAMER.

O exame dos contratos juntados aos autos não permite identificar referido montante relativamente ao período fiscalizado, pois:

- Os contratos de afretamento nº 187.2.008.01-2 e de prestação de serviços nº 187.2.009.01-5, firmados em 22/01/2001 entre PETROBRAS e FORAMER e entre PETROBRAS e a interessada, embora apresentem o mesmo prazo de vigência, têm seu valor estipulado de forma variável, e inclusive dependente da medição dos serviços executados. O valor total de cada contrato, por sua vez, não evidencia a relação percentual utilizada pela Fiscalização, pois o contrato de afretamento traz o total estimado de R\$ 461.391.970,00 e o de prestação de serviços o montante de R\$ 49.912.432,00. O ingresso da interessada como interveniente no contrato de afretamento somente se verifica posteriormente, em 27/04/2001, e em 07/08/2001 FORAMER lhe cede a contratação de prestação de serviços inicialmente firmada entre ela e PETROBRAS. Em 09/06/2005 os contratos são prorrogados e seus valores estimados elevados em US\$ 103.510.350,00 (sem conversão em reais) no que tange ao afretamento e em R\$ 22.222.522,00 quanto à prestação de serviços (fls. 249/488 e 489/732);
- Os contratos de afretamento nº 187.2.010.01-6 e de prestação de serviços nº 187.2.011.01-9, firmados em 22/01/2001 entre PETROBRAS e FORAMER e entre PETROBRAS e a interessada, embora apresentem o mesmo prazo de vigência, têm seu valor estipulado de forma variável, e inclusive dependente da medição dos serviços executados. O valor total de cada contrato, por sua vez, não evidencia a relação percentual utilizada pela Fiscalização, pois o

contrato de afretamento traz o total estimado de R\$ 461.391.970,00 e o de prestação de serviços o montante de R\$ 49.912.432,00. O ingresso da interessada como interveniente nesta contratação somente se verifica posteriormente, em 27/04/2001 e em 07/08/2001 FORAMER lhe cede a contratação de prestação de serviços inicialmente firmada entre ela e PETRORAS. Em 09/06/2005 os contratos são prorrogados e seus valores estimados elevados em US\$ 103.510.350,00 (sem conversão em reais) no que tange ao afretamento e em R\$ 22.222.522,00 quanto à prestação de serviços (fls. 1134/1376 e 1377/1626);

- Os contratos de afretamento nº 2050.0011676.05-2 e de prestação de serviços nº 2050.0011671.05-2, firmados em 10/07/2005 entre PETROBRAS e FORAMER e entre PETROBRAS e a interessada, embora apresentem o mesmo prazo de vigência, têm seu valor estipulado em razão de taxas por dia de afretamento, acrescidas de bônus por desempenho global, e afetadas por incidentes na execução, ao passo que a prestação de serviços é remunerada por algumas taxas semelhantes, mas considerando também outras variáveis, conforme os Anexos 3 de cada contrato. O valor total de cada contrato, por sua vez, não evidencia a relação percentual utilizada pela Fiscalização, pois o contrato de afretamento traz o total estimado de R\$ 720.798.566,00 e o de prestação de serviços o montante de R\$ 79.079.863,00 (fls. 733/982 e 983/1133); e
- Os contratos de afretamento nº 2050.0011673.05-2 e de prestação de serviços nº 2050.0011670.05-2, firmados em 10/07/2005 entre PETROBRAS e FORAMER e entre PETROBRAS e a interessada, embora apresentem o mesmo prazo de vigência, têm seu valor estipulado em razão de taxas por dia de afretamento, acrescidas de bônus por desempenho global, e afetadas por incidentes na execução, ao passo que a prestação de serviços é remunerada por algumas taxas semelhantes, mas considerando também outras variáveis, conforme os Anexos 3 de cada contrato. O valor total de cada contrato, por sua vez, não evidencia a relação percentual utilizada pela Fiscalização, pois o contrato de afretamento traz o total estimado de R\$ 715.610.166,00 e o de prestação de serviços o montante de R\$ 79.079.863,00 (fls. 1627/1872 e 1873/2019).

Às fls. 2020/2245 consta contrato de afretamento nº 101.2.016.96-0 firmado pela PETROBRAS com outra empresa, e cedido à FORAMER em 01/10/2002, ao passo que o correlato contrato de prestação de serviços (nº 101.2.017.96-3) firmado com outra empresa foi cedido à interessada em 20/09/2001 (fls. 2246/2423). Por fim, às fls. 2424/2442 foi juntado o contrato firmado entre FORAMER e a interessada, incumbindo a esta última *todos os atos, obrigações e funções necessárias para a logística das operações das embarcações* da tomadora, objeto de contratos no Brasil.

É possível que os percentuais aplicados pela autoridade fiscal tenham respaldo nas considerações apresentadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional, em contrarrazões ao recurso voluntário interposto pela contribuinte nos autos do processo

administrativo nº 15521.000335/2008-81. O despacho decisório apresenta reprodução do seguinte excerto daquela manifestação fazendária:

Na fase de elaboração do contrato de prestação de serviços que interessam à Petrobrás, foram feitos, então, dois contratos distintos, um com a empresa estrangeira Pride Foramer SAS, específico para o afretamento de embarcações, e outro com a controlada brasileira Pride do Brasil, relativo ao serviço de perfuração, que alcançava efetivamente a prestação de todos os serviços de que necessitava a Petrobrás.

Consoante narrado no TVF, o contrato de afretamento envolvia grandes valores, em torno de 90% da soma dos dois contratos, enquanto o contrato firmado com a empresa controlada sediada no Brasil previa pagamentos da ordem de 10% da soma dos dois contratos. Assim, uma mesma prestação de serviços acabou sendo seccionada em duas, com o propósito de escoamento para o exterior da maior parte dos valores envolvidos, já que dessa maneira era possível enquadrar quase que a totalidade do valor sob o alcance de alíquota zero que obsta a retenção na fonte para afretamento de embarcações (art. 1º, I, da Lei 9.481/97).

Ainda de acordo com a Fiscalização, apesar de os contratos firmados com Petrobrás preverem que 90% dos pagamentos efetuados iriam para a empresa estrangeira (Pride Foramer SAS) pelo afretamento de suas plataformas, a controlada brasileira (Pride do Brasil) prestou a quase totalidade dos serviços contratados, inclusive a administração das plataformas.

*A Pride do Brasil, por força do contrato de prestação de serviços celebrados com a Pride Foramer SAS arcava **efetivamente com os custos tanto dos contratos de afretamento (que tinham como partes a Petrobrás e a Pride Foramer), quanto dos contratos de perfuração. A Pride do Brasil arcava, assim, com custos e despesas, incluindo os de responsabilidade contratual da empresa estrangeira, sem possuir uma receita correspondente, o que fez com que apurasse prejuízos consecutivos.***

Após analisar os contratos celebrados pela recorrente e pela empresa estrangeira com a Petrobrás, bem como o contrato de prestação de serviços avençado entre as coligadas, a Fiscalização constatou que não haveria que se falar em reembolso de despesas, mas em verdadeira auferição de receitas por parte da Pride do Brasil, que, contudo, foram omitidas de sua contabilidade." (destaques do despacho decisório)

Assim, os percentuais de 90% e 10% são referidos de forma aproximada, em razão das análises fiscais decorrentes de procedimento anterior, o qual, por sua vez, não resultou na imputação à interessada da totalidade dos valores que poderiam ter sido recebidos em razão dos contratos firmados com a PETROBRAS.

De fato, o Termo de Verificação Fiscal lavrado nos autos do processo administrativo nº 15521.000335/2008-81, em sua introdução, aponta os recorrentes prejuízos verificados pelas empresas sediadas no Brasil atuando nestas contratações com a PETROBRAS, e descreve o seguinte contexto que ensejaria *atribuição forçada de prejuízos a empresa sediada no Brasil, contra resultados positivos auferidos por empresa ligada no exterior:*

a) Há o interesse de empresa estrangeira em prestar serviços de prospecção, perfuração, avaliação, completação e "workover", para a PETROBRAS, em território Brasileiro; b) É criada uma empresa no Brasil cujo controle acionário ou de cotas pertence à empresa estrangeira; c) Na fase de elaboração do contrato de

prestação dos serviços que interessam à PETROBRAS, são feitos dois contratos distintos, um com a empresa estrangeira, controladora, específico para o afretamento de embarcações, e outro com a empresa criada no Brasil, controlada, e que alcança efetivamente a prestação dos serviços de que necessita a PETROBRAS, excetuado o afretamento; d) O contrato de afretamento envolve os grandes valores, em torno de 90% da soma dos dois contratos firmados em conformidade com o item "c", anterior, enquanto o contrato firmado com a empresa sediada no Brasil, controlada, prevê pagamentos da ordem de 10% da soma dos dois contratos; e) Assim, uma mesma prestação de serviços é seccionada em duas com o propósito de escoamento para o exterior da maior parte dos valores envolvidos, já que dessa maneira é possível enquadrar quase que a totalidade do valor (soma dos valores dos contratos com a controladora e com a controlada) sob o alcance de alíquota zero que obsta a retenção na fonte para afretamento de embarcações (Lei n.º 9.481/97, art. 1.º, inciso I); f) Como a título de custo para a PETROBRAS importa o valor global dos serviços e a sua efetiva execução, sendo indiferente como será registrado na contabilidade das contratadas os lucros ou prejuízos, esta não interfere nem apresenta obstáculos, ao que tudo indica, à formatação contratual dupla citada no item "c"; g) A empresa controladora (estrangeira), proprietária da plataforma, deve manter tanto a Unidade (plataforma) como seus pertences em perfeitas condições de funcionamento, durante a vigência do contrato de afretamento, arcando assim com todos os custos e despesas necessários. Já a empresa controlada, sediada no Brasil, tem a obrigação de prestar os serviços de perfuração, avaliação, completação e/ou "workover" de poços de petróleo e/ou gás na Unidade afretada, responsabilizando-se, basicamente, com os padrões internacionais de segurança e despesas de pessoal. No caso de fornecimento de materiais e contratação de serviços de terceiros, deve haver solicitação e prévia aprovação pela PETROBRAS, que ainda irá reembolsá-la; h) Mas o que efetivamente ocorre e que a empresa controlada, sediada no Brasil, arca com todos os custos e despesas, incluindo os de responsabilidade contratual da empresa estrangeira, sua controladora. Sem que isso seja, financeiramente, possível, a empresa estrangeira remete grandes quantias em dinheiro, ou a título de empréstimos ou a título de reembolso, para que suas controladas possam arcar com tal dispêndio; i) Dessa forma, fecha-se o ciclo, onde a PETROBRAS remete ao exterior grandes quantias em dinheiro, sem IRRF, referente ao afretamento da plataforma, conforme informado no item "e" e a menor parte do negócio ou da triangulação comercial e paga à empresa sediada no Brasil, que só apura prejuízos consecutivos.

Todavia, o procedimento fiscal lá desenvolvido objetivou determinar as receitas efetivamente auferidas pela empresa brasileira a partir das disposições contratuais estipuladas entre ela e FORAMER, apurando os custos incorridos no interesse da empresa estrangeira, mas não faturados pela contratada, porque interpretados como sujeitos a reembolso, e não representativos de receita de exportação. Ao final, além das receitas desta natureza consideradas omitidas, também foram glosados custos dissociados da devida comprovação.

Em consulta aos demais processos administrativos formalizados contra a interessada, constata-se que no ano-calendário 2006 não foram lançados os tributos que incidiriam sobre o lucro evidenciado no despacho decisório. Observa-se, porém, que no ano-calendário 2007 foram formalizadas exigências de IRPJ e reflexos (processo administrativo nº 19395.720141/2012-26) tendo por objeto, apenas, o contrato de prestação de serviços firmado entre a interessada e FORAMER. A acusação fiscal, à semelhança do que verificado nos anos-calendário 2003 e 2004, limitou-se a descaracterizar as verbas classificadas como reembolso, para associá-las à intermediação de serviços na plataforma de responsabilidade de FORAMER,

e a partir delas determinar os honorários que, por disposição contratual, deveriam ter sido reconhecidos como receita pela interessada.

Assim, ao contrário da conclusão fiscal exteriorizada nestes autos, os procedimentos fiscais desenvolvidos relativamente aos anos-calendário 2003, 2004 e 2007 não imputaram à interessada as receitas que teriam sido auferidos por FORAMER em razão dos contratos de afretamento firmados com a PETROBRAS.

Não sendo possível colher conclusões naqueles autos para corroborar a conclusão fiscal nestes autos, importa avaliar, então, quais outros aspectos sustentam a acusação de omissão de receitas no ano-calendário 2006.

A autoridade fiscal observa que todas as receitas de exportação de serviço declaradas pela interessada são resultantes de serviços prestados a FORAMER, no valor total de R\$ 116.406.125,73. Acrescenta, ainda, que em DIRF a interessada informou ter desembolsado o montante de R\$ 122.283.434,31 em favor de 1.171 beneficiários, retendo imposto no total de R\$ 9.904.818,65. Por sua vez, a receita de serviços prestados à PETROBRAS representou R\$ 72.402.311,26, o que exigiu repasses de suas coligadas no exterior, os quais ingressaram a título de “receita de exportação” e “reembolso de despesas”.

Como se vê, a soma das receitas de exportação com as receitas de prestação de serviços à PETROBRAS é significativamente superior ao montante de rendimentos pagos a terceiros e sujeitos a retenção de imposto de renda na fonte, e, por sua vez, as receitas de exportação decorrem do contrato juntado às fls. 2424/2442, incumbindo-lhe *todos os atos, obrigações e funções necessárias para a logística das operações das embarcações* de FORAMER, objeto de contratos no Brasil. Logo, a comparação de valores apresentada pela autoridade fiscal é insuficiente para desqualificar as operações na forma em que expostas nos contratos.

Prosseguindo, a autoridade fiscal aborda os contratos de afretamento e de prestação de serviços, anotando que eles decorrem de negociação direta por impossibilidade de a PETROBRAS *encontrar condições negociais ou preços satisfatórios após análise de propostas*. E assevera inexistir *imposição de haver dois contratos com empresas distintas, uma estrangeira e outra brasileira, ligadas ao mesmo grupo*.

Neste ponto, a recorrente assevera que a PETROBRAS impõe à sociedade estrangeira a constituição de uma subsidiária em território nacional, com vistas a usufruir do regime de admissão temporária que permite a empresas habilitadas no REPETRO importar com suspensão de tributos embarcações e demais equipamentos utilizados para extrair e processar petróleo e gás natural.

O art. 79 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu que *os bens admitidos temporariamente no País, para utilização econômica, ficam sujeitos ao pagamento dos impostos incidentes na importação proporcionalmente ao tempo de sua permanência em território nacional, nos termos e condições estabelecidos em regulamento*, mas permitiu em seu parágrafo único que o Poder Executivo excepcionasse, *em caráter temporário, a aplicação do disposto neste artigo em relação a determinados bens*. Neste sentido, foi editado o Decreto nº 3.161/99, que instituiu o REPETRO e, dentre outras possibilidades, permitiu a *importação, sob o benefício de drawback na modalidade de suspensão do pagamento dos impostos incidentes, de matérias-primas, produtos semi-elaborados ou acabados e de partes ou peças, utilizados na fabricação de bens ali especificados e destinados às atividades de pesquisa e de*

lavra das jazidas de petróleo e gás natural, bem como a aplicação do regime de admissão temporária para importação daqueles bens. Neste caso, os bens devem ser *de propriedade de pessoa sediada no exterior, importados sem cobertura cambial pelo contratante dos serviços de pesquisa e produção de petróleo e de gás natural, ou por terceiro subcontratado*.

Por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº 4/2001 expressamente cogitou da contratação aqui firmada entre PETROBRAS e a interessada:

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.*

§ 3º *A pessoa jurídica habilitada deverá assegurar o acesso direto e irrestrito da SRF ao sistema de controle referido no inciso II deste artigo.*

§ 4º *A Coordenação-Geral do Sistema Aduaneiro (Coana) e a Coordenação-Geral de Tecnologia e de Sistemas de Informação (Cotec) especificarão, em ato conjunto, as características e informações, bem assim a respectiva documentação técnica, do sistema de controle de que trata este artigo. (negrejou-se)*

Nestes termos, a PETROBRAS, como detentora da concessão para exploração de petróleo e gás natural, poderia ser habilitada no REPETRO e promover a admissão temporária das embarcações afretadas. Da mesma forma, FORAMER como contratada para prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão também poderia figurar em tal habilitação. Porém, não sendo ela sediada no País, necessário seria que ela autorizasse uma outra pessoa jurídica com sede no País para promover a importação.

Em tais condições, não há qualquer anormalidade em os contratos firmados entre PETROBRAS e a interessada, e entre PETROBRAS e FORAMER, estipularem cláusulas de responsabilidade solidária entre as contratadas, já que a atuação de ambas seria essencial para a viabilidade do objeto do contrato, mormente tendo em conta a incidência tributária que poderia se verificar na importação das embarcações afretadas, caso não cumpridos os requisitos legais para o regime aduaneiro especial.

A autoridade fiscal questiona a sistemática de remuneração dos contratos consignando que:

A própria forma adotada para a remuneração dos contratos é bem reveladora do fato da ligação entre as empresas, pois ambas são remuneradas exatamente pelas mesmas horas demandadas nas atividades executadas em conjunto, com a única distinção nos valores das taxas utilizadas para o cálculo (do valor total das taxas

estabelecidas para o serviço total contratado, utilizam o correspondente a 90% do valor total apenas para as taxas equivalentes ao afretamento e para a remuneração da prestação dos serviços em si, o correspondente a apenas 10% do valor total das taxas). Depreende-se da leitura dos contratos que os de afretamento são remunerados da mesma forma que os contratos de prestação de serviços, embora as atividades possuam objetos e natureza completamente distintos. Esta sistemática de remuneração, fundada unicamente nas horas trabalhadas, fornece fortes razões para crer que o que se pretende remunerar é a prestação de serviço e não o afretamento que na prática comercial independe das horas efetivamente trabalhadas.

A ligação entre as pessoas jurídicas é fato incontestável, bem como a criação da interessada para facilitar o atendimento dos requisitos do regime especial REPETRO. Já a remuneração dos contratos, como indicado na abordagem inicial acerca de suas disposições, não demonstra permite concluir que os contratos de *afretamento são remunerados da mesma forma que os contratos de prestação de serviços*. Especialmente nos contratos firmados a partir de 2005, o valor a ser pago é estipulado em razão de taxas por dia de afretamento, acrescidas de bônus por desempenho global, e afetadas por incidentes na execução, ao passo que a prestação de serviços é remunerada por algumas taxas semelhantes, mas considerando também outras variáveis, conforme os Anexos 3 de cada contrato. Imprópria, assim, a afirmação de que a remuneração estava *fundada unicamente nas horas trabalhadas*.

Prosseguindo, a autoridade fiscal reporta-se aos valores declarados das plataformas nos Termos de Responsabilidade formalizados por ocasião da admissão temporária daqueles bens em nome da interessada. Comparando-os com o valor global dos contratos conclui que não há *lógica capitalista em alguém pagar por um aluguel mais do que o valor de compra do bem*. E acrescenta que *os valores de afretamento foram sendo aditados ao longo dos anos, chegando atualmente a mais de cinco vezes o valor das plataformas afretadas*, neste ponto também destacando que *os valores dos contratos de serviço giram sempre no percentual de 10% (aproximadamente) do valor do contrato de afretamento*. Eis o quadro:

Quadro 1: Valor Contrato de Afretamento x Serviços x Preço da Plataforma

Nº do Contrato	Tipo	Valor (US\$)*	Valor (R\$)**	Plataforma	Preço de Mercado (FOB US\$)***
2050.0011676.05.2	Afretamento	277.850.037,00	720.798.566,00	PRIDE PORTLAND (PPL)	199.800.000,00
2050.0011671.05.2	Serviços	-	79.079.863,00	PRIDE PORTLAND (PPL)	199.800.000,00
2050.0011673.05.2	Afretamento	275.850.037,00	715.610.166,00	PRIDE RIO DE JANEIRO (PRJ)	204.541.078,56
2050.0011670.05.2	Serviços	-	79.079.863,00	PRIDE RIO DE JANEIRO (PRJ)	204.541.078,56
101.2.016.96-0	Afretamento	118.330.228,00	113.419.524,00	PRIDE S. AMERICA (AMETHYST)	90.000.000,00
101.2.017.96-3	Serviços	-	12.731.225,00	PRIDE S. AMERICA (AMETHYST)	90.000.000,00

* Preço original sem considerar os aditivos posteriores

** Convertido pelo câmbio da época, conforme consta dos contratos originais (Cláusula 5ª).

*** Conforme declarado pela empresa no Termo de Responsabilidade (TR) de admissão temporária da plataforma.

E, neste ponto, a recorrente bem observa que o contrato de afretamento não representa mero aluguel de embarcação, mas também dos “*instrumentos*” *necessários à sua perfeita utilização*”, como se verifica, de fato, no objeto exposto na cláusula primeira do contrato nº 2050.0011676.05-2:

CLÁUSULA PRIMEIRA – OBJETO

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

Autenticado digitalmente em 28/04/2014 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 28/04/2014

por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 07/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

1.1 O objeto do presente CONTRATO é o afretamento, à PETROBRAS, da UNIDADE, a fim de ser utilizada na perfuração e/ou avaliação e/ou completação e/ou "workover" de poços de petróleo e/ou gás (verticais, direcionais, horizontais e partilhados), na plataforma continental brasileira ou em águas internacionais, até a profundidade máxima de 5.500 metros, em lâmina d'água de 1.700 metros.

1.1.1. Inclui-se como objeto do CONTRATO a execução, pela CONTRATADA, de todas e quaisquer operações necessárias ao perfeito cumprimento do afretamento objeto do CONTRATO tais como, porém não limitadas à execução e supervisão do posicionamento, lastreamento e movimentação da UNIDADE.

1.2. A PETROBRAS poderá determinar que a CONTRATADA efetue a reentrada em poços já perfurados e poderá instalar na UNIDADE equipamentos e facilidades de produção, dentro da capacidade da sonda (cargas e áreas perigosas), observado o disposto no item 24.1 deste CONTRATO.

Ainda, o Anexo II do referido contrato estipula taxas de operação, de reparo, de espera, de mobilização, dentre outros referenciais para remuneração em razão do afretamento de unidade de posicionamento dinâmico, operando em plataforma continental brasileira e águas internacionais. Evidente, portanto, que o contrato não se limita à locação da embarcação, mas também engloba diversos outros serviços para que ela possa se prestar aos fins esperados pela PETROBRAS.

Aliás, o próprio julgado invocado pela autoridade fiscal com vistas a firmar a unicidade dos contratos evidencia que para equiparar o afretamento a uma locação necessário seria identificar qual o tipo de afretamento contratado entre as partes:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.054.144 - RJ (2008/0097797-8)

RELATORA : MINISTRA DENISE ARRUDA

RECORRENTE : MARÉ ALTA DO BRASIL NAVEGAÇÃO LTDA

ADVOGADO : RUBENS B DA SILVA E OUTRO(S)

RECORRIDO : MUNICÍPIO DE MACAÉ - RJ

PROCURADOR : SÉRGIO TOLLEDO DE OLIVEIRA E OUTRO(S)

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO. ILEGITIMIDADE DA COBRANÇA.

1. Nos termos do art. 2º da Lei 9.432/97, **afretamento a casco nu** é o "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". **Afretamento por tempo** é o "contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado" e **afretamento por viagem** é o "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".

2. No que se refere à primeira espécie — afretamento a casco nu —, na qual se cede apenas o uso da embarcação, a Segunda Turma/STJ, ao apreciar o REsp 792.444/RJ (Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 26.9.2007), entendeu que "para efeitos tributários, os navios devem ser considerados como bens móveis, sob pena de desvirtuarem-se institutos de Direito Privado, o que é expressamente vedado pelo art. 110 do CTN". E levando em consideração a orientação do STF no sentido de que é inconstitucional a incidência do ISS sobre a locação de bens móveis (RE 116.121/SP, Tribunal Pleno, Rel. Min. Octavio Gallotti, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, DJ de 25.5.2001), concluiu no sentido de que é ilegítima a incidência do

ISS em relação ao afretamento a casco nu. De fato, no contrato em comento há mera locação da embarcação sem prestação de serviço, o que não constitui fato gerador do ISS.

3. No que tange às demais espécies, consignou-se no precedente citado que: "Os contratos de afretamento por tempo ou por viagem são complexos porque, além da locação da embarcação, com a transferência do bem, há a prestação de uma diversidade de serviços, dentre os quais se inclui a cessão de mão-de-obra", de modo que "não podem ser desmembrados para efeitos fiscais (Precedentes desta Corte) e não são passíveis de tributação pelo ISS porquanto a específica atividade de afretamento não consta da lista anexa ao DL 406/68". Assim, pode-se afirmar que em tais espécies contratuais (afretamento por tempo e afretamento por viagem) há um misto de locação de bem móvel e prestação de serviço. Contudo, como bem observado no precedente citado, a jurisprudência desta Corte — em hipóteses em que se discutia a incidência do ISS sobre os contratos de franquias, no período anterior à vigência da LC 116/2003 — firmou-se no sentido de que não é possível o desmembramento de contratos complexos para efeitos fiscais (REsp 222.246/MG, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 4.9.2000; Resp 189.225/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 4.9.2001). (grifo nosso)

4. Por tais razões, mostra-se ilegítima a incidência do ISS sobre o contrato de afretamento de embarcação, em relação às três espécies examinadas.

5. Recurso especial provido. (negrejou-se)

Por tais razões, a comparação promovida entre o valor das embarcações e o preço dos contratos é insuficiente para afirmar que houve subfaturamento dos serviços prestados pela interessada. Em consequência, também não é possível dizer que o preço do contrato firmado entre PETROBRAS e FORAMER foi majorado, em prejuízo ao contrato firmado entre PETROBRAS e a interessada, com vistas a remeter aqueles valores para o exterior sem incidência e imposto. FORAMER, ao final, é a proprietária das plataformas, e por meio do contrato firmado com PETROBRAS obrigou-se a disponibilizá-la nas condições exigidas pela contratante, de modo que seriam necessárias outras evidências materiais para afirmar que a remuneração do contrato firmado entre PETROBRAS e a interessada deveria ser superior à estipulada.

Por fim, quanto à argüida exigência de unicidade no contrato de afretamento, a autoridade fiscal não justifica porque o somatório das receitas de prestação de serviços e de afretamento deveria ser atribuído à interessada, e não a FORAMER. Recorde-se, por oportuno, que a interessada não figurava nos primeiros contratos firmados em 22/01/2001, e somente os integrou em 07/08/2001, por cessão de FORAMER.

Por todo o exposto, impõe-se concluir que a autoridade fiscal não logrou reunir provas ou indícios hábeis a suportar a conclusão de que a receita decorrente do contrato de afretamento firmado entre PETROBRAS e FORAMER deveria ser adicionada ao lucro tributável da interessada. Em consequência, é desnecessário apreciar os demais argumentos apresentados pela recorrente acerca das características no negócio contratado, da liberdade contratual, da necessidade de lançamento para retificação da base de cálculo do IRPJ, da inocorrência de simulação ou de fraude, ou das alterações contratuais verificadas a partir de 01/07/2005.

Assim, afastado o único motivo apresentado para não-homologação da compensação, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário,

Processo nº 13587.000187/2010-20
Acórdão n.º **1101-001.092**

S1-C1T1
Fl. 19

para restabelecer o saldo negativo de IRPJ informado pela contribuinte para o ano-calendário 2006, no valor de R\$ 1.607.748,26, para sua imputação aos débitos compensados.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora