



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720406/2014-24
Recurso De Ofício
Acórdão nº 2202-005.292 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de julho de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BP ENERGY DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2009, 2010

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS.
PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA. INOCORRÊNCIA.

A fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo que esse dever está implícito na atribuição de efetuar lançamento e decorre da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a forma. Inocorrência no caso concreto, em razão da insuficiência de provas quanto as acusações realizadas pela autoridade fiscal quanto a artificialidade dos atos e negócios jurídicos realizados pelas partes.

VERDADE MATERIAL. AUSÊNCIA DE PROVAS. INCUMBÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Alegações quanto a artificialidade dos contratos e de existência de simulação entre as partes, caso desacompanhadas de provas inequívocas do uso do artifício, em que se pretenda a inocorrência formal dos fatos geradores dos tributos, não merecem acolhida. No âmbito do processo administrativo fiscal, em que a autoridade fiscal promova a descaracterização de atos e negócios jurídicos, lavrando auto de infração, o ônus da prova quanto à existência do direito do Fisco é da autoridade fiscal, cabendo a ela instruir o processo com os elementos probatórios que comprovem suas alegações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, vencidos os conselheiros Marcelo de Sousa Sáteles e Rorildo Barbosa Correia.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Rorildo Barbosa Correia, Thiago Duca Amoni (Suplente convocado), Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente a conselheira Andréa de Moraes Chieregatto.

Relatório

Trata-se de Recurso Ofício interposto nos autos do processo nº 16682.720406/2014-24, em face do acórdão nº 01-31.221, julgado pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (DRJ/BEL), em sessão realizada em 29 de janeiro de 2015, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente a impugnação apresentada pela contribuinte.

Adoto o relatório da DRJ de origem, o qual conta com o seguinte teor:

“Trata o presente processo auto de infração de:

-IRRF, R\$ 38.564.186,13;

-MULTA DE OFÍCIO R\$ 28.923.139,61; e

-JUROS DE MORA R\$ 14.278.034,64;

perfazendo um total de R\$ 81.765.360,38.

Nos seguintes termos:

“0001 RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE ROYALTIES E PAGAMENTOS DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR

A fiscalizada BP ENERGY (antiga DEVON ENERGY) celebrou dois contratos com o Grupo TRANSOCEAN a fim de promover a perfuração de poços de petróleo no litoral brasileiro. Um contrato de afretamento a casco nu do navio sonda DEEPWATER DISCOVERY com a empresa estrangeira TRANSOCEAN UK e um outro contrato de serviços com a TRANSOCEAN BRASIL. O serviço de perfuração global de poços foi bipartido em dois contratos. O contrato de afretamento foi pago através e remessas efetuadas pela fiscalizada ao exterior sem a retenção de IRRF; CIDE; PIS – Importação e COFINS-Importação.

No decorrer dos trabalhos de fiscalização e auditoria, através da análise dos contratos firmados e, também, da análise dos documentos coletados ao longo dos trabalhos, constatamos que na verdade não ocorreu um simples afretamento autônomo do navio a casco nu. Em verdade, os serviços de perfuração de poços de petróleo prestados pelas duas empresas do grupo TRANSOCEAN, conforme explicado exaustivamente no Termo de Verificação Fiscal, não envolvem um afretamento autônomo, mas, sim, a prestação de serviços unos e indivisíveis como um todo. As remessas efetuadas a título de afretamentos foram consideradas como serviços prestados por empresa estrangeira e, tais serviços sofrem incidência dos tributos acima citados. Desta forma, através do

presente, constituímos os lançamentos abaixo. O Termo de Verificação Fiscal acima citado é parte integrante do presente auto de infração.

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
08/06/2009	24.853.594,12	75,00
20/07/2009	11.786.767,33	75,00
26/01/2010	22.3983739,42	75,00
01/02/2010	2.597.133,45	75,00
03/03/2010	22.486.062,84	75,00
14/04/2010	21.990.634,56	75,00
14/06/2010	12.678.899,64	75,00
06/07/2010	9.780.272,53	75,00
19/08/2010	19.527.573,36	75,00
26/08/2010	19.970.409,76	75,00
26/08/2010	21.921.193,80	75,00
17/09/2010	19.935.686,65	75,00
21/09/2010	17.931.936,05	75,00
19/10/2010	13.860.471,40	75,00
19/11/2010	987.811,64	75,00
15/12/2010	14.387.387,58	75,00

<i>Fato Gerador</i>	<i>Multa</i>	<i>Valor Tributável (R\$)</i>	<i>Alíquota</i>	<i>Valor Recolhido</i>	<i>Imposto Apurado</i>
08/06/2009	75,00	24.853.594,12	15,0000%	0,00	3.728.039,12
20/07/2009	75,00	11.786.767,33	15,0000%	0,00	1.768.015,10
26/01/2010	75,00	22.3983739,42	15,0000%	0,00	3.359.810,91
01/02/2010	75,00	2.597.133,45	15,0000%	0,00	389.570,02
03/03/2010	75,00	22.486.062,84	15,0000%	0,00	3.372.909,43
14/04/2010	75,00	21.990.634,56	15,0000%	0,00	3.298.585,18

14/06/2010	75,00	12.678.899,64	15,0000%	0,00	1.901.834,95
06/07/2010	75,00	9.780.272,53	15,0000%	0,00	1.467.040,88
19/08/2010	75,00	19.527.573,36	15,0000%	0,00	2.929.136,00
26/08/2010	75,00	19.970.409,76	15,0000%	0,00	6.283.740,53
17/09/2010	75,00	19.935.686,65	15,0000%	0,00	2.990.353,00
21/09/2010	75,00	17.931.936,05	15,0000%	0,00	2.689.790,41
19/10/2010	75,00	13.860.471,40	15,0000%	0,00	2.079.070,71
19/11/2010	75,00	987.811,64	15,0000%	0,00	148.171,75
15/12/2010	75,00	14.387.387,58	15,0000%	0,00	2.158.108,14
Imposto devido					38.564.186,13

Período de Apuração	Vencimento	Imposto Apurado	Multa (%)	Valor da Multa	Juros (%)	Valor dos Juros
08/06/2009	08/06/2009	3.728.039,12	75,00	2.796.029,34	44,98	1.676.872,00
20/07/2009	20/07/2009	1.768.015,10	75,00	1.326.011,33	44,19	781.285,87
26/01/2010	26/01/2010	3.359.810,91	75,00	5.519.858,18	40,07	1.346.276,23
01/02/2010	01/02/2010	389.570,02	75,00	292.177,52	39,48	153.802,24
03/03/2010	03/03/2010	3.372.909,43	75,00	2.529.682,07	38,72	1.305.990,53
14/04/2010	14/04/2010	3.298.585,18	75,00	2.473.946,39	38,05	1.255.155,47
14/06/2010	14/06/2010	1.901.834,95	75,00	1.426.376,21	36,51	694.359,94
06/07/2010	06/07/2010	1.467.040,88	75,00	1.100.280,66	35,65	523.000,07
19/08/2010	19/08/2010	2.929.136,00	75,00	2.196.852,00	34,76	1.018.167,67
26/08/2010	26/08/2010	6.283.740,53	75,00	4.712.805,40	34,76	2.184.228,21
17/09/2010	17/09/2010	2.990.353,00	75,00	2.242.764,75	33,91	1.014.028,70
21/09/2010	21/09/2010	2.689.790,41	75,00	2.017.342,81	33,91	912.107,93
19/10/2010	19/10/2010	2.079.070,71	75,00	1.559.303,03	33,10	688.172,41
19/11/2010	19/11/2010	148.171,75	75,00	111.128,81	32,29	47.844,66
15/12/2010	15/12/2010	2.158.108,14	75,00	1.618.581,11	31,36	676.782,71

Total		38.564.186,13		28.923.139,61		14.278.034,64
--------------	--	---------------	--	---------------	--	---------------

O relatório da auditoria indicou:

V – DA AUDITORIA

No decorrer do procedimento de fiscalização efetuado junto ao contribuinte, constataram-se os fatos descritos neste Termo que configuram descumprimento à legislação que rege o Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE incidentes sobre remessas efetuadas a empresas estrangeiras, haja vista a impossibilidade da aplicação da alíquota zero do IRRF em relação às remessas efetuadas pela fiscalizada a título de “afretamento de embarcação”.

Tais remessas foram classificadas como decorrentes de “afretamento de embarcação”, em relação às quais não houve recolhimento do IRRF em virtude da aplicação indevida, pela fiscalizada, da alíquota zero prevista no art. 2º da IN SRF 252/2002 (art. 1º da Lei 8.481/97). Trata-se do Contrato de Afretamento do Navio Sonda DEEPWATER DISCOVERY, firmado aos 02 de fevereiro de 2006, com empresa TRANSOCEAN UK LIMITED (TUKL), situada na Escócia, Reino Unido.

Ainda, conforme verificado, a esse contrato estava vinculado o contrato de prestação de serviços de perfuração, sondagem, exploração de poços de petróleo e serviços correlatos, firmados nas mesmas datas com a TRANSOCEAN BRASIL LTDA, CNPJ 40.278.681/0001-79, situada na cidade de Macaé, Rio de Janeiro, Brasil. Ambos os contratos foram firmados aos 02 de fevereiro de 2006.

Posteriormente estes contratos sofreram alterações através de Termos de Aditamento que ocorreram nas mesmas datas. O primeiro aditamento dos dois contratos ocorreu aos 30/01/2008 e o segundo aditamento ocorreu aos 10/09/2008.

Os contratos apresentados foram devidamente juntados aos autos do respectivo Processo Administrativo Fiscal.

Nos citados instrumentos contratuais constam acordadas contratações em que os serviços de perfuração, sondagem e exploração de poços de petróleo são prestados mediante a utilização da unidade de perfuração (navio sonda) denominada DEEPWATER DISCOVERY. Os trabalhos foram fornecidos em um todo pelo grupo econômico TRANSOCEAN.

O afretamento do navio sonda ficou a cargo da TRANSOCEAN UK e os ditos serviços de perfuração ficaram a cargo da TRANSOCEAN BRASIL. A consequência tributária direta é que, a maior parte do preço pago pela fiscalizada em decorrência de tais contratos (aproximadamente 90% do total das contratações) foi atribuída ao chamado “afretamento da unidade”, sem a retenção do imposto de renda na fonte e sem a incidência da CIDE. Por outro lado, a menor parte foi atribuída à prestação de serviços, paga no Brasil, e sujeita à tributação na fonte pela TRANSOCEAN BRASIL (10% das contratações). Estes percentuais foram verificados através da análise das cláusulas constantes dos contratos e de seus aditamentos.

Posteriormente, com os aditamentos dos contratos, o total dos valores contratados foi alterado para a relação de 78% a ser pago a título de afretamento e 22% a ser pago a título de serviços de perfuração. Isso será bem detalhado mais à frente.

Da análise mais detida das cláusulas contratuais e dos documentos obtidos no decorrer do procedimento fiscal, o que se verifica é que, em verdade, tratam-se de contratações em que a prestação de serviços de sondagem, perfuração e exploração de poços foi

artificialmente bipartida em dois contratos, um de afretamento e outro de serviços, tendo de um lado, como contratante a fiscalizada e, de outro, como contratadas, duas empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, detentor do equipamento e do Know-How da prestação de serviços de pesquisa e exploração de petróleo e gás. Estas empresas do mesmo grupo atuam em conjunto, de forma interdependente, em responsabilidade solidária.

A empresa prestadora de serviços TRANSOCEAN BRASIL LTDA, CNPJ 40.278.681/0001-79, conforme consta de seu contrato social, bem como de sua DIPJ relativa ao ano-calendário de 2009, pertencia à época, e ainda pertence, às empresas SEDCO FOREX INTERNATIONAL INC (99,99% de participação) e TRANSOCEAN SEDCO FOREX VENTURES (0,01% de participação), ambas do grupo TRANSOCEAN, sendo a primeira resultado da fusão ocorrida em 1999 entre TRANSOCEAN SEDCO FOREX INC. Conforme informações de domínio público, obtidas no seu site na internet, ao mesmo grupo TRANSOCEAN também pertence a TRANSOCEAN UK LIMITED, com a qual foi firmado o contrato de afretamento.

Relatórios Anuais e informações de domínio público coletados nos sites dos referidos grupo econômicos na internet (www.deepwater.com), é possível constatar os respectivos organogramas, estruturas legais, atividades e endereços. Tais informações foram anexadas ao respectivo Processo Administrativo Fiscal.

No contexto concreto das contratações efetuadas, em que pese a repartição formal em dois contratos, a realidade dos fatos demonstra que inexistiu um afretamento autônomo, desvinculado dos fornecimentos dos serviços de perfuração e sondagem. Tratam-se na verdade de operações em que, afretamento e serviços, são indissociáveis para que os serviços contratados de forma global sejam alcançados.

A legislação referente ao assunto indica:

IV – DA LEGISLAÇÃO PERTINENTE À APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA ZERO DE IRRF NO AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES

O art. 691 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, Decreto 3.000, de 26 de março de 2000, apontado pela fiscalizada como aquele que teria lhe garantido a aplicação da alíquota zero, e o consequente não recolhimento do IRRF sobre os valores das remessas efetuadas por sua vez deve sua redação ao art. 1º da Lei 9.481/97:

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

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

(...)” (grifos nossos)

Ao seu turno, o art. 8º da Lei 9.779/99, conversão de Medida Provisória 1.788/98, impôs a seguinte ressalva à aplicação do disposto no art. 1º da Lei 9.481/97:

Art. 8º Ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

Em sua impugnação, a interessada alega:

(...)

Assim é que no desenvolvimento de suas atividades no País, a Impugnante firmou com a empresa Transocean UK Ltd. (“TUK”) contrato de afretamento de embarcação (doc. Também já juntados aos autos pelo autuante) e, em paralelo, firmou com a Transocean Brasil Ltda. (“TBL”), contrato de prestações de serviços de perfuração de petróleo e gás (doc. já juntados aos autos pelo autuante).

Conforme estipulado no Contrato de Prestação de Serviços celebrado entre a Impugnante e a TBL, esta foi designada pela Impugnante (doc. 03) para promover a importação da embarcação afretada da TUK, bem como das partes, peças, ferramentas e equipamentos destinados à sua manutenção, reparo e operação no País.

A possibilidade de importação não apenas da embarcação afretada de empresa estrangeira pela Impugnante, bem como das partes, peças e equipamentos necessários ao perfeito funcionamento e à manutenção das referidas unidades discorre, insista-se, de expressa precisão da legislação do REPETRO (Decreto nº 4.543/2002, c/c IN RFB nº 844/08, em vigor à época da assinatura do Contrato de Prestação de Serviços, e ora substituída pela IN RFB 1.415/13), que autoriza a empresa prestadora dos serviços designada – in casu, a TBL –, habilitar-se ao REPETRO para que, amparada por Atos Declaratórios Executivos – ADEs, possa “promover a importação dos bens a serem utilizados” quando a – fretadora – “não for sediada no País”:

(...)

Dessa maneira, nos termos da regulamentação do REPETRO, a TBL foi designada pela Impugnante, para promover a importação da embarcação, suas partes e peças.

Diante das avenças acima referidas, o autuante entendeu que esta estrutura teria como único e exclusivo propósito “mascarar uma única contratação” (fls.3 do Termo de Verificação Fiscal – “TVF”).

Já à guisa de encerramento de sua acusação, o autuante salienta que:

“Fica claro que ambas as empresas atuam de forma conjunta a fim de prestar um único e harmônico serviço entre elas e, ao promover a partição dos contratos, cria uma manobra que visa À redução dos tributos devidos.” (fls. 19 do TVF)

Com base na premissa de que a Impugnante teria agido com abuso de forma ou de direito, ao artificialmente segregar o afretamento dos serviços de perfuração de poços de petróleo e gás, é que está sendo exigido da Impugnante alegado crédito tributário do Imposto de Renda Retido na Fonte (“IRRF”), Contribuição Intervenção no Domínio Econômico (“CIDE”) e as contribuições ao PIS e à COFINS referente aos anos-calandários de 2009 e 2010.

Mas não é só!

De acordo com os trechos do TCF acima, o autuante sugere que a forma com que a Impugnante divide a remuneração entre o afretamento celebrado com a empresa estrangeira (90% do total das contratações) e a prestação de serviços de perfuração pela empresa domiciliada no País (10% do total das contratações), teria como único objetivo a remessa de parcela substancial dos valores para o exterior “sem a retenção do imposto de renda na fonte e sem a incidência da CIDE”.

Em relação a esta outra grave acusação de alegado desequilíbrio contratual por ter a Impugnante alegadamente criado artificialmente os percentuais de 90%-10%, a Impugnante destaca, desde já, que de acordo com o aditivo contratual acostado nos autos do processo administrativo instaurado pelo autuante, os percentuais de

remuneração praticados durante todo o período fiscalizado foram de 68% para o afretamento e 22% para a remuneração dos serviços de perfuração, não demonstrando assim, nenhuma suposta disparidade capaz de indiciar qualquer intenção da Impugnante em prejudicar o erário.

Ademais, é válido mencionar o quão equivocado e superficial foi o lançamento fiscal realizado pelo autuante, pois, se a pauta em percentuais (90-10%) que nem sequer vigiam à época dos fatos autuados, tal como, contraditoriamente, ele próprio reconhece.

No entanto, em que pese os infundados percentuais equivocadamente destacados pelo autuante nas contratações realizadas com a TUK e a TBL, é válido, desde logo destacar, que ainda que vigorassem os hipotéticos percentuais fixados pela acusação fiscal – o que comprovadamente não é o caso – o E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já teve a oportunidade de se pronunciar exatamente acerca desta divisão, concluindo, com o máximo acerto e segurança por sua plena validade:

Ademais, antecipe-se que a correlação de 78% e 22% entre a remuneração do afretamento e dos serviços de perfuração se dá, por óbvio, em decorrência da disparidade entre valor agregado existente em cada tipo de contrato.

Explique-se.

Para a realização das atividades de perfuração em águas marítimas profundas, a Impugnante contrata através de afretamento, a disponibilização de um bem equipado com tecnologia de ponta para desempenhar tais atividades sobre lâmina d'água que muitas vezes ultrapassa os 2.000 metros de profundidade.

Em virtude da alta concentração de tecnologia nestas embarcações de perfuração, não raro o custo nominal desses equipamentos ultrapassa a cifra de USD 1.000.000.000,00 (um bilhão de dólares norte-americanos), equivalentes a aproximadamente 2,2 bilhões de Reais!

No caso do afretamento da embarcação Deepwater Discovery, o valor aduaneiro registrado quando do momento de sua importação temporária foi de USD 600.000.000,00, aproximadamente R\$ 1.400.000.000,00 (um bilhão e quatrocentos milhões de Reais), conforme Declaração de Importação anexa (doc. 04).

Com efeito, tendo o proprietário da embarcação no exterior investido tamanha monta na construção deste tipo de embarcação, decerto que os valores de remuneração pelo afretamento da embarcação devem ser equivalente, de modo a compensar, ao longo da vida útil da embarcação, o vultoso investimento inicial realizado, bem como todo o risco e o desgaste a que são expostas essas embarcações nas atividades de perfuração, que invariavelmente são desempenhadas em condições climáticas que aceleram sua depreciação.

Por outro lado, para a prestação dos serviços de perfuração a bordo da embarcação, tem-se como fator determinante para a fixação do percentual do preço a ser praticado, a comparação entre a mais valia do trabalho ali desempenhado e do valor do bem (embarcação) afretado.

É válido ainda destacar que nessas prestação de serviços, parcela expressiva dos insumos utilizados na atividade de perfuração pela TBL (v.g lama de perfuração, combustíveis, partes e peças, alimentação, etc) são fornecidos e custeados pelas próprias Concessionárias, restando como valor agregado a este tipo de contrato (serviço de perfuração), em essência, o fornecimento da mão-de-obra técnica adequada para o desenvolvimento da atividade.

Por óbvio, comparando-se a mais valia presente nos Contratos de Serviço de perfuração com o valor da embarcação afretada, decerto que em termos percentuais, a remuneração entre os contratos não poderá jamais ser equânime, tal como sugere o autuante.

Para melhor ilustrar a correlação entre o valor agregado em cada uma das avenças firmadas pela Impugnante com a remuneração estipulada nos respectivos contratos, a Impugnante utiliza como exemplo a contratação de um automóvel com motorista.

Decerto, em se tratando de veículo de luxo, com valor acima dos USD 1.000.000,00 (um milhão de dólares norte-americanos), o valor da locação do veículo – que objetiva remunerar o seu proprietário pelos riscos e o desgastes pela disponibilização do bem no mercado – certamente será muito maior do que a remuneração do motorista contratado para conduzi-lo, representando, assim, a remuneração pela disponibilização do automóvel um percentual muito maior do que o custo pela remuneração do motorista.

Por outro lado, caso o veículo alugado fosse um veículo popular, com valor perto dos R\$ 30.000,00, a diferença percentual entre o valor da remuneração do condutor e do aluguel do veículo não seria tão evidente.

No entanto, ressalta-se que no caso em tela trata-se de bem afretado cujo valor aduaneiro monta a aproximadamente R\$ 1.400.000.000,00 (um bilhão e quatrocentos milhões de Reais), e que em outros casos pode ultrapassar R\$ 2.000.000.000,00 (dois bilhões de Reais)!

Dessa maneira, tendo em vista o vultoso valor do bem dado em afretamento, a correlação de 78% e 22% existente entre a remuneração do afretamento e dos serviços de perfuração encontra-se em patamares mais do que razoáveis e adequados, em que pese o entendimento diverso do autuante.

(...)

Contudo, tal como se demonstrará nesta defesa, sem razão o autuante, pois, os negócios jurídicos praticados pela Impugnante são plenamente válidos e regulares, não lhes sendo possível qualquer imputação de serem simulados ou dissimulados, tal como já reconhecido pelo E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em situação bastante semelhante à presente.

(...)

Preliminarmente: Os Erros de Premissa e a Superficialidade do Levantamento Fiscal

Conforme se demonstrará, a acusação fiscal empreendida pelo autuante encontra-se eivada do insanável vício de nulidade, seja pelos variados erros de premissa que não se

(...)

Feita essa indispensável ressalva, assumindo por hipótese que desde logo V. Sas. Já não decretarão a manifesta improcedência da autuação em apreço, já que lavrada com base em mera retórica de que teria havido abuso de forma, de direito ou simulação por parte da Impugnante, esta passa a demonstrar inexistir simulação na espécie.

Realmente, a presunção de dissimulação levada a cabo pelo autuante não só não possui qualquer nexos com a realidade fática, como, ainda, desrespeita os direitos à ampla defesa e ao devido processo legal.

Como é sabido, o lançamento fiscal tem como um de seus princípios essenciais o da verdade material, segundo o qual é dever da Administração Pública investigar, com base na realidade dos fatos, a existência dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

O citado princípio, lembre-se, é corolário da própria necessidade de garantia da estrita legalidade da tributação.

Dito de outro modo, considerando que o tributo somente é devido se o fato da vida real identificar-se perfeitamente com alguma das hipóteses previstas em lei, legítimo concluir-se que somente será legal a cobrança desse tributo se aquele fato da vida real houver efetivamente ocorrido.

Para tanto, recai sobre a Administração o severo e inafastável ônus de buscar e comprovar através de provas inequívocas colhidas no processo fiscalizatório, os fatos da vida real constitutivos da obrigação tributária (p.e. fato gerador, base de cálculo, contribuintes), sob pena de não conseguindo comprovar qualquer um desses elementos, afastar, de pronto, os efeitos tributários atinentes ao fato investigado, tal como corre na espécie.

(...)

Portanto, se a legalidade da tributação depende da verificação da verdade material acerca dos elementos da obrigação tributária, imperativo concluir que cabe à Administração Pública buscar essa verdade à exaustão.

E mais, cabe à ela comprovar inequivocamente a constatação deste verdade de forma a permitir a constituição do crédito tributário com base em fatos.

Nunca poderá – do que se olvida o autuante – a autoridade fiscal lavrar autos de infração com base em meras alegações, conforme bem reconhece a jurisprudência dos Tribunais Judiciais pátrios, conforme ilustra a ementa abaixo:

"PROCESSO FISCAL NÃO PODE SER INSTAURADO COM BASE EM MERA ARGUMENTAÇÃO. Segurança concedida". (AMS 65.941-AM, TFR, Rel. Min. JARBAS NOBRE, Resenha Tributária, seção 1.2., 1973, pág. 48 - grifamos e destacamos)

Nesse particular, diga-se que o autuante não trouxe qualquer prova que demonstrasse ter a Impugnante realizado contratações simuladas ou dissimuladas. Ao contrário, toda a sua acusação é feita com base em repetitiva retórica, o que decerto não se coaduna com os comandos que lhe regem e subordinam a prática, ex vi do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

No presente caso, o ato administrativo consubstanciado no auto de infração ora impugnado, carece de validade por ausência do motivo de fato e de motivo legal.

Como se verifica do relato do autuante, a autuação foi lavrada sob a alegação de ter a Impugnante supostamente engendrado uma triangulação artificiosa com o propósito exclusivo de reduzir a carga tributária nas avenças que celebrou:

"O importante disso tudo é que a fiscalizada tem plena ciência da vinculação entre as suas contratadas e de sua atuação em conjunto para desempenhar OS contratos, eis que a intenção da primeira e das segundas é a mesma: firmar contrato de prestação de serviços com o menor impacto tributário." (TVF, pag. 18 - grifos do original)

Contudo, tal como se demonstrará nesta defesa, a avença firmada pela Impugnante com a TUK - o A fretamento de Embarcação - é, em realidade, negócio jurídico - Contrato – distinto daquele firmado entre a Impugnante e a TBL, que tem como escopo a prestação de serviços de sondagens, perfurações, avaliações, complementação e "workover".

(...)

Em que pese existirem duas relações jurídicas distintas, com obrigações autônomas e inconfundíveis, o autuante desconsiderou a estanqueidade jurídica dos referidos Contratos, entendendo que o afretamento seria mera atividade-meio para se atingir a atividade-fim que a seria a prestação de serviços de perfuração:

“Examinada a estrutura dos contratos, verifica-se que a bipartição destes em afretamento e serviços é meramente formal. A verdade material que se impõe, no desempenho dos contratos, é de que não há afretamento puro e simples – fornecimento das unidades é parte integrante e indissociável dos serviços contratados.” (TVF, pag. 21)

Da leitura do Termo de Verificação Fiscal, percebe-se que o autuante tentou se utilizar de autorização concedida – em hipóteses restritíssimas e excepcionalíssimas, diga-se – pela legislação de regência, para desconsiderar os atos e negócios jurídicos – legal e validamente – praticados pela Impugnante, embasando uma suposta falta de recolhimento de tributos.

Segundo o autuante, embora cobertos por contratos firmados com a TBL e a TUK, “na verdade, existe como objetivo único a prestação de serviços de perfuração que ocorrem, na prática, sob o comando e controle do ‘armador’.” (fls. 13 do TVF)

Como visto, o autuante se ampara na presunção de que, embora previstos em atos jurídicos próprios, celebrados entre Impugnante e a fretadora da embarcação no exterior e entre o Impugnante e a prestadora de serviço localizado no Brasil, tais contratações seriam unas e indivisíveis:

(...)

Na prática, resta claro que as empresas do grupo TRANSCOCEAN prestavam serviços de forma única e unida, trabalhavam em conjunto para atingir o objetivo do grupo econômico, qual seja, a prestação de serviços de perfuração de poços.” (TVF, pag. 26)

....

Na dissimulação, ou simulação relativa como também conceitua a doutrina, é preciso que se verifique e que se comprove a clara intenção dolosa do agente em ocultar através de um ato ou negócio jurídico criado exclusivamente para mascarar a "ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária", o que decerto não ocorre na espécie.

Utilizando o conceito da "dissimulação" ou simulação relativa ao caso concreto, verifica-se claramente que a existência de contrato de afretamento com a empresa estrangeira em paralelo ao contrato de serviço de perfuração com empresa brasileira, nem de longe tinha como objetivo 'mascarar' ou encobrir a realidade dos fatos, pois:

- insista-se, de fato a impugnante necessitava de uma embarcação que inexistia no Brasil, daí a necessidade da contratação da empresa estrangeira - TUK - proprietária da embarcação afretada pela Impugnante. Além do que, para se enquadrar nas normas de regência do REPETRO, seria mandatório que o proprietário da embarcação estivesse no exterior, ex vi do artigo 14 da Instrução Normativa nº 844/08;
- não é menos fato que a Impugnante precisava de técnicos que lhe prestassem serviços de perfuração de poços de petróleo e gás no País, daí a contratação da TBL. Como a TBL não possui em seus ativos embarcação, não podia assumir junto à Impugnante a obrigação de afretar embarcação que não tem; e
- a sinergia intra-grupo é qualidade de extrema relevância para a correta e perfeita consecução das atividades demandadas pela Impugnante, pois, como se sabe, cada

embarcação é adaptada para as condições específicas de um determinado campo ou jazida. Portanto, se a embarcação afretada pela Impugnante era pertencente ao grupo Transocean, ninguém melhor do que a própria Transocean - ainda que por outra empresa do grupo - fosse eleita para a realização dos serviços de perfuração, pois, decerto, bem conhece os equipamentos e tecnologias existentes a bordo das embarcações do Grupo.

Claro está, dessa forma, que a Impugnante não aparentou conferir ou transmitir - e de fato não conferiu e nem transmitiu - direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferiu ou transmitiu.

(...)

Os documentos acostados aos autos bem refletem a mais pura realidade dos fatos econômicos e dos atos jurídicos praticados, o que significa afirmar que o que neles foi escrito representou a efetiva vontade das partes e de fato ocorreu.

Os documentos produzidos pela Impugnante ou pelas demais empresas relacionadas na autuação não contêm declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira.

Referidos documentos, mormente, os Contratos de Serviço e de Afretamento foram todos apresentados pela Impugnante e pela TBL quando da habilitação desta última ao Repetro e quando da importação da embarcação, e submetidos a exame das próprias autoridades aduaneiras, as quais não fizeram qualquer crítica ou objeção aos termos e condições neles estabelecidos.

O que neles foi declarado, repita-se, é verdadeiro e ocorreu, não havendo nem mesmo alegação das autoridades fiscais a esse respeito, o que dirá prova em sentido contrário.

Do acima exposto, verifica-se que a (dis)simulação, equivocadamente e implicitamente sugerida - mas não provada - pelo autuante, como motivadora da desconsideração dos Contratos firmados, não restou comprovada.

Somente com a comprovação dos elementos de dolo ou fraude com o objetivo de dissimular/fraudar a ocorrência do fato gerador do tributo é que poderia o autuante desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados pela Impugnante.

Não havendo, portanto, o preenchimento e a comprovação de nenhuma destas hipóteses pela conduta da Impugnante, não poderia o autuante ter desconsiderado os atos e negócios jurídicos validamente praticados, para, com base em ilações, autuar a Impugnante para a - ilegal - exigência de tributo.

Caso, de fato, houvesse qualquer intuito dissimulado nos atos e negócios jurídicos praticados pela Impugnante, com o objetivo de fraudar o fisco, deveria - não por faculdade conferida ao autuante, mas por obrigação legal a ele imposta - ter sido aplicada a multa agravada de 150%, o que não ocorreu justamente por não haver elementos que permitissem ao autuante sustentar eventual abuso de forma ou fraude cometidos pela Impugnante.

Contudo, paradoxalmente, em que pese ter o autuante insinuado a existência de simulação/fraude nos atos e negócios jurídicos praticados pela Impugnante ao ponto de desconsiderá-los, apenas aplicou a multa regulamentar de 75%.

Ora Ilmo. Julgadores, se não houve fraude, não houve simulação, porque o pressuposto desta é obviamente aquela. Afastada a fraude, há que afastar a simulação. Assim, sem razão o autuante ao pretender impor com bases argumentativas que haveria um artificioso desequilíbrio econômico entre o Contrato de Serviço e o Contrato de Afretamento.

Como já se pontuou nesta defesa, a correlação de 78% e 22% entre a remuneração do afretamento e dos serviços de perfuração se dá, por óbvio, em decorrência da disparidade entre o valor agregado existente em cada tipo de contrato.

Por todas as razões acima, está certa a Impugnante que o auto de infração ora impugnado é nulo de pleno direito por patente falta de motivação e base legal para fundamentar as conclusões do autuante.

(....)

Os Recursos Humanos Utilizados

De acordo com o autuante, "Resta claro que os serviços de maior responsabilidade técnica e decisória, tanto de náutica quanto de perfuração, são praticados por estrangeiros que são pagos pelo grupo estrangeiro que deveria receber, apenas, valores inerentes ao afretamento do navio." (fis. 24 do TVF)

Trata-se de mais uma assertiva desprovida de fundamento e fruto da superficialidade do levantamento fiscal ora combatido.

Com efeito, assumiu o autuante Que referidos estrangeiros seriam "pagos" pela TUK, empresa esta contratada pela Impugnante para exclusivamente fornecer a embarcação em afretamento.

Ocorre que, ao contrário da pressa do autuante em chegar a ilações desconexas da realidade fática, o que se sucede é bem diferente do que tenta impor:

"Os documentos apresentados pela prestadora de serviços nacional não deixam dúvidas de que as atividades de prospecção são desempenhadas de forma esmagadora por profissionais vinculados à empresa estrangeira do grupo econômico que não são por ela contratados." (TVF, pag. 26)

Contudo, o fato de a TBL se utilizar de mão-de-obra estrangeira em seus serviços não implica em dizer que a TUK - contratada pela Impugnante apenas para o afretamento - estaria recebendo receitas distintas do afretamento para o qual foi contratada.

Olvidou-se o autuante de verificar e de compreender que a TBL, para atender às obrigações assumidas junto à impupante, firmou contrato de fornecimento de serviços técnicos com outras empresas estrangeiras - no caso, a Global SantaFé Offshore e a Transocean International Resources Ltd -, tal como ilustra o anexo Contrato (doc. 05).

Note que é prática universal da indústria de petróleo e gás que os conglomerados econômicos tenham um centro de excelência localizado em uma ou em algumas jurisdições para que referidos experts sejam engajados na medida da necessidade nas múltiplas demandas do conglomerado ao redor do globo terrestre.

E outra não é a situação do Grupo Transocean. Por ter atuação no segmento da indústria de óleo e gás em variados países e diante da especificidade técnicas dos serviços de perfuração de petróleo e gás, o Grupo Transocean concentra muitos dos seus técnicos-rotadores ("routables") em perfuração, em uma ou outra empresa do Grupo, e estas empresas - a exemplo da Global SantaFé Offshore e a Transocean International Resource- Ltd - é que cedem (via contrato de prestação de serviços) seu corpo técnico para ser engajado pelas diversas empresas do Grupo que atuam pelo mundo, incluindo a TBL no Brasil.

Portanto, embora referidos estrangeiros não sejam funcionários da TBL - como de fato não o são - quem os contrata é a própria TBL para que dediquem seu expertise na consecução do contrato de perfuração firmado entre a TBL e a Impugnante, ou seja, se houve importação de serviços, essa se deu pela TBL e não pela Impugnante.

Novamente válido esclarecer que até mesmo para fins de obtenção de visto de trabalho desses técnicos estrangeiros no País, uma das condições para sua obtenção é que tenham sido contratados - seja através de contrato de emprego ou por contrato de prestação de serviços - por empresa brasileira:

In casu, foi justamente o que ocorreu.

A Impugnante que se dedica à exploração e produção de petróleo e gás precisava de técnicos em perfuração, contratou a TBL que, por sua vez, utilizando-se da sinergia com outras empresas do Grupo a que pertence, trouxe para a prestação de serviços de perfuração à Impugnante técnicos estrangeiros amparados em contrato de serviço firmado entre a TBL e as empregadoras estrangeiras desses técnicos.

Sendo certo, diga-se novamente, que referidas empregadoras estrangeiras não se confundem com a empresa estrangeira responsável pelo afretamento da embarcação.

Ou seja, o fato de a TBL ter se utilizado dos referidos estrangeiros em sua prestação de serviço de perfuração de poços de petróleo e gás à Impugnante ratifica que referida empresa apenas e tão-somente estava envolvida com a prestação de serviços à Impugnante.

Essa relevante estrutura contratual passou despercebida pelo autuante, o que somente reitera a superficialidade da acusação fiscal que originou a autuação ora impugnada.

É o que se pede seja desde logo reconhecido por V.Sas.”

A DRJ de origem entendeu pela procedência da impugnação, exonerando o crédito tributário. Diante do valor do crédito fiscal exonerado, foi interposto recurso de ofício, sendo apresentadas razões recursais às fls. 3284/3312, requerendo-se a reforma do acórdão, de modo que seja mantido integralmente o auto de infração.

Em fls. 3318/3323 e, posteriormente às fls. 3367/3371, a contribuinte apresentou petição requerendo a manutenção do acórdão da DRJ, suscitando a superveniência da Lei n.º 13.586/2017 (conversão da Medida Provisória n.º 795/17 em lei), as quais validariam a estrutura da contribuinte. Por fim, requereu fosse negado provimento ao recurso de ofício, de modo a permanecer exonerado o crédito tributário em questão.

Foram juntados aos autos as legislações citadas nas petições apresentadas pelo contribuinte, bem como os documentos de identificação dos procuradores.

Após, a contribuinte apresentou nova petição em fls. 3383/3397 para noticiar o julgado de Acórdão n.º 3301-004.591, o qual afirmou ser legítima a celebração de contratos de afretamento e prestação de serviços com execução simultânea por um único concessionário de exploração de petróleo e gás, mesmo antes das alterações legislativas posteriores.

Em 18/01/2019, em atendimento a manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para que fosse retirado de pauta o processo para manifestação acerca das manifestações da contribuinte e documentos juntados, foi proferido despacho deferindo o pedido, encaminhando os autos digitais à PFN para vista e manifestação a respeito dos elementos trazidos pela contribuinte.

Da vista dos autos, a PFN apresentou manifestação, às fls. 3519/3547, tratando, em breve síntese, da análise dos percentuais postos em legislação (Lei n.º 13.586/2017) e aqueles

utilizados pela contribuinte, bem como abordou as decisões acostadas pela contribuinte nos autos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso de ofício preenche os requisitos de admissibilidade, razão pela qual, entendo por conhecê-lo.

A fiscalizada BP ENERGY (antiga DEVON ENERGY) celebrou dois contratos com o Grupo TRANSOCEAN a fim de promover a perfuração de poços de petróleo no litoral brasileiro. UM contrato de afretamento a casco nu do navio-sonda DEEPWATER DISCOVERY com a empresa estrangeira TRANSOCEAN UK e um outro contrato de serviços com a TRANSOCEAN BRASIL.

As remessas para o exterior para pagamento do afretamento eram realizadas com o benefício da redução a zero da alíquota do IRRF (inciso I do art. 1º da Lei nº 9.481/97) e não se encontravam no campo de incidência da CIDE, PIS Importação e COFINS Importação, pois, em princípio, não se tratava de importação de serviço.

No decorrer dos trabalhos de fiscalização e auditoria, através da análise dos contratos firmados e, também, da análise dos documentos coletados ao longo dos trabalhos, constatou que na verdade não ocorreu um simples afretamento autônomo do navio a casco nu. Em verdade, entendeu que os serviços de perfuração de poços de petróleo prestados pelas duas empresas do grupo TRANSOCEAN, conforme explicado no Termo de Verificação Fiscal, não envolvem um afretamento autônomo, mas, sim, a prestação de serviços unos e indivisíveis como um todo. As remessas efetuadas a título de afretamentos foram consideradas como serviços prestados por empresa estrangeira e, tais serviços sofrem incidência de IRRF.

No decorrer do procedimento de fiscalização efetuado junto à contribuinte, constataram-se os fatos descritos no Termo que configuram descumprimento à legislação que rege o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF incidentes sobre remessas efetuadas a empresas estrangeiras, haja vista a impossibilidade da aplicação da alíquota zero do IRRF em relação às remessas efetuadas pela fiscalizada a título de "afretamento de embarcação".

Tais remessas foram classificadas como decorrentes de "afretamento de embarcação", em relação às quais não houve recolhimento do IRRF em virtude da aplicação da alíquota zero, ao entender da autoridade fiscal, de forma indevida.

Trata-se do Contrato de Afretamento do Navio-Sonda DEEPWATER DISCOVERY, firmado aos 02 de fevereiro de 2006, com a empresa TRANSOCEAN UK LIMITED (TUK), situada na Escócia, Reino Unido.

Ainda, conforme referido pela autoridade fiscal, esse contrato estaria vinculado o contrato de prestação de serviços de perfuração, sondagem, exploração de poços de petróleo e

serviços correlatos, firmados nas mesmas datas com a TRANSOCEAN BRASIL LTDA, CNPJ 40.278.681/0001-79, situada na cidade de Macaé, Rio de Janeiro, Brasil. Ambos os contratos foram firmados aos 02 de fevereiro de 2006.

Posteriormente, estes contratos sofreram alterações através de Termos de Aditamento que ocorreram nas mesmas datas. O primeiro aditamento dos dois contratos ocorreu aos 30/01/2008 e o segundo aditamento ocorreu em 10/09/2008.

Nos citados instrumentos contratuais constam acordadas contratações em que os serviços de perfuração, sondagem e exploração de poços de petróleo são prestados mediante a utilização da unidade de perfuração (navio-sonda) denominada DEEPWATER DISCOVERY. Os trabalhos foram fornecidos em um todo pelo grupo econômico TRANSOCEAN.

O afretamento do navio sonda ficou a cargo da TRANSOCEAN UK e os ditos serviços de perfuração ficaram a cargo da TRANSOCEAN BRASIL. A consequência tributária direta é que, a maior parte do preço pago pela fiscalizada em decorrência de tais contratos (aproximadamente 90% do total das contratações) foi atribuída ao chamado "afretamento da unidade", sem a retenção do imposto de renda na fonte. Por outro lado, a menor parte foi atribuída à prestação de serviços, paga no Brasil, e sujeita à tributação na fonte pela TRANSOCEAN BRASIL (10% das contratações). Estes percentuais foram verificados através da análise das cláusulas constantes dos contratos e de seus aditamentos.

Contudo, posteriormente, com os aditamentos dos contratos, o total dos valores contratados foi alterado para a relação de 78% a ser pago a título de afretamento e 22% a ser pago a título de serviços de perfuração.

Da análise mais detida das cláusulas contratuais e dos documentos obtidos no decorrer do procedimento fiscal, a fiscalização entendeu que, em verdade, tratam-se de contratações em que a prestação de serviços de sondagem, perfuração e exploração de poços foi artificialmente bipartida em dois contratos, um de afretamento e outro de serviços, tendo de um lado, como contratante a fiscalizada e, de outro, como contratadas, duas empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, detentor do equipamento e do *KnowHow* da prestação de serviços de pesquisa e exploração de petróleo e gás. Estas empresas do mesmo grupo atuam em conjunto, de forma interdependente, em responsabilidade solidária.

Assim, os motivos que levaram a fiscalização a considerar que, na verdade, havia uma única operação (perfuração) e não duas (afretamento e perfuração) e realizar o presente lançamento, foram assim sintetizados no acórdão nº 3301-005.538 (processo nº 16682.720407/2014-79, lançado também em face da contribuinte, referente aos mesmos fatos geradores, no entanto, relacionado à CIDE:

a) Desproporcionalidade dos valores dos contratos de afretamento e de serviços de perfuração:

- os contratos foram firmados em fevereiro de 2006;

- até janeiro de 2008, data do primeiro aditamento, correspondiam a 90% e 10%, respectivamente, do montante total contratado; e

- após os primeiro e segundo aditamentos (10/09/08), isto é, ao longo do período autuado (anos de 2009 e 2010), passaram a 78% e 22% do valor total pago.

b) Em diligência na prestadora de serviços, verificou que a receita atribuída ao contrato de serviços não era suficiente para fazer frente ao custo dos serviços prestados. A matriz estrangeira fazia aportes de capital (empréstimos, reembolso de despesas etc.) para cobrir os gastos.

c) A Transocean Brasil Ltda. pertence ao mesmo grupo econômico da Transocean UK, que afretava o navio-sonda à recorrente.

d) Da análise conjunta dos contratos identificou: similitude entre as "razões contratuais"; as cláusulas de início, vigência, rescisão e término são idênticas; e a rescisão do contrato de serviços implica na rescisão do contrato de afretamento;

e) Apesar de o contrato de afretamento prever que o navio-sonda ficaria totalmente à disposição da recorrente, por diversas vezes foi afretado para outras empresas e o serviço suspenso. Ademais, também previu que o prestador de serviços de perfuração teria de ser aprovado pelo armador.

f) Apesar de o contrato de afretamento dispor o contrário, da leitura da cláusula 2.08 ("retomada de controle do poço depois do *blowout* ou abertura de crateras), verifica-se que o controle e operação do navio cabiam ao armador, que, conforme citado anteriormente, pertencia ao mesmo grupo econômico do prestador do serviço.

g) A remuneração do afretamento era calculada com base na produtividade demonstrada pelo serviço de perfuração. Assim, se, por algum motivo de ordem operacional, houvesse suspensão ou redução temporária das atividades de perfuração, haveria equivalente suspensão ou redução da remuneração pelo afretamento.

h) Ambos os contratos foram aditados nos mesmos termos e datas.

i) No segundo aditamento ao contrato, a Transocean UK nomeou a Transocean Brasil responsável pelas importação, exportação e desembaraço aduaneiro do navio.

j) Os profissionais pertencentes aos mais altos escalões de operação do navio e de perfuração eram contratados pela Transocean do Brasil de empresas estrangeiras pertencentes ao grupo Transocean.

A contribuinte, por sua vez, assim defende os procedimentos adotados:

a) O §9º do art. 17 c/c §8º do art. 5º da IN RFB nº 844/08 (REPETRO), em vigor no período autuado, condicionavam a concessão do regime de admissão temporária à separação, em contratos distintos, das atividades de afretamento e perfuração.

b) São razoáveis com os praticados no mercado de óleo e gás os percentuais de 78% e 22%, haja vista que a disparidade entre os valores agregados em cada um dos contratos. Em contratos de perfuração, as concessionárias (ex: Petrobras) são as responsáveis pelo fornecimento de parcela expressiva dos insumos, cabendo à prestadora dos serviços (Transocean Brasil) o fornecimento da mão-de-obra técnica.

c) Os percentuais de 78% e 22% estão de acordo com o inciso II do §2º do art. 1º da Lei nº 9.481/97, com a redação dada pela Lei nº 13.043/14.

d) Da leitura dos contratos, resta claro que o propósito de cada uma foi bem delimitado, não havendo confusão entre seus objetos.

e) No contrato de afretamento, há disposição expressa (cláusula 2.01 "a") de que o armador não operará e tampouco terá responsabilidade sobre a operação do navio.

f) É usual que embarcação desta natureza seja remunerada com base em seu uso efetivo.

g) A forma de remuneração dos contratos não é defesa em lei e, portanto, válida para todos os fins de direito (artigos 104 e 107 do Código Civil). Não cabe, portanto, a afirmação de que a similaridade entre as formas de remuneração constituiria evidência de que se trata de apenas um tipo de atividade.

h) A dependência entre os contratos também não é vedada em lei.

i) As naturezas dos contratos de prestação de serviços e de afretamento estão previstas, respectivamente, no Código Civil e no inciso I do art. 2º da Lei nº 9.432/97 ("Lei do Transporte Aquaviário"). Assim sendo, à luz dos artigos 109 e 110 do CTN, não poderia o Fisco desprezá-las, para fins exclusivamente arrecadatórios.

j) Colacionou decisões do STJ, em que decidiu que afretamento a casco nu comporta uma obrigação de dar e, portanto, não se confunde com prestação de serviços (RESP 1.054.144, de 09/12/09, e 792.444, de 26/09/07) e que não há que se tributar pelo ISS atividades-meio, o que reforçaria a tese de que, ainda que houvesse algum serviço envolvido com o afretamento, o mesmo não receberia tratamento como tal, para fins fiscais.

k) A contratação de estrangeiros para a prestação de serviços de perfuração ocorreu, porque não havia mão-de-obra disponível no País com a devida especialização. E a importação dos serviços foi realizada pela Transocean do Brasil e não pela recorrente.

l) A bipartição dos contratos foi reconhecida pelo Fisco, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 225/14, em que dispõe que as remessas das contraprestações de afretamento de navio-sonda gozam da redução a zero da alíquota do IRRF e, em seus itens 15 e 16, assim dispõe:

"15. É certo que as empresas são livres para montar os seus negócios e para contratar na forma que melhor entenderem, visando a otimização de suas operações e a obtenção de lucros.

Essa liberdade não é absoluta pois tem como limite a observância das leis.

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

(grifou-se)

m) Não há provas nos autos de que houve simulação, para dissimular a realidade fática que, ao ver da fiscalização, seria a de execução de somente um tipo de atividade.

Assiste razão à contribuinte.

A fiscalização lançou IRRF sobre pagamentos titulados de afretamento, por entender que, na verdade, eram contraprestações de serviços de perfuração, que teriam sido contratados e prestados com a aplicação de mão-de-obra técnica e utilização de navio-sonda.

Entendo que carece de elementos probatórios nos autos que demonstrem de forma inequívoca que teria havido uma "bipartição artificial" da operação em dois contratos, com o intuito de reduzir a carga tributária sobre afretamento.

No período objeto da atuação (anos de 2009 e 2010), a contribuinte figurava como contratante de afretamento do navio-sonda Deepwater Discovery e de serviços de perfuração de poços de petróleo. As contratadas, respectivamente, Transocean UK (Reino Unido) e Transocean do Brasil Ltda. (Brasil), pertenciam ao mesmo grupo econômico.

Conforme TVF, à fl. 2962 dos autos, os contratos de afretamento e de serviços sofreram dois aditamentos posteriores. O primeiro aditamento ocorreu em 30/01/2008 e o segundo aditamento ocorreu na data de 10/09/2008. Com o segundo aditamento dos contratos, a Taxa Operacional Diária atribuída ao chamado "afretamento da unidade" passou a compor 78% do total pago e os serviços atribuídos à TRANSOCEAN BRASIL passaram a compor 22% do total despendido pela fiscalizada (TVF, à fl. 2964).

Assim, no período objeto da atuação fiscal a divisão dos valores dos contratos não era na proporção 10-90%, mas sim 22-78%. Ponto este que merece destaque, de início.

Salienta-se, como já observado por ambas as partes - contribuinte e fazenda nacional - em suas manifestações após a apresentação do recurso de ofício, que a Lei nº 13.586/2017 estabeleceu percentuais aplicáveis ao valor do afretamento, sendo este de 80% para o período de 2015 a 2017 e, a partir de 2018, de 65%. As partes divergem, contudo, quanto ao período anterior a 31.12.2014.

Desse modo, verifica-se que o percentual utilizado pela contribuinte no período fiscalizado (78%), não se demonstra abusivo ou irreal, haja vista que a legislação superveniente para fatos geradores posteriores compreendeu que os percentuais máximos aceitos seriam, em relação ao período 2015 a 2017 de até 80% e, após 2018, de 65%.

Ademais, a recorrente reconhece que, ao seu entender, para o período até 31/12/2014, seria possível a atribuição do percentual máximo de 80% para o contrato de afretamento, contudo, com a condicionante do pagamento/parcelamento dos valores.

Pois bem.

Não se pretende aqui aplicar retroativamente a legislação superveniente (leis nºs 13.043, de 2014 e 13.586, de 2017), mas tão somente demonstrar que os percentuais legalmente previstos nas legislações citadas até 01.01.2018 (80%) e posteriores a tal data (65%), se aproximam do atribuído pelas partes contratantes. Ou seja, o percentual aplicado não teria sido, numa análise comparativa, desarrazoado ou fruto de um planejamento tributário abusivo.

O acórdão da DRJ, ora recorrido, entendeu pela improcedência do lançamento, por compreender que a simples apresentação de alegações sobre suposta simulação, se desacompanhada de provas inequívocas da ocorrência do artifício visando a inocorrência formal dos fatos geradores dos tributos devidos, não permite o deferimento da solicitação. Entendeu-se que no âmbito do processo administrativo fiscal e no que concerne às provas, temos que no caso de auto de infração ou notificação de lançamento, o ônus da prova é do fiscal atuante, quanto à existência do direito do Fisco.

O processo nº 16682.720407/2014-79, referente a esta mesma contribuinte e ao mesmo período fiscalizado, porém em relação a CIDE, teve decisão em similar sentido (acórdão nº **3301-005.358**), por maioria de votos, vencido o Conselheiro Presidente da Turma, a qual conta com a seguinte ementa:

DESCONSIDERAÇÃO DA BIPARTIÇÃO CONTRATUAL. AUSÊNCIA DE PROVAS

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

Compartilho do entendimento adotado no acórdão acima, pois se verifica que há ausência de provas de que se tratava de estrutura artificial, engendrada com o fim exclusivo de obter ganho com redução da carga tributária, de modo que não deve ser aceita a descaracterização, para fins fiscais, da bipartição das operações em contratos de afretamento e de prestação de serviços.

Transcrevo trecho do voto do Conselheiro Relator Marcelo Costa Marques d'Oliveira:

“A meu ver, não se pode confirmar o lançamento de ofício, construído, como vimos, a partir da desconsideração, para fins fiscais, do contrato de afretamento, sem que haja provas.

As alegações do autuante (vide tópico "**Autuações**", letras "a" a "j", acima apresentado), quando muito, podem ser tidas como indícios, apropriados para robustecer ou corporificar provas diretas, documentais. Todavia, jamais para fundamentar tão grave acusação.

O único elemento que considero realmente "comprometedor" é o mencionado na fl. 2 do TVF (fl. 2.940), que incluí na lista dos fatos que motivaram a autuação, acima apresentada:

Nos procedimentos fiscais efetuados nas supracitadas prestadoras de serviços de perfuração, restou constatado que, durante a execução dos contratos e, diante da desproporcionalidade dos valores remuneratórios, a receita atribuída à "prestação de serviços" não era suficiente sequer para fazer frente aos custos dos serviços prestados e, por essa razão, parte do valor pago à empresa estrangeira retornava ao Brasil na forma de aportes em favor da empresa nacional. As empresas nacionais prestadoras de serviços, no tocante a estes aportes, não se submetiam a qualquer tributação. Em suma, por um lado se valiam da dedução de custos/despesas que pertenciam de fato à empresa estrangeira e, por outro, registravam os recursos que retornavam do exterior sob denominações diversas, tais como "reembolsos de custos", "empréstimos" e etc, que eram mantidos ao largo da tributação.

Contudo, não foi devidamente, comprovado. O agente fiscal não elaborou demonstrativos, conciliados com documentos e/ou registros contábeis, para evidenciar tal afirmação.

Se o auditor tivesse comprovado que os custos dos serviços de perfuração prestados aqui no Brasil eram suportados pela empresa estrangeira (Transocean UK, afretadora) e a remuneração correspondente insuficiente para cobri-los e ainda gerar lucros para a prestadora de serviços localizada no País, ter-se-ia não apenas um negócio jurídico sem substância econômica, porém uma atividade empresarial inexistente de fato. Restaria caracterizado que a real prestadora de serviços era a Transocean UK, aquela que fornecia a mão-de-obra e arcava com os custos e auferia as receitas correspondentes.

E tal circunstância indubitavelmente autorizaria a desconsideração, para fins fiscais, do contrato de afretamento e a incidência do IRRF, PIS/COFINS Importação e CIDE sobre ao menos parte da receita de afretamento.

Contudo, o disposto na fl. 2 do TVF (fl. 2.940), acima reproduzido, não passa de uma acusação não fundamentada e que, portanto, não merece a atenção desta turma.

E o relator do Acórdão DRJ nº 0131.499, cujo voto foi vencido, manifestou idêntica compreensão da autuação e concluiu pela procedência da impugnação, por ausência de provas.

Com efeito, chamo a atenção para um fato inusitado: a mesma turma da DRJ, em relação ao mesmo procedimento fiscal, proferiu duas decisões opostas à acima citada, isto é, cancelaram o auto de infração, por maioria de votos, nos processos nº 16682.720406/2014-24, sobre IRRF, e nº 16682.720408/2014-13, PIS/COFINS Importação. O recurso de ofício referente ao PA de IRRF ainda não foi julgado no CARF.

Porém, o de PIS/COFINS sim. E, por unanimidade de votos, foi negado provimento ao recurso de ofício (Acórdão nº 3201-003.150, de 26/09/17), com voto condutor da lavra do i. Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade. E destaco a declaração de voto do i. Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, que acompanhou o relator, porém pelas conclusões, pois o motivo maior que o levou a dar provimento ao recurso voluntário foi justamente o de que a fiscalização não logrou êxito em comprovar que houvera a titulada "bipartição artificial" da operação de prestação de serviço de perfuração.

Por fim, faço breves comentários sobre dois temas presentes tanto no referido Acórdão sobre PIS/COFINS Importação quanto na petição (fls. 3.600 a 3.605) juntada pela recorrente, após a protocolização do recurso voluntário: a legitimidade ou não da conclusão de contratos, umbilicalmente interligados, de afretamento e de prestação de serviço de perfuração; e as implicações da nova redação do art. 1º da Lei nº 9.481/97, dada pelas Leis nº 13.043/14 e 13.586/17.

A fiscalização não alegou que a "bipartição" era ilegal, porém julgou-a "artificial", em razão dos elementos citados no tópico titulado "Autuação", anteriormente apresentado. Assim, reputo que restou incontroverso que é lícito o modelo de contratação adotado e, por isto, que o tema não requer apreciação por esta turma."

Nos autos do processo nº 16682.720408/2014-13, referente a autuação de PIS e COFINS Importação, também relacionado ao mesmo período fiscalizado e igualmente contando como sujeito passivo a ora autuada, verifica-se que naqueles autos a DRJ havia julgado improcedente o lançamento, sendo o recurso de ofício foi negado pelo CARF (acórdão nº **3201-003.150**), por unanimidade de votos, possuindo o acórdão a seguinte ementa:

COFINS. PETRÓLEO E GÁS NATURAL. EXPLORAÇÃO. EMBARCAÇÕES. AFRETAMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXECUÇÃO SIMULTÂNEA. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 795/17.

Nos termos do § 2º ao art. 1º da Lei n. 9.481, de 1997, com as alterações promovidas pela Lei n. 13.043, de 2014, quando ocorrer execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, a parcela relativa ao afretamento ou aluguel não poderá ser superior a 80% (oitenta por cento) do valor total dos contratos, no caso de embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação ou manutenção de poços, os chamados navios-sonda.

Importa referir que o conteúdo da mesma ementa é reproduzido no acórdão em relação ao PIS.

Entendo por interessante a reprodução de trechos do voto do Conselheiro Relator, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, do acórdão nº 3201-003.150, cuja ementa já foi acima transcrita:

“A Lei 13043/2014 em seu art. 106 alterou a redação do art. 1º da Lei n. 9.481, de 1997, a qual passou a ter o seguinte texto:

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

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

(...)

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

I - 85% (oitenta e cinco por cento), no caso de embarcações com sistemas flutuantes de produção e/ou armazenamento e descarga (Floating Production Systems FPS); (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

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

III - 65% (sessenta e cinco por cento), nos demais tipos de embarcações. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)"

O texto legal, equacionou a matéria em debate. A própria decisão recorrida consigna:

"Não se ignora, por certo, que o lapso temporal contemplado pela pretensão fazendária antecede à nova redação do art. 1º da Lei n. 9.481, de 1997. Contudo, tem-se por insustentáveis os lançamentos fiscais quando em vigor os mencionados dispositivos. Isto porque tal pretensão funda-se em construção teórica que ultrapassa a intertemporalidade, tomando por evidência do propósito evasivo arquitetura contratual posteriormente cancelada pelo legislador."

Declaração de voto do Conselheiro Martin da Silva Gesto no processo nº 16682.721312/2013-91 está assim consignada:

"Assim, é plenamente possível, o que se reforça com base na atual redação do §§ 2º e 7º do art. 1º da Lei nº 9.481, diante das alterações da Lei nº 13.043 de 13.11.2014, a bipartição de contratos. Esclareço que não se está aplicando retroativamente a legislação, mas tão somente demonstrando que a bipartição de contratos se trata de uma operação natural e não artificial, estando atualmente inclusive prevista em lei.

Portanto, é possível a execução simultânea do contrato de afretamento (ou aluguel de embarcações marítimas) e contrato de prestação de serviços, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural."

No mesmo processo a Conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio assim expôs em sua declaração de voto:

"O artigo acima transcrito é um reflexo das previsões contidas no artigo 146 e 106 do CTN. Isso porque o artigo 146 veda, expressamente, a revisão de lançamento que tenha por fundamento a modificação dos critérios jurídicos. Tal alteração só poderá ser utilizada em lançamentos futuros. O artigo 106, por outro lado, prevê que a lei tributária aplica-se a ato ou fato pretérito quando deixe de definir o fato como infração ou quando lhe aplica penalidade menos severa, bastando, para tanto, que ele não tenha sido definitivamente julgado."

[...]

Considerando a legislação aplicável ao caso, a questão em apreço foi esclarecida de modo que empresas com atuação na indústria da prospecção e exploração de petróleo e gás natural, passaram a se subsumir expressamente no conceito de "embarcação" para fins da alíquota zero do imposto de renda na fonte as embarcações destinadas à prospecção e exploração de petróleo e gás natural.

A própria recorrida possui decisão deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em seu favor, conforme segue:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2007

BENEFÍCIO FISCAL. EMBARCAÇÃO.

A alíquota do imposto na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, no caso de receitas de afretamentos de, dentre outros, embarcações marítimas, aprovados pelas autoridades competentes.

EMBARCAÇÃO. DEFINIÇÃO.

Embarcação é qualquer construção sujeita a inscrição na autoridade marítima e suscetível de se locomover na água, por meios próprios ou não, que transporte pessoas ou cargas. Artigo 2º., da Lei 9.537/97

EMBARCAÇÃO. BENEFÍCIO FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

Compete ao beneficiado comprovar que o contrato de afretamento incidiu sobre embarcação para fazer jus ao correlato benefício fiscal." (Processo 16682.721181/201181; Acórdão 2402005.676 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Sessão de 09 de fevereiro de 2017; Voto vencedor proferido pelo Conselheiro Theodoro Vicente Agostinho)

O art. 2º da Lei 9432/1997 traz as definições de afretamento em suas três modalidades, assim:

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

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

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

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

A exigência tributária merece, também, ser cancelada pelo fato de o afretamento ser apenas meio para a consecução dos serviços técnicos especializados, os quais foram devidamente tributados.

A decisão recorrida não deixa margem de dúvidas sobre tal aspecto ao consignar que:

"No período alcançado pela presente auditoria, o afretamento equivaleria a 78%, enquanto os serviços restariam contemplados com 22% dos recursos envolvidos."

Portanto, percebe-se que os percentuais praticados pela recorrida em relação ao afretamento e a prestação de serviços respeitaram os limites estatuídos na Lei 13043/2014.

Neste contexto, como argumentado pela recorrida em sua impugnação, tem-se que o afretamento não se constitui um serviço, mas sim atividade necessária para que o serviço técnico seja efetivamente prestado.

Por ser uma atividade meio, resta configurado que o afretamento está insuscetível de servir como fato gerador tributário.

O afretamento como atividade-meio teve o seu custo incorporado ao preço da atividade-fim, mas devidamente segregado. Todas as etapas, atividades ou tarefas intermediárias destinadas ao adimplemento do objeto final do contrato, desde que não se transformem em outras atividades-fim independentes, são atividades-meio e, portanto, não tributáveis.

Aqui, entendo que cabe uma comparação com o que o Poder Judiciário tem entendido sobre a impossibilidade de se tributar atividade-meio.

[...]

E mesmo que se admitisse que ocorreu alguma prestação de serviço, a tributação somente poderia ocorrer sobre a parcela que efetivamente fosse categorizada como tal.

Aqui, merece atenção o contido na Súmula Vinculante 31 do Supremo Tribunal Federal, que em relação ao ISS impede a tributação da parcela que não configure serviço, como no caso da locação de bens móveis. Vejamos:

"Súmula Vinculante 31. É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis."

[...]

Novamente, merece ser destacado excerto do voto proferido pelo Conselheiro Domingos de Sá Filho proferido no processo nº 16682.721545/2013-94:

"Em novembro de 2014, foi editada a Lei nº 13.043, contrariando a tese de bipartição artificial de contratos sustentada até então pela fiscalização, o legislador federal reafirma a legalidade de execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, quando relacionado à prospecção e exploração de petróleo ou gás, matéria tratada no §2º, do art. 1º, in verbis:

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

Como se vê, a forma de contratação é coesa com a novel disposição legal, o contrato de afretamento ou locação é autônomo, os parâmetros fixados pelo legislador confirmam o fato de que a contratação de afretamento ou locação de embarcações marítimas e prestação de serviço são reconhecidas pela legislação, distorcer dessa realidade o entendimento do fisco ao assegurar que o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados. Não há dúvida tratar de modalidade de contratação a assegurar o bom desempenho das unidades contratadas como asseverado pela Petrobrás.

Portanto a execução simultânea desses contratos, afretamento e prestação de serviço de embarcações marítimas, longe de tratar de manipulação e artificialidade como quer crer o fisco."

Adicionalmente, é de se consignar o contido na Medida Provisória nº 795/17:

"Art. 3º Aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014, aplica-se o disposto nos § 2º e § 12 do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, e a pessoa jurídica poderá recolher a diferença devida de imposto sobre a renda na fonte, acrescida de juros de mora, no mês de janeiro de 2018, com redução de cem por cento das multas de mora e de ofício."

Da exposição de motivos da referida Medida Provisória tem-se:

"4.1. A alteração promovida pelo art. 106 da Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, no § 2º do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, estabeleceu, para fins de redução a zero da alíquota do IRRF, percentuais máximos atribuídos aos contratos de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural. A referida alteração visava a limitar o benefício fiscal de redução a zero da alíquota do IRRF e, simultaneamente, dar segurança jurídica, uma vez que o Fisco estava desconsiderando os contratos de afretamento realizados pelas empresas do setor.

(...)

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

Para bem da verdade, se é válido o resgate da interpretação teleológica das normas e igualmente do sentido de validade das mesmas, vê-se que no caso em apreço a tese da recorrida está em sintonia com uma tributação equilibrada, principalmente na matéria aqui versada em que se está diante de relevante segmento da indústria, em função do elevado grau de importância que representa na sociedade.

Assim adotando-se a interpretação sistemática que o caso merece, não pode prosperar a interpretação dada pela Receita Federal, razão pela qual nego provimento ao Recurso de Ofício, mantendo a decisão proferida em 1ª instância.”

Por oportuno, transcrevo em parte a declaração de voto do Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, que embora tenha acompanhado o relator por negar provimento ao recurso, também concluiu pela falta de provas da artificialidade dos contratos, vejamos:

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

Certamente que os dispositivos legais permitem a coexistência de afretamento e prestação de serviço no modelo de negócio de empresas interdependentes; todavia, não se pode inferir que o texto legal admite a bipartição artificial dos contratos de prestação de serviços.

As novas disposições ao art. 1º da Lei nº 9.481/1997 introduzidas pela MP nº 795/2017 pouco alteraram o conteúdo prescrito acerca do afretamento e da prestação de serviços quando executados simultaneamente e, novamente, não é possível afirmar que não trouxe permissão à bipartição artificial desses contratos.

Em verdade, o que essencialmente deveria restar demonstrado seria a existência de elementos que evidenciassem eventual planejamento fiscal abusivo (a bipartição artificial dos contratos) para considerar inexistente o contrato de afretamento e considerar os valores envolvidos unicamente pertinente ao contrato de efetiva prestação de serviços de prospecção e exploração marítimas.

No meu entender, inexistiu na autuação fiscal tal comprovação.

Assim, há de prevalecer a natureza de afretamento à embarcação utilizada nas atividades de prospecção e exploração de petróleo e aplicar a legislação que trata de forma distinta o objeto de ambos contratos.”

Saliento, ainda, que na sessão de julgamento de 09/12/2015, quando da apreciação do processo nº 16682.721312/2013-91, acórdão nº 2202-003.063, apresentei declaração de voto no seguinte sentido, cujo posicionamento mantenho:

“...na minha compreensão, não se vislumbra nenhum óbice que, na gestão de seus negócios, a contribuinte opte por efetuar dois contratos com empresas distintas (inclusive se uma pessoa jurídica esteja vinculada a outra que seja proprietária da embarcação), para afretamento do bem e outro para a sua operação. Neste sentido as soluções de consulta COSIT nºs 225/2014 e 12/2015, que embora posteriores ao fato gerador da obrigação tributária, podem elas serem lembradas no presente caso para corroborar as alegações da contribuinte, de modo a demonstrar que no caso em análise não ocorreu um planejamento fiscal abusivo conforme compreendido pela autoridade fiscal, tanto que já é atualmente aceito.

Assim, é plenamente possível, o que se reforça com base na atual redação do §§ 2º e 7º do art. 1º da Lei nº 9.481, diante das alterações da Lei nº 13.043 de 13.11.2014, a bipartição de contratos. Esclareço que não se está aplicando retroativamente a legislação, mas tão somente demonstrando que a bipartição de contratos se trata de uma operação natural e não artificial, estando atualmente inclusive prevista em lei.

Portanto, é possível a execução simultânea do contrato de afretamento (ou aluguel de embarcações marítimas) e contrato de prestação de serviços, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural.

Desse modo, a Fiscalização estaria alterando a forma e a substância de contratos típicos de direito privado e com isso violando os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

Entendo que a parcela relativa ao afretamento ser de 90% não destoaria da legislação atual, que permite inclusive de 95% (85%, acrescido de 10% se com autorização do Ministro).

Ressalvo, ainda, que não verifico que tenha ocorrido transferência de tecnologia nos contratos em questão, de modo que seja considerado o pagamento da contribuinte como royalties.

Quanto a discussão se plataforma é embarcação, embora tenha sido afastada a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, de modo clarear a decisão, cumpre ressaltar que a Lei nº 9.537, de 11 de dezembro de 1997, apresenta, em seu Art. 1º, § 2º, inciso V, a definição de "embarcação":

V - Embarcação - qualquer construção, inclusive as plataformas flutuantes e, quando rebocadas, as fixas, sujeita a inscrição na autoridade marítima e suscetível de se locomover na água, por meios próprios ou não, transportando pessoas ou cargas;

Por sua vez, o inciso XIV do mesmo dispositivo supramencionado, aponta o conceito do que seria uma "plataforma":

XIV - Plataforma - 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;

Ainda, merece destacar que esta Turma, embora com outra composição, já reconheceu que plataformas seriam embarcações marítimas. Na ocasião daquele julgamento, constou no voto que “a alusão ao transporte de pessoas ou carga não constitui elemento finalístico da norma, pois o verbo utilizado no gerúndio, significando tão apenas a suscetibilidade do transporte de pessoas ou cargas, e não a efetividade do mesmo ou a sua utilização com única finalidade econômico” (Acórdão 2202-002.377). Assim, acordaram os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Conselheiro Relator Antonio Lopo Martinez.

Assim, nos termos da legislação referida anteriormente, as plataformas (sejam fixas ou flutuantes) devem ser consideradas como embarcações. Ressalvo também que, conforme restou julgado no Acórdão 2202-002.377, que a destinação para o transporte de pessoas ou cargas não constitui elemento essencial para o enquadramento das plataformas móveis no conceito de embarcação, impondo-se, assim, o reconhecimento da subsunção destas na alíquota zero do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte prevista no art. 1º da Lei nº 9.481/97.”

Pois bem.

Diante do todo o exposto, verifica-se que não restou demonstrada pela autoridade fiscal a artificialidade dos contratos, cujo argumento é reforçado pela falta de provas apresentadas pela fiscalização de que estes se deram de modo artificial ou com abusividade na fixação dos percentuais, de modo que o lançamento não se mantém.

Ademais, não se vislumbra nenhum óbice que, na gestão de seus negócios, a contribuinte opte por efetuar dois contratos com empresas distintas (inclusive se uma pessoa jurídica esteja vinculada a outra que seja proprietária da embarcação), para afretamento do bem e outro para a sua operação, conforme inclusive restou posteriormente estabelecido nas soluções de consulta COSIT nºs 225/2014 e 12/2015.

Entendo que no caso em análise não se desincumbiu a autoridade fiscal em provar que ocorreu um planejamento fiscal abusivo, razão pelo qual entendo que não merece reforma o acórdão da DRJ, devendo ser negado provimento ao recurso de ofício.

Assim, com base no acima exposto, em razão da inexistência de provas que, na verdade, teria havido a contratação e execução de apenas uma operação, de prestação de serviço de perfuração de petróleo, "artificialmente bipartida em dois contratos" de afretamento e de serviços com o intuito de reduzir a carga tributária.

Destaco que, não obstante mencionar serem frágeis os elementos reunidos pela fiscalização para concluir pela "bipartição artificial dos contratos", tem-se que da análise dos autos, formam-se conclusões, no mesmo sentido ao dos acórdãos 3201-003.150 (PIS/COFINS Importação) e 3301-005.358 (CIDE), as quais convergem com a minha, sendo elas as seguintes:

- Há licitude do modelo de contratação;
- Houve o reconhecimento, por parte do legislador, da adequação dos percentuais de 78% / 22%, por meio das alterações introduzidas pela Lei nº 13.043/14 no art. 1º da Lei nº 9.481/97;
- No contexto da operação em questão, o afretamento é atividade-meio e não pode receber o mesmo tratamento tributário da atividade-fim serviço de perfuração; e
- A bipartição de contratos de afretamento e perfuração já foi admitida pelo Fisco, por meio da IN RFB nº 844/08 e Solução COSIT nº 255/14.

Por tais razões, compreendo que há de prevalecer a natureza de afretamento à embarcação utilizada nas atividades de prospecção e exploração de petróleo e aplicar a legislação que trata de forma distinta o objeto de ambos os contratos, pois não restou demonstrado, pela autoridade fiscal, a existência de elementos que evidenciassem eventual planejamento fiscal abusivo (a bipartição artificial dos contratos) para considerar inexistente o contrato de afretamento e considerar os valores envolvidos unicamente pertinente ao contrato de prestação de serviços de prospecção e exploração marítimas.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator