



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

Processo nº 16682.720407/2014-79
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-005.358 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de outubro de 2018
Matéria CIDE
Recorrente BP ENERGY DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2009, 2010

DESCONSIDERAÇÃO DA BIPARTIÇÃO CONTRATUAL. AUSÊNCIA DE PROVAS

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Liziane Angelotti Meira e Antonio Carlos Costa Cavalcanti Filho, que negaram provimento. Votou pelas conclusões o Conselheiro Winderley Moraes Pereira (Presidente). Apresentou declaração de voto o Conselheiro Winderley Moraes Pereira (Presidente).

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Antonio Carlos Costa Cavalcanti Filho, Salvador Candido Brandão Junior, Ari Vendramini, Semiramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

Relatório

Adoto trechos do relatório da decisão de primeira instância:

"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 de 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 exhaustivamente no Termo de Verificação Fiscal, não envolvem um afretamento autônomo mas, sim, a prestação de serviços unidos 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.

(...)

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. 20 da IN SR5 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 a empresa TRANSOCEAN UK LIMITED (TUK), 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 COE. 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 OFFSHORE INC e SEDCO FOREX, quando então passou a se chamar TRANSOCEAN SEDCO FOREX INC. Conforme informações de domínio

publico, obtidas no seu site na internet, ao mesmo grupo TRANSOCEAN também pertence a TRANSOCEAN UK LIMITEI); com a qual foi firmado o contrato de afretamento. Relatórios Anuais e informações de domínio público coletados nos sites dos referidos grupos econômico 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 inexistente um afretamento autônomo, desvinculado do fornecimento 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 10 - A etiqueta 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 do embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, feitas 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;

(...)

A seu turno, o art. 80 da Lei 9.779/99, conversão de Medida Provisória 1.788/98, impôs a seguinte ressalva a aplicação do disposto no art. 10 da Lei 9.481/97:

Art. 8º Ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 11 da lei nº 9.481, de 1997. os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiado 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 juntado aos autos pelo autuante) e, em paralelo, firmou com a Transocean Brasil Ltda. ("TBL"), contrato de prestação de serviços de perfuração de petróleo e gás (doc. já juntado aos autos pelo autuante).

Conforme estipulado no Contrato de Prestação de Serviços celebrado entre a

impugnante e a TBI, esta foi designada pelo impugnante {doc. 03.} para promover a importação da embarcação afretada da TUK, bem como das partes, peças, ferramentas e equipamentos destinadas 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 decorre, insista-se, de expressa previsão da legislação do REPETRO (Decreto nº 4.543/2002, c/e 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 -, a habilitar-se ao REPETRO para que, amparada por Atos Declaratórios Executivos - ADEs, possa "promover a importação dos bens a serem utilizados" quando a afretadora não for sediada no País":

Dessa maneira, nos termos da regulamentação do REPETRO, a TBI, 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 TVF).

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

"Fica claro que ambas as empresas aliam de forma Conjunto a fim de prestar um único e harmônica 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-calendário de 2009 e 2010.

Mas não é só!

De acordo com os trechos do TVF 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 aos autos do processo administrativo instaurado pelo autuante, os percentuais de remuneração praticados durante todo o período fiscalizado foram de 78% 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 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 na 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 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 o 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 disponibilizarão 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 equivalentes, 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 1311C 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 o valor do bem (embarcação) afretado.

É válido ainda destacar que nessas prestações 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 mie em termos percentuais, a remuneração entre os contratos não poderá jamais ser equânime, tal com supere 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 valer perto dos RS 30.000,00, a diferença percentual entre o valor da remuneração do condutor e do aluguel do veículo não seria tão evidente.

No entanto, ressaltou-se que no caso em tela trata-se de bem afretado cujo valor aduaneiro monta a aproximadamente RS 1.000.000,00 (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 armamento, 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, era 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 (...)

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 ocorre 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 desta verdade de forma a pennitir 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. Mil 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 Afretamento de Embarcação - é-, em realidade, negócio jurídico - Contrato - distinto daquele firmado entre a impugnante e a TEL, que tem

como escopo a prestação de serviços de sondagens, perfurações, avaliações, completação 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 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 - o 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 TBI, 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'," (fis. 13 do TVF) como visto, o autuante se ampara na presunção de que, embora previstos em atos jurídicos próprios, celebrados entre a impugnante e a fretadora da embarcação no exterior e entre a impugnante e a prestadora de serviço localizada no Brasil, tais contratações seriam unas e indivisíveis:

"Na prática, resta claro que as empresas do grupo TRANSCOCEAN prestavam serviços de/brama única e unida, trabalhavam em conjunto para atingir o objetivo do grupo econômico, qual seja, a prestação de serviços de perfuração de poços." (TVI. 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 mandatário 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 afastara 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 Santa Fé 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-8 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 em Belém (PA) julgou a impugnação improcedente e o Acórdão nº 01-31.499, de 26/02/15, foi assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÓMICO - CIDE

Ano-calendário: 2009, 2010

Ementa:

CONTRATO DE AFRETAMENTO DE NAVIO-SONDA. NATUREZA DA OPERAÇÃO. Constatado que os pagamentos à empresa domiciliada no exterior, decorrentes de contrato de afretamento de navio-sonda, cuidava na verdade de operação de afretamento da embarcação cumulada com prestação de serviços, e não sendo possível estratificar os valores correspondentes a essas atividades, mister a classificação dos

pagamentos dessa operação como decorrentes de prestação de serviços técnicos.

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA. A incidência da Contribuição, na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior, prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia.

BASE DE CÁLCULO. IRRF. REAJUSTE. O valor do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, independentemente de a fonte pagadora assumir o ônus imposto do IRRF.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. Sendo a multa de ofício classificada como débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, apresenta-se regular a incidência dos juros de mora sobre os valores da multa de ofício não pagos, a partir de seu vencimento.

JUROS. TAXA SELIC. Tendo a cobrança dos juros de mora com base na Taxa SELIC previsão legal, não compete aos órgãos julgadores administrativos apreciar arguição de sua ilegalidade/inconstitucionalidade.

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO. ENDEREÇO CADASTRAL. INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO. INDEFERIMENTO. O domicílio tributário do sujeito passivo é endereço, postal, eletrônico ou de fax fornecido pelo próprio contribuinte à Receita Federal do Brasil (RFB) para fins cadastrais. Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, em que destaca:

- que, após a protocolização da impugnação, foi editada "a Lei nº 13.043/14 que, em seu artigo 106, veio a afastar/esclarecer qualquer dúvida que pudesse haver sobre a legalidade de repartição entre as receitas de afretamento de embarcação estrangeira e as receitas dos serviços de exploração/prospecção de óleo e gás"; e

- a decisão da DRJ, no processo administrativo nº 16682.720406/2014-24, que cancelou o Auto de Infração do IRRF, por ausência de prova de simulação dos contratos;

E assim resume suas alegações (fls. 3.372 e 3.373):

"O Breve resumo do Concluído até Aqui

Diante de todo o acima exposto, espera e confia a Recorrente que V.Sas. julgarão totalmente procedente o presente recurso reconhecendo a integral improcedência da autuação, pelo fato:

- de haver graves e insuperáveis nulidades na autuação, pois, como se demonstrou, além de o ordenamento jurídico pátrio não permitir a lavratura de autos de infração com base na retórica de ter havido abuso de direito, o autuante pretendeu ainda desconsiderar atos jurídicos validamente celebrados pela Recorrente, sem, contudo, comprovar a existência de simulação ou dissimulação pela Recorrente, se utilizando de premissas equivocadas e que não se sustentam;
- de haver manifesta mudança da acusação originalmente imposta pelo autuante pela decisão recorrida, pois enquanto o autuante diz que os contratos de serviço e afretamento seriam uma realidade indivisível, a decisão ora recorrida reconhece a validade da estrutura bipartida, contudo, inova na acusação, ao sustentar, sem qualquer fundamentação, que no contrato de afretamento a caso nu firmado pela ora Recorrente haveria parcela de serviço que não poderia ser cindida do afretamento em si; o que decerto não prospera, pois, insista-se, está-se diante de contrato de afretamento a casco nu (mera obrigação de dar).
- de ser plenamente possível aos contribuintes planejarem suas atividades negociais desde que observadas as balizas legais;
- de inexistir sobreposição e nem muito menos confusão nas avenças firmadas pela Recorrente para a prestação de serviços de perfuração de poços de petróleo e gás e para o afretamento de embarcação;
- de que, ainda que haja interligação entre os contratos de afretamento e de serviço, nada de errado há nisso, tal como bem conceitua a doutrina civilista sobre os contratos coligados;
- de que o contrato de afretamento firmado pela Recorrente atende a todos os requisitos previstos na legislação de regência;
- de não haver a possibilidade de se enquadrar o contrato de afretamento a casco nu corno se serviço fosse, pois, já decidiu o E. Superior Tribunal de Justiça e o próprio E. Supremo Tribunal Federal que a atividade que predomina no afretamento não é um fazer, mas sim um dar (o bem em afretamento); e
- de, ainda que se entendesse que o afretamento seria parte integrante do contrato de serviço, não se pode tributar as atividades-meio.

Em petição protocolizada após a apresentação do recurso voluntário, a recorrente noticiou a decisão favorável proferida pelo CARF (Acórdão nº 3201-003.150, de 23/10/17) que, por unanimidade de votos, cancelou o lançamento de PIS e a COFINS Importação.

A PGFN apresentou contra-razões, em que defende os argumentos utilizados pela fiscalização para a lavratura do auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Relator Marcelo Costa Marques d'Oliveira

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade e deve ser conhecido.

Nos anos de 2009 e 2010, a recorrente 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.

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.

Contudo, após auditoria dos contratos e documentação e registros contábeis correspondentes, a fiscalização concluiu que, na verdade, não havia duas contratações, porém uma única, de prestação de serviços de perfuração. Por conseguinte, lançou de ofício IRRF, CIDE, PIS Importação e COFINS Importação sobre as remessas a título de afretamento, distribuídas entre o presente (CIDE) e outros dois processos administrativos, a saber:

a) IRRF - processo administrativo nº 16682.720406/2014-24: a DRJ em Belém (PA), por maioria de votos, julgou a impugnação procedente. Aguarda-se o encaminhamento para o CARF, para julgamento do recurso de ofício.

b) PIS e COFINS - processo administrativo nº 16682.720408/2014-13: a DRJ em Belém (PA) julgou procedente a impugnação e o CARF negou provimento ao recurso de ofício (Acórdão 3201-003.15, de 26/09/17). Irresignada, a PGFN interpôs embargos de declaração, os quais, todavia, foram rejeitados, por unanimidade, nos termos do Acórdão nº 3201-003.507, de 20/03/18.

Passo ao exame do recurso voluntário.

PRELIMINARES

"A PRIMEIRA NULIDADE DA DECISÃO ORA RECORRIDA - A INOVAÇÃO DA DECISÃO NA ACUSAÇÃO ORIGINARIAMENTE IMPOSTA PELO AUTUANTE"

Reproduzo trecho do recurso voluntário:

(...)"

Como visto acima, para a lavratura do auto de infração ora combatido, o autuante entendeu que a estrutura bipartida utilizada pela Recorrente teria como único e exclusivo propósito '*mascarar uma única contratação*' (fls. 3 do Termo de Verificação Fiscal - "TVF").

Para tanto, insinua que:

'No contexto concreto das contratações efetuadas, em que pese a repartição formal em dois contratos, a realidade dos fatos demonstra que inexiste um

afretamento autônomo desvinculado do fornecimento 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.' (fls. 9 do TVF)

E conclui salientando em sua grave - e não provada acusação - 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, criar uma manobra que visa à redução dos tributos devidos.' (fls. 19 do TVF)

Da leitura dos extratos acima, percebe-se que o autuante baseia toda a sua argumentação em um único fundamento: que a bipartição dos contratos de afretamento e de serviços teria sido propositalmente engendrada pela Recorrente para encobrir uma única atividade, qual seja, a prestação de serviços pela empresa estrangeira através do uso da embarcação afretada.

Neste sentido, enquanto o autuante considerou que haveria confusão entre as obrigações objeto do contrato de serviços de perfuração com o contrato de afretamento para legitimar a presunção de existência de uma única avença (serviços com afretamento) e, por conseguinte, a ilegalidade da repartição das receitas, a decisão recorrida reconhece a plena validade da bipartição dos contratos e neste aspecto andou bem a Turma julgadora.

No entanto, na tentativa de fundamentar a manutenção da autuação, a decisão recorrida destaca que *'não sendo possível distinguir nos autos a receita da empregada exclusivamente no afretamento da embarcação, entende-se não ser possível afastar a exação da CIDE propalada pelo art. 2º da Lei nº 10.168/00, com a redação dada pela Lei nº 10.332/01'* (fis. 3.259/3.260 - grifamos)

E continua alegando que:

'Ideal seria se se pudesse distinguir a real receita atribuída a cada atividade (afretamento e prestação de serviço), e, com isso, aplicar a tributação devida a cada situação, concedendo a isenção do IRRF, reconhecendo a não incidência da CIDE, onde fosse o caso. Porém, não vislumbra tal possibilidade. Repise-se, não há nos autos elementos que permitam dar os perfeitos contornos a receita de fato correspondente a cada atividade.' (fls. 3.259/3.260 - grifamos)'

Em outras palavras a decisão recorrida afastou o principal argumento da acusação fiscal de invalidade e artificialidade da estrutura bipartida de contratação, para inovar a acusação, entendendo que não haveria no contrato de afretamento a previsão entre o que seria parcela de serviço e o que seria do afretamento nas remessas efetuadas; olvidando-se, contudo, de atentar para o relevante fato que in casu, o afretamento contratado era a casco nu, modalidade esta que não compreende qualquer parcela de serviço atrelada ao afretamento!

Srs., esse sofisma acaba por inovar a acusação original, alterando o critério jurídico adotado pelo autuante para a lavratura da autuação, o que como se verá, é vedado pela legislação.

(. . .)"

Não vejo alteração do critério jurídico.

A fiscalização depreendeu da leitura dos contratos e documentação correlata que teria sido promovida uma bipartição de um único serviço em dois contratos, com o propósito de atribuir ao de afretamento um valor maior do que o devido, com vistas a aproveitar da redução a zero do IRRF sobre as respectivas remessas, bem como pelo fato de estarem fora do campo de incidência da CIDE e do PIS/COFINS Importação.

E a decisão recorrida, não obstante reconhecer a possibilidade de coexistirem contratos de afretamento e de prestação de serviços de perfuração, notadamente após a publicação da Lei nº 13.043/14, manifestou, expressamente, sua concordância com a fiscalização.

Dos autos, concluiu que houvera uma "*confusão*" entre as atividades, de tal forma que não se poderia mais falar em contratos separados e, por conseguinte, em pagamentos com naturezas jurídicas e tratamentos fiscais distintos, como segue (fl. 3.260 e 3.261):

"(. . .)

Do exposto, **muito embora as alterações promovidas pela Lei nº 13.043/2014 não tenham aplicação aos fatos geradores do lançamento, elas demonstram a factibilidade da bipartição do contrato.**

A questão que se revela óbice para a pretensão da recorrente é a falta de configuração exclusiva da receita de afretamento.

No caso concreto, como demonstrado exaustivamente pela autoridade lançadora no relatório de fiscalização, em especial às folhas 2948-2967, houve uma verdadeira confusão entre o contrato de afretamento e o contrato de prestação do serviço de perfuração.

De sorte que não possível distinguir a efetiva divisão de cada contrato no contexto da operação de perfuração, sondagem e exploração de poços de petróleo.

Assim, embora o contrato esteja formalmente denominado como contrato de afretamento, **sua natureza é de contrato de afretamento cumulado com prestação de serviço de perfuração.**

(. . .)" (g.n.)

Isto posto, nego provimento aos argumentos.

"A SEGUNDA NULIDADE DA DECISÃO ORA RECORRIDA - AUSÊNCIA DE REUNIÃO DOS PROCESSOS CONEXOS E DECISÃO CONTRÁRIA AO JULGAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO DO IRRF"

Neste tópico, aponta duas supostas causas de nulidade da decisão recorrida: i) ausência de reunião de processos reflexos; e ii) de que foi de encontro à decisão proferida pela mesma DRJ, em sede do processo nº 16682.720406/2014-24 (IRRF).

E fundamenta seu posicionamento no inciso IV do art. 2º e *caput* do art. 47 do Anexo II da Portaria MF nº 343/15 (Regimento Interno do CARF - RICARF), em decisões do CARF, em que restou consignada a impossibilidade de haver decisões divergentes em processos contendo lançamentos reflexos de PIS, COFINS, CSL e IRPJ (Acórdão nº 1802-001.320 e 1402-001.886) e, no mesmo sentido, em uma decisão judicial (TRF-1 - APELAÇÃO CIVEL AC 9742 MG 94.01.09742-9).

Também neste caso, não lhe assiste razão.

A reunião de processos vinculados, para julgamento em conjunto, atende ao princípio da economia processual. Contudo, trata-se de uma faculdade e não obrigação, como se depreende da leitura do §1º do art. 9º do Decreto nº 70.235/72:

*"§1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, **podem ser objeto de um único processo**, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)" (g.n.)*

Na mesma linha, encontra-se o RICARF:

"Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

(. . .)

§ 2º Observada a competência da Seção, os processos poderão ser distribuídos ao conselheiro que primeiro recebeu o processo conexo, ou o principal, salvo se para esses já houver sido prolatada decisão." (g.n.)

Ademais, de acordo com os artigos 2º e 47 do Anexo II do RICARF, processos que tratam de IRRF, PIS e COFINS devem ser julgados em conjunto e pela 1º Seção de Julgamentos, **quando reflexos do IRPJ**, o que não é o caso. E processos que versem sobre CIDE têm de ser julgados por esta Seção de Julgamentos:

"Art. 2º À 1ª (primeira) Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância que versem sobre aplicação da legislação relativa a:

(. . .)

IV - CSLL, IRRF, Contribuição para o PIS/Pasep ou Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), quando reflexos do IRPJ, formalizados com base nos mesmos elementos de prova; (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

(. . .)

Art. 4º À 3ª (terceira) Seção cabe processar e julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de 1ª (primeira) instância que versem sobre aplicação da legislação referente a:

(. . .)

VIII - Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE);

(. . .)

Art. 47. Os processos serão sorteados eletronicamente às Turmas e destas, também eletronicamente, para os conselheiros, organizados em lotes, formados, preferencialmente, por processos conexos, decorrentes ou reflexos, de mesma matéria ou concentração temática, observando-se a competência e a tramitação prevista no art. 46."

Portanto, o fato de não terem sido reunidos, tanto na primeira quanto na segunda instâncias administrativas, não dá causa à nulidade da decisão recorrida.

A segunda alegação - a DRJ proferiu decisões diferentes para o presente e para o processo de IRRF - também não a socorre. Não há dispositivo legal que confira efeito vinculante às decisões administrativas de primeira ou segunda instâncias.

Isto posto, rejeito os argumentos.

"A TERCEIRA NULIDADE DA DECISÃO ORA RECORRIDA - PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA DA RECORRENTE. AUSÊNCIA DE DILIGÊNCIA PARA APURAÇÃO E CONSTATAÇÃO DA SEGREGAÇÃO DAS RECEITAS DE AFRETAMENTO E DE SERVIÇOS PRESTADOS A BORDO DA EMBARCAÇÃO, TENDO EM VISTA O RECONHECIMENTO EXPRESSO DA VALIDADE E ESTANQUEIDADE DOS CONTRATOS - NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL E DO FORMALISMO MODERADO"

Reitera que a decisão recorrida admitiu a coexistência entre os contratos, tendo confirmado a autuação pelo simples fato de que não havia como "(. .) distinguir a real receita atribuída a cada atividade (afretamento e prestação de serviço) e, com isso, aplicar a tributação devida a cada situação, concedendo isenção do IRRF, reconhecendo a não incidência da CIDE onde fosse o caso."

Diante disto, não deveria ter ratificado o procedimento fiscal, porém baixado o processo em diligência, pois havia elementos nos autos para realizar a dita segregação de receitas.

E, uma vez que os fatos não foram devidamente investigados, conclui que "(. .) tanto o auto de infração combatido, quanto a decisão recorrida estão calcados em premissas fáticas não provadas e, pior, contrárias às provas constantes dos presentes autos, (. .) não atendem aos princípios da motivação, da legalidade e da verdade material que regem os atos da Administração Pública, razão pela qual, com a devida vênia, se impõe o reconhecimento da manifesta nulidade da decisão recorrida."

Em tópico anterior, já manifestei-me no sentido de que tenho outra interpretação da decisão da DRJ.

Não obstante reconhecer a possibilidade de coexistirem contratos de afretamento e de prestação de serviços de perfuração, notadamente após a publicação da Lei nº 13.043/14, no caso em discussão, concordou com a fiscalização quanto à "(. .) confusão entre o contrato de afretamento e o contrato de prestação do serviço de perfuração (. .)" e à conclusão de que, na verdade, "(. .) embora o contrato esteja formalmente denominado como contrato de afretamento, sua natureza é de contrato de afretamento cumulado com prestação de serviço de perfuração."

Portanto, uma vez que, com base nos autos, ratificou o posicionamento do agente fiscal de que tratava-se de uma só operação (serviço de perfuração de poços de petróleo), não havia justificativa para requerer investigações complementares.

Portanto, não se verifica preterição do direito de defesa ou qualquer ofensa aos princípios da motivação, legalidade ou verdade material que pudessem macular o auto de infração ou a decisão recorrida, pelo que nego provimento aos argumentos.

"A PRESUNÇÃO UTILIZADA PELA DECISÃO RECORRIDA PARA A MANUTENÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO COMBATIDO"

Aduz que a decisão recorrida teria ratificado a autuação com base na presunção de que no contrato de afretamento haveria obrigações cumuladas de afretamento e prestação de serviços.

E tal presunção, além de não ter amparo legal, contraria os documentos que se encontram nos autos:

"(. . .)

Contudo, como se verá mais adiante, há disposição expressa no contrato de afretamento (Cláusula 2.01 "a") indicando que 'O armador (TUK) não operará o Navio-sonda, ou terá qualquer responsabilidade por sua operação.'

Além do mais, referida Cláusula do contrato de afretamento ainda dispõe que:

'Durante Prazo do Contrato, o Afretador terá o uso pleno e exclusivo do Navio-sonda que será operado por uma Contratada para a Prestação de Serviços de Perfuração de acordo com um Contrato de Prestação de Serviços de Perfuração. (Cláusula 2.01 "a" do Contrato de Fretamento - grifamos)

'O Armador será responsável pelo fornecimento oportuno de todas as questões mencionadas na Presente Cláusula 2, inclusive o Navio-sonda e os Equipamentos Associados.' (Cláusula 2.01 "d" do Contrato de Fretamento - grifamos)"

Mais uma vez equivocava-se a recorrente.

Nem a autuação e tampouco a decisão recorrida basearam-se em presunções, porém na vasta documentação carreada aos autos e que as levaram a concluir que fora desenvolvido apenas um negócio, o de prestação de serviço de perfuração, com utilização de navio-sonda.

Assim, nego provimento aos argumentos.

MÉRITO

Autuação

Sumario os motivos que levaram a fiscalização a considerar que, na verdade, havia uma única operação (perfuração) e não duas (afretamento e perfuração) e lavrar três autos de infração (Termo de Verificação Fiscal - TVF, fls. 2.939 a 2.980):

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 28% 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.

Este relator destaca que não há nos autos demonstrativos, conciliados com documentos e/ou registros contábeis, para evidenciar tal afirmação.

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.

Argumentos de defesa

A recorrente 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.

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

§ 1º Poderá ser habilitada ao Repetro a pessoa jurídica:

(. . .)

§ 8º Na hipótese prevista no §9º do art. 17, as pessoas jurídicas de que trata o inciso II do § 1º poderão ser habilitadas ao Repetro com base no contrato de prestação de serviços, desde que haja execução simultânea com os contratos de afretamento a casco nu, de arrendamento operacional, de aluguel ou de empréstimo.

(. . .)

Art. 17. A solicitação do regime será formulada mediante apresentação do Requerimento de Concessão do Regime (RCR), de acordo com o modelo constante do Anexo II à Instrução Normativa SRF nº285, de 2003.

(. . .)

§9º Na hipótese de disponibilização de bem pela concessionária ou autorizada à empresa contratada para a prestação de serviços, será aceito, para fins de concessão do regime de admissão temporária, contrato de afretamento a casco nu, de arrendamento operacional, de aluguel ou de empréstimo, firmado entre a concessionária ou autorizada e a empresa estrangeira, desde que: (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.089, de 30 de novembro de 2010)

I - esteja vinculado à execução de contrato de prestação de serviços, relacionado às atividades a que se refere o art. 1 e (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.089, de 30 de novembro de 2010)

II - conste cláusula prevendo a transferência da guarda e da posse do bem. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.089, de 30 de novembro de 2010)" (g.n.)

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 trata-se 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 goza 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." (g.n.)

Também foi reconhecida pelo CARF, nos Acórdãos nº 1402-001.439 e 1101-001.092).

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.

E tampouco para desconsiderar a personalidade jurídica da Transocean do Brasil, o que, à luz do art. 50 do Código Civil, somente é possível, mediante a comprovação de que houve abuso ou desvio de finalidade.

Neste sentido, colacionou decisões do STJ (RESP 744.107/SP, de 12/08/08, e 876.974/SP, de 27/08/07).

Análise da autuação e alegações de defesa

Assiste razão à recorrente.

A fiscalização lançou CIDE 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.

Que teria havido uma "*bipartição artificial*" da operação em dois contratos, com o intuito de reduzir a carga tributária - sobre afretamento, incide apenas IRRF e alíquota zero, enquanto que sobre importação de serviços de perfuração incidem IRRF de 15%, CIDE de 10%, PIS Importação de 1,65% e COFINS Importação de 7,65%.

Ora, tendo assim procedido, a fiscalização, de fato, promoveu a desconsideração, para fins fiscais, do negócio jurídico "afretamento".

Não obstante, não dirigiu, expressa e diretamente, uma acusação de que os contratos de afretamento e de serviços de perfuração foram fraudados. Que seriam atos simulados, cujo intuito fora o de dissimular a verdade, isto é, de que havia um único acordo comercial (prestação de serviços de perfuração) e não dois (afretamento e serviços de perfuração). Tanto assim que não capitulou o lançamento no inciso II do § 1º do art 167 do Código Civil ("simulação") c/c o art. 72 da Lei nº 4.502/64 ("fraude"), porém apenas no Lei nº 10.168/00, que é matriz legal da CIDE.

Contudo, evidências da real infração apontada pela fiscalização encontram-se ao longo do Termo de Verificação Fiscal, tais como nos seguintes trechos:

i) Fl. 2.941:

A autoridade fiscal visualizou um artifício de triangulação entre as concessionárias exploradoras e produtoras de petróleo e gás e as empresas/grupos de prestação dos serviços de prospecção, perfuração, completação e "workover". Na verdade, com o intuito de mascarar uma única contratação, se promovia a partição de um único contrato em dois outros. Um contrato tratava apenas de afretamento de embarcações ou navios sonda e outro contrato tratava apenas dos serviços de perfurações. Ambos os contratos celebrados com empresas do mesmo grupo.

ii) Fl. 2.947:

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.

(...)

No contexto concreto das contratações efetuadas, em que pese a repartição formal em dois contratos, **a realidade dos fatos demonstra que inexistia um afretamento autônomo, desvinculado do fornecimento 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.

iii) Fl. 2.967:

Ambos os contratos são remunerados pelas mesmas operações que no caso se referem exclusivamente às horas/dias gastas nas operações de perfuração de poços de petróleo, portanto, inerentes ao objeto constante do contrato de prestação de serviço. É evidente que as atividades contratadas de fato se resumem em uma só, e se referem à prestação de serviço de perfuração de poços de petróleo, sendo as operações de posicionamento e navegação (que seriam afetas ao afretamento) apenas acessórias à execução da atividade que se busca que é a perfuração de poços de petróleo no mar.

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 01-31.499, 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 16682.720408/201413, 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.

Quanto ao segundo tema, transcrevo a redação atual do art. 1º da Lei nº 9.481/97 e o art. 3º da Lei nº 13.586/17:

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

(...)

§ 2º Para fins de aplicação do disposto no inciso I do caput deste artigo, quando ocorrer execução simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e de contrato de prestação de serviço relacionados à exploração e produção de petróleo ou de gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, a redução a 0% (zero por cento) da alíquota do imposto sobre a renda na fonte fica limitada à parcela relativa ao afretamento ou aluguel, calculada mediante a aplicação sobre o valor total dos contratos dos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

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

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

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

(...)

§ 6º A parcela do contrato de afretamento ou aluguel de embarcação marítima que exceder os limites estabelecidos nos §§ 2º, 9º e 11 deste artigo sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), exceto nos casos em que a remessa seja destinada a país ou dependência com tributação favorecida ou em que o fretador, arrendante ou locador de embarcação marítima seja beneficiário de regime fiscal privilegiado, nos termos dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, hipóteses em que a totalidade da remessa estará sujeita à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

(...)

§ 10. O disposto nos §§ 2º e 9º deste artigo não se aplica às embarcações utilizadas na navegação de apoio marítimo, definida na Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, vedada, inclusive, a aplicação retroativa do § 2º deste artigo em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014.

(...)

§ 12. A aplicação dos percentuais estabelecidos nos §§ 2º, 9º e 11 deste artigo não acarreta a alteração da natureza e das condições do contrato de afretamento ou aluguel para fins de incidência da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (Cide) de que trata a Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000, e 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), de que trata a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004." (g.n.)

"Lei nº 13.586/17

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 13 de agosto 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 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício."

Com base no art. 3º da Lei nº 13.586/17, a recorrente alega que os limites previstos no inciso II do § 2º do art. 1º da Lei nº 9.481/97 tem efeitos retroativos e, por conseguinte, confirmariam a adequação da relação percentual praticada: 78% / 22%.

Neste ponto, divirjo da recorrente.

Indubitavelmente, os limites impostos pelo § 2º do art. 1º da Lei nº 9.481/97 têm um caráter intertemporal e expressam aquilo que o legislador concluiu ser razoável que se pratique pelas empresas do setor.

Entretanto, não se pode depreender que a inobservância dos limites implicaria na desconsideração, para fins fiscais, do negócio jurídico afretamento e sua conversão em de prestação de serviços de perfuração, com correspondente cobrança da CIDE e PIS/COFINS Importação. Ou, a *contrario sensu*, que o atendimento aos limites validaria as estruturas dos contratos, da forma (no caso em tela, 78% / 22%) em que forem concluídos.

Em outras palavras, entendo que aquele dispositivo legal não tem o condão de validar ou, por outro lado, tornar nulas obrigações contratuais regularmente contratadas, não defesas em lei.

O § 2º do art. 1º da Lei nº 9.481/97 estipula limites máximos de participação do afretamento no total contratado, porém, exclusivamente, para fins de fruição do benefício da redução a zero da alíquota do IRRF. Tanto é assim que o § 6º do citado art. 1º da Lei nº 9.481/97 dispõe que a consequência da identificação de excedente é tão somente a incidência do IRRF, à alíquota de 15% ou 25%, sobre o respectivo montante. E o § 12 dispõe que citados percentuais **não acarretam alteração da natureza do contrato de afretamento para fins de CIDE, PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação.**

E, para fins de comprovação do direito ao incentivo fiscal da alíquota zero de IRRF, de forma alguma é suficiente a simples demonstração da adoção dos percentuais do § 2º. O contribuinte há de provar que o contrato tem substância econômica, é verdadeiro.

Assim, com base no acima exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, em razão da inexistência de provas de 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.

Para robustecer o posicionamento exposto nos parágrafos anteriores, colaciono os voto condutor e declaração de voto do Acórdão nº 3201-003.150 (PIS/COFINS Importação), os quais adoto como demais razões de decidir, com fulcro no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99.

Antes de reproduzi-los, contudo, destaco que o voto condutor, não obstante mencionar serem frágeis os elementos reunidos pela fiscalização para concluir pela "bipartição artificial dos contratos", funda sua conclusão muito mais nos seguintes aspectos:

- licitude do modelo de contratação;
- 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.

Ainda sobre o Acórdão nº 3201-003.150 (PIS/COFINS Importação), cumpre mencionar que foi objeto de embargos de declaração interpostos pela PGFN, os quais, todavia, foram rejeitados.

Passo, então, à reprodução do voto condutor e da declaração de voto relativos ao Acórdão nº 3201-003.150 (PIS/COFINS Importação):

"(. .)

Em que pese os exemplares argumentos expendidos pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, entendo como correta a decisão recorrida proferida em 1ª instância, portanto, não lhe assistindo razão.

A questão em debate envolve uma interpretação sistemática, que no escólio de Carlos Maximiliano está assim conceituada:

'A verdade inteira resulta do contexto, e não de uma parte truncada, quiçá defeituosa, mal redigida; examine-se a norma na íntegra e, mais ainda: o Direito todo, referente ao assunto. Além de comparar o dispositivo com outros afins, que formam o mesmo instituto jurídico, e com os referentes a institutos análogos; força é, também, afinal por tudo em relação com os princípios gerais, o conjunto do sistema em vigor.' (MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 20 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 106).

A Lei 13043/2014 em seu art. 106 alterou a redação do art. 1º da Lei nº.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, alugueis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

(...)

§ 2º 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 (naviossonda) ; 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 intemporalidade, tomando por evidência do propósito evasivo arquitetura contratual posteriormente chancelada 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.'

A interpretação da norma não pode levar a um desvio como posto em sede de razões recursais.

Nunca é demais lembrar que o legislador e o intérprete do Direito devem conciliar esforços para fazer com que o sistema jurídico seja um todo consistente e coerente, com estruturação que lhe confira lógica hermenêutica. Tércio Sampaio Ferraz Jr. leciona (sobre o processo interpretativo) "... a concepção do ordenamento jurídico como sendo um sistema dotado de unidade e consistência nada mais é que um pressuposto ideológico que a dogmática do Direito assume". (Cf. Tércio Sampaio Ferraz Jr., Introdução ao Estudo do Direito, São Paulo, Atlas, 2003, p. 206.).

Isso faz com que surjam três critérios básicos para compor a interpretação do exegeta: coerência, consenso e justiça (mesmo autor e obra, p. 286). As normas, para Eros Roberto Grau (in Ensaio e discurso sobre a interpretação e a aplicação do Direito, São Paulo, Malheiros, 2002, p. 74), devem ser harmônicas dentro de um sistema jurídico, sem haver qualquer tipo de contradição entre estas, a fim de que não seja deturpada a noção de consistência do sistema. Portanto, nada mais correto que trazer a harmonia para todas as searas do Direito através da conciliação desses três critérios.

O Conselheiro Domingos de Sá Filho em voto proferido no processo nº 16682.721545/201394, assim se pronunciou:

'No caso tratado, o legislador ordinário ao alterar a redação do parágrafo segundo da Lei nº 9.481/97, cuidou da execução simultânea de contrato de afretamento/aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviços vinculados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, ao inserir regra definindo o norte do comportamento dos contribuintes (...).'

E prossegue o Conselheiro:

'Observado os parâmetros traçados pela norma legal, e, ausente acusação de desacerto com as normas de direito privado, assente é os pactos, pois em momento algum se alegam conduta contrária as regras do direito privado.'

Com razão a recorrente no tocante a legalidade das modalidades de contratos, pois a legislação autoriza o Ministro da Fazenda elevar ou reduzir os percentuais de aceitação dos contratos de prestação de serviço e afretamento ou locação de embarcações marítimas, sendo assim, a prática de contratação de afretamento de embarcações marítimas e prestação de serviço, mesmo com empresa do mesmo grupo, tornou clara e evidenciou que o exercício da execução simultânea desses pactos encontram-se na órbita legal permitida.'

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

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

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

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.

A esse respeito (impossibilidade de se tributar atividade-meio) assim se posiciona o Superior Tribunal de Justiça:

'TRIBUTÁRIO. ISS. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. ATIVIDADE-MEIO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. SÚMULA 83/STJ.

1. O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento no sentido de que, independente da cobrança pela prestação de serviço, "não incide ISS sobre serviços prestados que caracterizam atividade-meio para atingir atividades-fim, no caso a exploração de telecomunicações" (REsp 883254/MG, Rel. Min.

José Delgado, Primeira Turma, julgado em 18.12.2007, DJ 28.2.2008 p. 74). Precedentes. Incidência da Súmula 83/STJ.

2. É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o teor da Súmula 83/STJ aplica-se, também, aos recursos especiais interpostos com fundamento na alínea "a" do permissivo constitucional.

Agravo regimental improvido.' (AgRg no AREsp 445.726/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/02/2014, DJe 24/02/2014)

'PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇOS CONEXOS (SUPLEMENTARES) AO DE COMUNICAÇÃO (TELEFONIA MÓVEL): TROCA DE TITULARIDADE DE APARELHO CELULAR; CONTA DETALHADA; TROCA DE APARELHO; TROCA DE NÚMERO; MUDANÇA DE ENDEREÇO DE COBRANÇA DE CONTA TELEFÔNICA; TROCA DE ÁREA DE REGISTRO; TROCA DE PLANO DE SERVIÇO; BLOQUEIO DDD E DDI; HABILITAÇÃO; RELIGAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS.

1. A incidência do ICMS, no que se refere à prestação dos serviços de comunicação, deve ser extraída da Constituição Federal e da LC 87/96, incidindo o tributo sobre os serviços de comunicação prestados de forma onerosa, através de qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (art. 2º, III, da LC 87/96).

2. A prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim "processo de transmissão (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza", esta sim, passível de incidência pelo ICMS. Desse modo, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS.

3. Não merece reparo a decisão que admitiu o ingresso de terceiro no feito, pois o art. 543C, § 4º, do CPC autoriza que o Ministro Relator, considerando a relevância da matéria tratada em recurso especial representativo da controvérsia, admita a manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na questão jurídica central.

4. Agravo regimental de fls. 871/874 não provido. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 Presidência/STJ.' (REsp 1176753/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/11/2012, DJe 19/12/2012)

Ademais, o Superior Tribunal de Justiça tem consolidada jurisprudência no sentido de que o afretamento não constitui serviço, conforme precedente a seguir transcrito:

'TRIBUTÁRIO. ISS. AFRETAMENTO A CASCO NU. NÃO INCIDÊNCIA.PRECEDENTES. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. ANÁLISE DE CONTRATO E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE.

1. A jurisprudência desta Corte firmou o entendimento de que não incide ISS sobre contrato de afretamento a casco nu, por caracterizar mera locação de embarcação.

2. Na hipótese em que o acórdão recorrido concluiu, com base na análise das cláusulas contratuais, que não há serviços prestados em conjunto com o contrato de afretamento em apreço, a pretensão é inviável, por exigir a interpretação de cláusulas contratuais ou a incursão no universo fático-probatório. Ôbices das Súmulas nº 5 e 7 do Superior Tribunal de Justiça.

Agravo regimental improvido." (AgRg no REsp 1512344/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 26/05/2015)

'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 caso 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 franquia, no período anterior à vigência da LC 116/2003 — firmouse 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).

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. (REsp 1054144/RJ, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/11/2009, DJe 09/12/2009)*

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.'

Assim, entende a Suprema Corte:

'TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS ASSOCIADA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. LOCAÇÃO DE GUINDASTE E APRESENTAÇÃO DO RESPECTIVO OPERADOR. INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE A LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. SÚMULA VINCULANTE 31. AGRAVO REGIMENTAL. 1. A Súmula Vinculante 31 não exonera a prestação de serviços concomitante à locação de bens móveis do pagamento do ISS. 2. Se houver ao mesmo tempo locação de bem móvel e prestação de serviços, o ISS incide sobre o segundo fato, sem atingir o primeiro. 3. O que a agravante poderia ter discutido, mas não o

fez, é a necessidade de adequação da base de cálculo do tributo para refletir o vulto econômico da prestação de serviço, sem a inclusão dos valores relacionados à locação. Agravo regimental ao qual se nega provimento." (ARE 656709 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 14/02/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe048 DIVULG 07032012 PUBLIC 08032012 RDDT n. 201, 2012, p. 203206)'

Da decisão recorrida merecem destaque os seguintes excertos:

'A pedra de toque dos trabalhos levados a cabo pela autoridade fiscal repousa sobre a desproporção entre os montantes de recursos canalizados pela fiscalizada, na qualidade de concessionária dedicada à exploração e à produção de petróleo e gás offshore no Brasil, ao afretamento do navio-sonda Deepwater Discovery e à prestação de serviços correlacionados, através de bipartição contratual que permitiu a remessa do montante relativo ao primeiro dos referidos contratos ao exterior, vendo-se desobrigada, por conseguinte, entre outros, da incidência a título de Pis/Pasep e de Cofins sobre a importação em relação à maior parte do valor global contratado.

No período alcançado pela presente auditoria, o afretamento equivaleria a 78%, enquanto os serviços restariam contemplados com 22% dos recursos envolvidos. Antes do segundo aditamento contratual ocorrido em 10 de setembro de 2008, ressalva a autoridade fiscal, os percentuais eram respectivamente de noventa e dez. E é sob tal premissa – a da inusualidade da configuração contratual eleita pela fiscalizada – que passa o autuante a reunir demais indícios com vistas a robustecer conclusão no sentido de que almeja a contribuinte, sobretudo, escapar à tributação.'

O legislador, contudo, parece entender de forma diversa, ao que, diante da divergência instaurada, tratou, por meio da Lei n. 13.043, de 13 de novembro de 2014, de conferir nova redação ao art. 1º da Lei n. 9.481, de 1997:

'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 (naviossonda) ; 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)

§ 3o Para cálculo dos percentuais previstos no § 2o, o contrato celebrado em moeda estrangeira deverá ser convertido para Real à taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda pelo Banco Central do Brasil, correspondente à data da apresentação da proposta pelo fornecedor, que é parte integrante do contrato. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

§ 4o Em caso de repactuação ou reajuste dos valores de quaisquer dos contratos, as novas condições deverão ser consideradas para fins de verificação do enquadramento do contrato de afretamento nos limites previstos no § 2o. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

§ 5o Para fins de verificação do enquadramento das remessas de afretamento nos limites previstos no § 2o, deverá ser desconsiderado o efeito da variação cambial. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

§ 6o A parcela do contrato de afretamento que exceder os limites estabelecidos no § 2o sujeitase à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento), quando a remessa for destinada a país ou dependência com tributação favorecida, ou quando o arrendante ou locador for beneficiário de regime fiscal privilegiado, nos termos dos arts. 24 e 24A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

§ 7o Para efeitos do disposto no § 2o, será considerada vinculada a pessoa jurídica proprietária da embarcação marítima sediada no exterior e a pessoa jurídica prestadora do serviço quando forem sócias, direta ou indiretamente, em sociedade proprietária dos ativos arrendados ou locados. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) DF CARF MF Fl. 3378 20

§ 8o O Ministro da Fazenda poderá elevar ou reduzir em até 10 (dez) pontos percentuais os limites de que trata o § 2o. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)'

O censurado modelo de contratação bipartida, ensejador de um sem número de controvérsias na seara tributária, encontra agora detalhado amparo normativo.

A execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, fez questão de expressar o

legislador, pode se dar entre pessoas jurídicas vinculadas entre si. Mas não é só. Podem canalizar percentuais que chegam a 85% do total em favor do afretamento.

Destarte, inferências a exemplo da coincidência entre as datas em que firmados os contratos, similitudes redacionais, etc, restaram significativamente empalidecidas, frente ao inegável desejo de cancelar o modelo que parece ser a praxis contratual dominante no segmento em causa.

A própria Instrução Normativa RFB n. 844, de 2008, já dava pistas da factibilidade da aludida prática, conforme art. 5o, §8o, in verbis:

§ 8º Na hipótese prevista no § 9º do art. 17, as pessoas jurídicas de que trata o inciso II do § 1º poderão ser habilitadas ao Repetro com base no contrato de prestação de serviços, desde que haja execução simultânea com os contratos de afretamento a casco nu, de arrendamento operacional, de aluguel ou de empréstimo. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1089, de 30 de novembro de 2010)

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 intemporalidade, tomando por evidência do propósito evasivo arquitetura contratual posteriormente cancelada pelo legislador.

Acerca da múltipla participação de estrangeiros na prestação dos serviços contratados junto à Transocean Brasil Ltda, de se sublinhar, inicialmente, que parece incontroverso procedem dos quadros da Transocean International Resources Ltd. e a Global Santa Fé Offshore, e não da Transocean UK Limited, proprietária do Deepwater Discovery. Ademais, o fenômeno da subcontratação, recorrendo-se, inclusive, a profissionais de diversas nacionalidades, parece-me justificável, ainda mais no âmbito de segmento notoriamente especializado como o investigado, qual seja, o da exploração e produção de petróleo e gás.

Já a importação do navio-sonda pela Transocean Brasil Ltda, causadora de espécie à autoridade fiscal, parece ter restado autorizada por meio do art. 5o, §4o, da Instrução Normativa n. 844, de 2008:

§4o Poderá ser habilitada ao Repetro empresa com sede no País formalmente designada pela pessoa jurídica de que trata o inciso I do § 1º, para promover a importação dos bens que sejam objeto de afretamento, de aluguel, de arrendamento operacional ou de empréstimo, desde que vinculados à execução de contrato de prestação de serviços celebrado entre elas, relacionado às atividades a que se refere o art. 1º. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 941, de 25 de maio de 2009)

Não obstante, mesmo se admitido que os recursos destinados à Transocean UK Limited acabaram por remunerar serviços executados no Brasil pela Transocean Brasil Ltda, não se vê como aderir aos lançamentos fiscais levados a efeito. É que o afretamento ocorreu. Origem ou não do integral montante remetido ao exterior, não se pode ignorar referem-se os pagamentos, ao menos parcialmente, ao obrigado pelo contrato de afretamento. Mais, tal parcela há de ser significativa, pois igualmente não se tem por razoável a presença de dúvida no sentido de que o afretamento do

navio-sonda Deepwater Discovery, avaliado na casa de bilhão de reais, faz jus a tanto.

Ou seja, certo que pretende o autuante, em verdade, submeter à tributação não apenas a parcela supostamente relativa à prestação de serviços no país, mas também a vinculada ao afretamento. Sem um mínimo de critério com vistas à segregação de tais quantias, não resiste a exigência fiscal ao mandamento da verdade material, guia da atividade administrativa que alça especial importância na seara fiscal.

Diferentemente seria se fosse o olhar lançado para os recursos que eventualmente (re)ingressam no Brasil com destino às prestadoras de serviço em questão, acrescente-se, porquanto razoável presumir – no marco, sublinhe-se, da confecção de pretensão fazendária neste sentido – que correspondam tais montantes exatamente à prestação dos referidos serviços.

De rigor também reconhecer que, diferentemente do sugerido pela autoridade fiscal, a Antaq, por intermédio do Ofício n. 00066/2010 – SNM (fl. 2.705), não coloca em dúvida a condição de embarcação de bem a exemplo do navio-sonda Deepwater Discovery, mas revela não ser atribuição da consultada autorizar, nos seus dizeres, o afretamento deste tipo de embarcação, dispensando-se, portanto, a emissão de Certificado de Autorização de Afretamento (CAA). No máximo, reforça a agência reguladora, ao revés, o status de embarcação.

A Norma da Autoridade Marítima para Operação de Embarcações Estrangeiras em Águas Jurisdicionais Brasileiras Normam04/ DPC termina por esclarecer, como bem argumenta a impugnante:

'0121 INSCRIÇÃO TEMPORÁRIA (IT)

É um ato administrativo da Autoridade Marítima que visa o controle de embarcação de bandeira estrangeira autorizada a operar em AJB. A IT é formalizada por meio da emissão do Atestado de Inscrição Temporária (AIT), emitido pelas Capitânicas dos Portos e suas Delegacias (CP/DL), documento sem o qual a embarcação não poderá operar em AJB.

0218 PROSPECÇÃO, PERFURAÇÃO, PRODUÇÃO E ARMAZENAMENTO DE PETRÓLEO (PLATAFORMAS, NAVIOS SONDA, FPSO e FSO)

a) compete à CP/DL autorizar o processo de IT, mediante a apresentação da Portaria de concessão da ANP para exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e gás natural para blocos publicada no Diário Oficial da União (DOU);'

Destarte, compete às Capitânicas dos Portos e suas Delegacias autorizar a inscrição temporária, ato administrativo que serve ao controle de embarcação de bandeira estrangeira autorizada a operar em águas jurisdicionais brasileiras, entre as quais, na amplitude da prospecção, perfuração, produção e armazenamento de petróleo, plataformas e navios sonda."

Ainda, a Solução de Consulta COSIT 225/2014:

'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.'

Novamente, merece ser destacado excerto do voto proferido pelo Conselheiro Domingos de Sá Filho proferido no processo nº 16682.721545/201394:

'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, distorce 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.

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira

Entendo que a utilização de embarcação navio-sonda não se constitui mero meio de realização da atividade-fim, a prestação de serviço atinentes à prospecção e exploração de jazidas de petróleo.

Ha situações em que o conjunto probatório demonstra que não há afretamento, mas sim que a embarcação é parte integrante e essencial na disponibilização de equipamentos e pessoal técnico especializado na realização do serviço.

Para estes casos não há que dizer dissociáveis o contrato de afretamento com o de serviço.

Conquanto a fiscalização apontou indícios que poderiam efetivamente comprovar o vínculo indissociável entre a embarcação e o serviço prestado não restou caracterizada a bipartição artificial do contrato de afretamento e de execução dos serviços de prospecção e exploração marítimos, situação que não prescindiria a demonstração da efetiva transferência maliciosa de valores do contrato de prestação de serviços para o de afretamento.

E mais, não se pode desconsiderar os altos valores envolvidos na utilização de navio-sonda (operação e manutenção, como simples exemplo) e lançá-los como exclusivos ao contrato da prestação de serviços. A fiscalização teria o dever de demonstrar as parcelas pertinentes a um e outro contrato que acusou serem indissociáveis.

A legislação tributária tem legitimada a coexistência de contratos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea, pois

expressamente admite a celebração de contratos dessa natureza por parte de um único concessionário de exploração de petróleo e gás, inclusive quando as contrapartes são pessoas jurídicas vinculadas.

Pode-se mencionar as Instruções Normativas RFB nºs 844/2008, 941/2009 e 1.070/2010; a Solução de Consulta Cosit nº 225/2014; as Leis nºs. 9.481/1997 e 13.043/2014 e; a recente MP nº 795/2017.

A Receita Federal expressamente admite que a mesma pessoa jurídica contratada pela concessionária para a prestação de serviços possa providenciar o fornecimento de bem necessário a essa execução, amparado em contrato de afretamento distinto do contrato de serviços, desde que tenham execução simultânea. Trata-se da previsão contida no § 3º do art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 844, de 2008, incluído pela Instrução Normativa RFB nº 941, de 25 de maio de 2009:

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

§ 1º Poderá ser habilitada ao Repetro a pessoa jurídica:

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

II contratada pela pessoa jurídica referida no inciso I para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, bem como as suas subcontratadas.

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

§ 3º O fornecimento de bens pela pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º poderá estar previsto em contrato de afretamento, de aluguel, de arrendamento operacional ou de empréstimo, o qual deverá ter execução simultânea com o de prestação de serviços. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 941, de 25 de maio de 2009)

§ 4º Poderá ser habilitada ao Repetro empresa com sede no País formalmente designada pela pessoa jurídica de que trata o inciso I do § 1º, para promover a importação dos bens que sejam objeto de afretamento, de aluguel, de arrendamento operacional ou de empréstimo, desde que vinculados à execução de contrato de prestação de serviços celebrado entre elas, relacionado às atividades a que se refere o art. 1º. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 941, de 25 de maio de 2009)'

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

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

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

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

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

§ 2º A pessoa jurídica contratada de que trata o inciso II do § 1º, ou sua subcontratada, também poderá ser habilitada ao Repetro para promover a importação de bens objeto de contrato de afretamento, em que seja parte ou não, firmado entre pessoa jurídica sediada no exterior e a detentora de concessão ou autorização, desde que a importação dos bens esteja prevista no contrato de prestação de serviço ou de afretamento por tempo. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)'

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 no 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.

Paulo Roberto Duarte Moreira Conselheiro'

CONCLUSÃO

Dou provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira

Declaração de Voto

Conselheiro Winderley Moraes Pereira

No julgamento do presente processo acompanhei o Relator pelas conclusões, votando por dar provimento ao recurso voluntário. No intuito de esclarecer as razões do meu voto, apresento esta declaração com os fundamentos por mim adotados para dar provimento ao recurso apresentado pelo contribuinte.

Em que pese o voto irretocável do Relator, que de forma bem fundamentada enfrentou as preliminares e o mérito da lide, peço vênica para apresentar o meu entendimento, por considerar que somente uma matéria referente ao mérito do lançamento foi submetida a segunda instância administrativa. Vejamos.

A turma a quo, conforme consta do voto condutor do acórdão, decidiu que pela inexistência de irregularidade na separação dos contratos de afretamento e prestação de serviços. A motivação daquele colegiado para negar provimento à impugnação do contribuinte, partiu da premissa apontada pela autoridade fiscal da impossibilidade de identificar os pagamentos referentes ao afretamento e a prestação de serviços, impedindo a exata separação dos contratos e assim, manteve a posição da autoridade lançadora de considerar 'para toda a operação um único contrato de prestação de serviços. A posição da decisão de piso pode ser confirmada no trecho abaixo, extraído do voto condutor do acórdão.

Do exposto, muito embora as alterações promovidas pela Lei nº 13.043/2014 não tenham aplicação aos fatos geradores do lançamento, elas demonstram a factibilidade da bipartição do contrato.

A questão que se revela óbice para a pretensão da recorrente é a falta de configuração exclusiva da receita de afretamento.

No caso concreto, como demonstrado exhaustivamente pela autoridade lançadora no relatório de fiscalização, em especial às folhas 2948-2967, houve uma verdadeira confusão entre o contrato de afretamento e o contrato de prestação do serviço de perfuração.

De sorte que não possível distinguir a efetiva divisão de cada contrato no contexto da operação de perfuração, sondagem e exploração de poços de petróleo.

Assim, embora o contrato esteja formalmente denominado como contrato de afretamento, sua natureza é de contrato de afretamento cumulado com prestação de serviço de perfuração.

Ideal seria se pudesse distinguir a real receita atribuída a cada atividade (afretamento e prestação de serviço), e, com isso, aplicar a tributação devida a cada situação, concedendo a isenção do IRRF, reconhecendo a não incidência da CIDE, onde fosse o caso.

Porém, não vislumbra tal possibilidade. Repise-se, não há nos autos elementos que permitam dar os perfeitos contornos a receita de fato correspondente a cada atividade.

Desta feita, não sendo possível distinguir nos autos a receita da empregada exclusivamente no afretamento da embarcação, entende-se não ser possível afastar a exação da CIDE propalada pelo art. 2º da Lei nº 10.168/00, com a redação dada pela Lei nº 10.332/01.(grifo nosso)

A decisão recorrida considerou no presente caso a factibilidade, ou seja a possibilidade da existência de duas operações, uma de afretamento e outra de prestação de serviços. A motivação para a manutenção do lançamento foi a "falta de configuração exclusiva da receita de afretamento". Ao meu sentir, a decisão demonstra que a discordância entre os pontos defendidos pela Recorrente e a autuação fiscal somente foi mantido pela DRJ sob o argumento da dificuldade em separar os pagamentos de cada um dos contratos.

Destarte entendo, que somente esta matéria foi submetida ao crivo da segunda instância e portanto, em que pese as diversas discussões sobre a possibilidade de dois contratos a sustentar as operações da Recorrente, tal matéria foi decidida pela DRJ, que afirmou pela factibilidade do afretamento e da prestação de serviços. Portanto, a matéria não deve ser objeto determinante para a decisão deste colegiado. Pois, conforme detalhado, a motivação para manutenção do lançamento foi a ausência de separação dos pagamentos entre os dois contratos.

Partindo desta premissa, o meu voto foi no sentido de analisar as alegações apresentadas no Recurso Voluntário sobre a forma de pagamentos para cada um dos contratos e ainda se existe a possibilidade de separar os valores referentes aos pagamentos de afretamento e prestação de serviços. No recurso voluntário, a Recorrente descreve as cláusulas dos contratos e os pontos onde estariam as definições sobre as formas de remuneração para o afretamento e a prestação de serviços, além destas informações, apresentou comprovantes de transferências que delimitam tais pagamentos, conforme apresentado no trecho abaixo, extraído do recurso voluntário.

Para corroborar ainda mais a comprovação acerca da perfeita segregação dos valores pagos a título de afretamento e de serviços com base nas disposições contidas nas próprias avenças, a Recorrente acosta, para fins meramente ilustrativos, cópia dos contratos de câmbio registrados no Banco Central do Brasil (doc. 01) que acobertaram as remessas efetuadas à fretadora estrangeira (TUK) para o pagamento do afretamento em tela; as notas fiscais de serviço emitidas pela empresa brasileira TBL (doc. 02); e cópia dos registros contábeis da Recorrente que identificam e contabilizam os respectivos valores pagos a cada empresa (doc. 03) que juntos, comprovam a perfeita segregação das diferentes receitas pegas pela Recorrente.

Os esclarecimentos apresentados pela Recorrente, permitem a identificação dos pagamentos de cada um dos contratos, não podendo prosperar o argumento da impossibilidade total da separação dos valores alocados a cada contrato. Assim, entendo, que solucionada a separação e identificação dos pagamentos para cada um dos contratos, resta reformar a decisão de piso neste matéria e ainda, considerando que tal ponto foi a motivação para negar provimento a impugnação, não resta outro caminho que não seja dar provimento ao recurso voluntário para afastar o lançamento.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira