



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

Processo n° 16682.720408/2014-13
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3201-003.150 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS E CONTRIBUIÇÃO PARA O
PIS/PASEP
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BP ENERGY DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2009 a 31/07/2009, 01/01/2010 a 30/04/2010, 01/06/2010 a 31/12/2010

COFINS. PETRÓLEO E GÁS NATURAL. EXPLORAÇÃO. EMBARCAÇÕES. AFRETAMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXECUÇÃO SIMULTÂNEA. MEDIDA PROVISÓRIA N° 795/17.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2009 a 31/07/2009, 01/01/2010 a 30/04/2010, 01/06/2010 a 31/12/2010

PIS/PASEP. PETRÓLEO E GÁS NATURAL. EXPLORAÇÃO. EMBARCAÇÕES. AFRETAMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXECUÇÃO SIMULTÂNEA. MEDIDA PROVISÓRIA N° 795/17.

Nos termos do § 2º ao art. 1º da Lei n. 9.481, de 1997, com as alterações promovidas pela Lei n. 13.043, de 2014, quando ocorrer execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, a parcela relativa ao afretamento ou aluguel não poderá ser superior a 80% (oitenta por cento) do

valor total dos contratos, no caso de embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação ou manutenção de poços, os chamados navios-sonda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Votou pelas conclusões o Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, que ficou de apresentar declaração de voto.

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente), Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

"Contra a interessada acima qualificada restaram lavrados os autos de infração de fls. 2.939/2.994, relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e à Contribuição para o Pis/Pasep sobre a importação, nos respectivos montantes de R\$ 41.427.782,60 e R\$ 8.994.189,68, incluídos tributo, multa proporcional e juros de mora, estes calculados até maio de 2014.

Consoante a autoridade fiscal (fls. 2.939/2.980), no que respeita ao período correspondente a junho e julho de 2009, janeiro a abril de 2010 e junho a dezembro de 2010, ter-se-ia verificado a indevida aplicação, pela fiscalizada, da alíquota zero prevista no art. 1º da Lei n. 8.481, de 1997, no tocante a remessas a título de receitas de afretamento do navio sonda Deepwater Discovery, efetuadas a Transocean UK Limited, pessoa jurídica domiciliada na Escócia, Reino Unido. Na mesma data, qual seja, 2 de fevereiro de 2006, teria sido firmado contrato de prestação, entre outros, de serviços de perfuração, sondagem e exploração de poços de petróleo, desta feita com a Transocean Brasil Ltda, domiciliada no Brasil.

O modelo acima teria permitido que a maior parte do preço pago pela fiscalizada fosse atribuído ao afretamento, em prejuízo, portanto, da incidência tributária. Uma pequena parcela do valor global da operação, cujo pagamento deu-se no

Brasil, porque pela fiscalizada vinculada à prestação de serviços, teria restado sujeita à mencionada tributação.

Segundo a autoridade fiscal, em verdade, tratar-se-ia de artificial bipartição em contratos distintos da prestação de serviços de perfuração, sondagem e exploração de poços de petróleo, um de afretamento e outro de serviços propriamente ditos, tendo, de um lado, a fiscalizada, e de outro, duas pessoas jurídicas integrantes de um mesmo grupo econômico, cuja interdependência seria indissociável do mútuo adimplemento contratual.

Nos termos do segundo aditamento aos contratos de afretamento e de prestação de serviços, ambos celebrados em 10 de setembro de 2008, mais uma responsabilidade teria sido atribuída à Transocean Brasil Ltda, a saber, a importação, exportação e desembarço aduaneiro do navio sonda.

Acrescenta que diversos seriam os estrangeiros relacionados ao contrato de prestação de serviços que não teriam vínculo empregatício com a Transocean Brasil Ltda, mas com a Transocean International Resources Ltd. e a Global Santa Fé Offshore, restando claro que os serviços de maior relevância técnica e decisória, tanto no que respeita à náutica, quanto à prospecção e perfuração seriam praticados e remunerados por quem deveria perceber, tão somente, pelo afretamento do navio sonda.

Outrossim, à luz do disposto na Lei n. 9.432, de 1997, e dos esclarecimentos trazidos pelo Ofício n. 00066/2010 – SNM/ANTAQ, pela própria fiscalizada apresentado, o contrato por esta firmado com a Transocean UK Limited não corresponderia ao afretamento previsto no referido diploma legal, motivo porque precitada entidade não teria competência para conferir autorização ao afretamento. E se não se cuida de receita de frete, afretamento, aluguel ou arrendamento, e se não requer autorização da autoridade competente, não estariam presentes os requisitos aos benefícios tributários a que se reporta o art. 1º da Lei n. 9.481, de 1997, posto que tampouco seria enquadrável como aluguel de coisa ou arrendamento mercantil, pois não equivaleria, a hipótese, à simples transferência de posse e uso de determinado bem, mediante pagamento de aluguel por período certo de tempo ou, em se tratando de arrendamento mercantil, às exigências da Lei n. 6.099, de 1974.

Conclui-se, assim, pelo lançamento de ofício no sentido de exigir, entre outros tributos, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre a importação. Consoante a autoridade fiscal, demonstrado que, no lugar de afretamento, deu-se verdadeira prestação de serviço, restariam as previsões necessárias à respectiva apuração presente na Lei n. 10.865, de 2004, como também na Instrução Normativa SRF n. 572, de 2005. Os cálculos dos principais restariam sintetizados por

intermédio da “Planilha 3 – Cálculo do PIS e da COFINS Devidos” (fl. 2.977).

Inconformada, em 24 de junho de 2014 (fls. 2.997/2.999), apresenta a interessada impugnação (fls. 3.000/3.082), por meio da qual, em síntese, assevera que os percentuais de remuneração contratual praticados durante o período objeto de fiscalização teriam sido de 78% para o afretamento, e de 22% para a prestação de serviços, o que não revelaria qualquer disparidade capaz de indicar a intenção de prejudicar o erário. Tal correlação decorreria da desigualdade entre o valor agregado a cada qual dos contratos em referência, quais sejam, contrato de afretamento e contrato de prestação de serviços. No caso da embarcação Deepwater Discovery, o valor aduaneiro, quando da importação temporária, teria sido de seiscentos milhões de dólares.

Destaca a impugnante que parcela expressiva dos insumos utilizados no âmbito do contrato de prestação de serviços seria fornecida pela própria concessionária (v.g., combustíveis, partes e peças, lama de perfuração, alimentação, etc), restando apenas o fornecimento de mão-de-obra a título de valor agregado.

O que se teria na hipótese, segundo a impugnante, seria, de um lado, a concepção, pelo Governo Federal, de regime especial voltado ao fomento da indústria de óleo e gás no país, a saber, o chamado Repetro – o qual não apenas permitiria, mas estimularia a importação de embarcação destinada à pesquisa e lavra de hidrocarbonetos com suspensão de tributos, desde que, entre outras exigências, vigore contrato de afretamento firmado entre a concessionária local e a fretadora estrangeira, como também contrato de prestação de serviços com pessoa jurídica brasileira –, e, de outro, a desconsideração, pelo mesmo Governo Federal, agora representado pela autoridade fiscal, do precitado regime especial, através de autuações em bases meramente argumentativas, a sustentar que a bipartição contratual teria sido engendrada com o fito exclusivo de evadir tributos.

Os atos administrativos consubstanciados nos lançamentos fiscais encontrar-se-iam eivados de insanável vício de nulidade, seja por sua superficialidade, seja pela ausência de motivação e base legal. Na esteira do que viria sendo decidido pelo E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), a suposta dissimulação que veladamente sustentaria a exigência, permeada por repetitivas ilações, não restaria presente quando os atos praticados restam lícitos e sua exteriorização revelar coerência com os institutos de direito privado adotados pelo contribuinte, ainda que motivado pelo objetivo de economizar tributos. Quanto ao abuso de forma ou de direito, de seu turno, no entendimento do mesmo Conselho, ausente previsão legal a permitir sua utilização por parte de autoridade fiscal. Enfim, teria o agente o ônus de provar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação a fim de desconsiderar atos ou negócios jurídicos.

Não obstante relações jurídicas distintas, teria o autuante desconsiderado a estanqueidade jurídica dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, obrigações autônomas e

inconfundíveis, as quais refletiriam a mais pura realidade dos fatos econômicos e jurídicos praticados. O que neles restara escrito representaria a efetiva vontade das partes e de fato teria ocorrido.

Assim, injustificada também a utilização da chamada interpretação econômica do direito tributário, da qual o representante do Fisco se socorre por ocasião do art. 118 do Código Tributário Nacional (CTN).

Caso houvesse qualquer intuito dissimulatório nos atos e negócios jurídicos praticados pela impugnante, deveria a autoridade fazendária, não por faculdade, mas por obrigação, ter aplicado a multa agravada, o que não teria ocorrido.

No que respeita aos recursos humanos envolvidos na operação, diferentemente do suposto pela autoridade fiscal, o fato de a Transocean Brasil Ltda valer-se de mão-de-obra estrangeira não implicaria dizer que a Transocean UK Limited estaria percebendo receitas distintas do afretamento para o qual teria sido contratada. Em verdade, a Transocean Brasil Ltda, no intuito de atender as obrigações assumidas junto à fiscalizada, teria firmado contrato de fornecimento de serviços técnicos com a Global Santa Fé Offshore e a Transocean International Resources Ltd, as quais não se confundiriam com a Transocean UK Limited, responsável pelo afretamento. Destarte, a importação de serviços ter-se-ia dado pela Transocean Brasil Ltda, não pela impugnante.

Aduz também a impugnante que a autoridade fiscal partiria de distintas e antagônicas premissas a fim de simultaneamente tributar o tomador e o prestador de serviços, em manifesta bitributação. Ou seja, entende que os pagamentos efetuados pela concessionária em favor da pessoa jurídica estrangeira a título de afretamento corresponderiam à remuneração pela prestação de serviços pela própria fornecedora da embarcação prestados no país, ao mesmo tempo em que, no bojo de autuações lavradas contra a prestadora de serviços domiciliada no Brasil, sustentaria que tais pagamentos equivaleriam à remuneração dos serviços pela pessoa jurídica brasileira prestados no país.

Diferentemente do afirmado pelo autuante, inexistente suposta confusão entre as obrigações assumidas no âmbito dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, o que poderia ser verificado não apenas nos “considerandos” relativos a ambas as avenças – que teria deixado expressa a existência de dois contratos –, mas também na definição dos respectivos escopos e anexos contratuais. De outro lado, o fato de haver idênticas cláusulas de gerenciamento, ou mesmo de um contrato eventualmente fazer referência ou mesmo guardar relação de dependência a outro, não serviria de fundamento à conclusão no sentido de se tratar de um mesmo negócio jurídico, configurando, no caso, contratos coligados ou mistos.

Embora contratualmente seja da fiscalizada a responsabilidade pela importação da embarcação, em conformidade com o previsto no art. 5º, §4º, da Instrução Normativa RFB n. 844, de 2008, teria restado pela concessionária designada a Transocean Brasil Ltda para promover a importação da referida embarcação.

A propósito do atendimento dos requisitos pela legislação de regência exigidos ao benefício atinente à alíquota zero a título de IRRF, quais sejam, natureza do pagamento (receita de frete, afretamento, aluguel ou arrendamento), natureza do bem (embarcação ou aeronave), regularidade da operação (aprovação da autoridade competente), e domicílio do beneficiário (residente ou domiciliado no exterior, desde que não o seja em paraíso fiscal ou em país com tributação favorecida), salienta o que segue: o contrato firmado com a Transocean UK Limited teria por objeto, exclusivamente, o afretamento a casco nu do navio sonda Deepwater Discovery, com todos seus equipamentos, partes, peças e acessórios; seria absurdo pretender descaracterizar a qualidade de embarcação de navio sonda, reconhecida pela Agência de Transportes Aquaviários (Antaq); nos termos de reiteradas manifestações da Antaq, o afretamento de embarcações destinadas às atividades de prospecção, perfuração, produção e armazenamento de petróleo (plataformas, navios sonda, etc) não dependeria de autorização específica de precitado órgão regulador, mas de atestado de inscrição temporária emitido pela Capitania dos Portos e suas Delegacias (CP/DL), mediante a apresentação da portaria de concessão expedida pela Agência Nacional do Petróleo (ANP); a Transocean UK Limited seria domiciliada no Estado do Texas, nos Estados Unidos da América.

Alega que, diferentemente do trazido pela autoridade fazendária, a precificação regular do afretamento, considerado normal ambiente de utilização da embarcação, restaria desatrelada do desempenho dos serviços contratados. O valor a ser pago, se regular ou excepcional, dependeria de fatores diversos, intrínsecos e extrínsecos, que influenciariam a disponibilização da embarcação (navegação, reparos, etc), e, apenas indiretamente, a produtividade dos serviços, tudo em vista da redução ou mesmo anulação da depreciação da embarcação. Não havendo forma prescrita ou proibida em lei, não haveria motivo para se impor determinado modelo de contratação.

Pretenderia o autuante alterar, para fins arrecadatórios, conceito legal de afretamento previsto no art. 2º da Lei n. 9.432, de 1997, a chamada Lei do Transporte Aquaviário, em frontal violação ao disposto nos arts. 109 e 110 do CTN. Porém, ainda que se admitisse que no afretamento a casco nu firmado entre a fiscalizada e a Transocean UK Limited houvesse parcela de serviço, a jurisprudência do E. Supremo Tribunal Federal a socorreria, vez que consideraria mandatário que o autuante aponte qual seria o vulto econômico da prestação de serviços, sem a parcela de retribuição relativa ao afretamento. Mais, o E. Superior Tribunal de Justiça teria firmado jurisprudência no sentido de considerar o afretamento contrato de atividade

complexa e indivisível, em que haveria nítida predominância de obrigação de dar.

A imposição de penalidades, a exemplo da cobrança de juros moratórios, nos termos do art. 100 do CTN, também não poderiam fazer-se presentes, posto que a fiscalizada teria agido em conformidade com a legislação de regência do Repetro. Já o art. 146 do mesmo Diploma vedaria a mudança de critério adotado pelo Fisco, conhecedor, desde o desembarço aduaneiro da embarcação em referência, das avenças firmadas pela fiscalizada, pois acostadas cópias dos respectivos contratos de afretamento e de serviço.

Destaca a impugnante, ainda, a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre multa de ofício, em consonância com pacificado entendimento no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Porque não teria sido criada por lei para fins tributários, a Taxa Referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia para Títulos Federais (Selic) igualmente não poderia servir de índice, conforme decidido pelo E. Superior Tribunal de Justiça.

Ao final, requer seja tida por integralmente procedente a impugnação, seja pelo fato, sintetiza:

“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 Impugnante, sem, contudo, comprovar a existência de simulação ou dissimulação pela Impugnante, se utilizando de premissas equivocadas e que não se sustentam;”

“de ser plenamente possível aos contribuintes planejarem suas atividades de forma que, observadas as balizas legais, adotem estrutura com menor carga tributária;”

“de inexistir identidade e nem muito menos sobreposição das avenças firmadas pela Impugnante 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 o contrato de afretamento firmado pela Impugnante atender a todos os requisitos previstos na legislação de regência;”

“de não haver a possibilidade de se enquadrar o contrato de afretamento como 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);”

“de, ainda que se entendesse que o afretamento seria parte integrante do contrato de serviço, não se pode tributar as atividades-meio.”

Requer, sucessivamente, o reconhecimento da impossibilidade de se exigir juros de mora sobre a multa de ofício, bem como da utilização da taxa Selic para fins tributários.

Pede também que quaisquer intimações sejam dirigidas ao signatário da peça impugnatória no endereço fornecido.

Para tanto, carrega aos autos os documentos de fls. 3.083/3.172.”

A decisão recorrida proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém (PA) está ementada nos seguintes termos:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2009 a 31/07/2009, 01/01/2010 a 30/04/2010, 01/06/2010 a 31/12/2010

ATOS ADMINISTRATIVOS. NULIDADE. HIPÓTESES.

As hipóteses de nulidade encontram-se no art. 59 do Decreto n. 70.235, de 1972. São nulos, além dos atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. O art. 60 do mesmo Decreto esclarece que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 não importarão em nulidade, e, salvo se o sujeito passivo lhes houver dado causa, serão sanadas quando resultarem em prejuízo para este, ou quando não influírem na solução do litígio. O procedimento fiscal ostenta evidente natureza inquisitorial. Conforme art. 14 do Decreto destacado, discordando do lançamento fiscal, é com a peça impugnatória que resta instaurado o litígio entre a Administração Tributária e o contribuinte, no âmbito do qual tem este asseguradas as respectivas garantias.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2009 a 31/07/2009, 01/01/2010 a 30/04/2010, 01/06/2010 a 31/12/2010

COFINS. PETRÓLEO E GÁS NATURAL. EXPLORAÇÃO. EMBARCAÇÕES. AFRETAMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXECUÇÃO SIMULTÂNEA.

Nos termos do §2º ao art. 1º da Lei n. 9.481, de 1997, com as alterações promovidas pela Lei n. 13.043, de 2014, quando ocorrer execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, a parcela relativa ao afretamento ou aluguel não poderá ser superior a 80% (oitenta por cento) do

valor total dos contratos, no caso de embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação ou manutenção de poços, os chamados navios-sonda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2009 a 31/07/2009, 01/01/2010 a 30/04/2010, 01/06/2010 a 31/12/2010

PIS/PASEP. PETRÓLEO E GÁS NATURAL. EXPLORAÇÃO. EMBARCAÇÕES. AFRETAMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXECUÇÃO SIMULTÂNEA.

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

A Fazenda Nacional apresentou razões ao Recurso de Ofício, aduzindo, em breve síntese:

(i) a eficácia prospectiva da Lei 13043/2014 e o equívoco da decisão da DRJ, pois referida lei não tem o condão de retroagir para alcançar o ato jurídico concretizado sem amparo legal, por força da manifestação do princípio da irretroatividade da lei e da inexistência de lei interpretativa na espécie;

(ii) artificialismo dos contratos de afretamento e de prestação de serviços firmados;

(iii) entendimento jurisprudencial sobre os contratos de prestação de serviços de afretamento, a bipartição dos serviços de produção e prospecção marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação (navios-sonda, plataformas semissubmersíveis, navios de apoio à estimulação de polos e unidades flutuantes de produção, armazenamento e transferência) e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções;

(iv) inexistência de contrato de afretamento autônomo da prestação de serviços de sondagem, perfuração e exploração de poços de petróleo, existindo repartição artificial de contratos;

(v) o contrato de afretamento envolve 78% da soma dos dois contratos firmados, enquanto que o negócio jurídico com a empresa sediada no Brasil prevê o pagamento do restante a título de prestação de serviços (22%);

(vi) contrariedades e inconsistências verificadas nos contratos decorrem da própria unidade dos serviços prestados, os quais contam com o navio sonda como parte integrante e intrínseca àqueles;

(vii) a habilitação da autuada no REPETRO com fulcro na IN 844/2008 e apresentação dos contratos de afretamento e prestação de serviços, tal circunstancia não elide a análise das realidades fática e jurídica pela Administração Tributária;

(viii) está devidamente demonstrado que os pagamentos realizados pela BP ENERGY, na verdade, correspondiam à contraprestação pelos serviços técnicos contratados (pesquisa e a exploração de poços de petróleo) e assim devem ser tributados, não se enquadrando em hipótese de alíquota zero de IRRF;

(ix) traz conceitos de embarcação X plataforma e a possibilidade de afretamento;

(x) pela análise da norma de incidência do PIS e da COFINS sobre a importação de serviços, percebe-se que aquelas contribuições são devidas sempre que houver a contratação, por uma empresa brasileira, de serviços provenientes do exterior, prestados por pessoas jurídicas ali residentes ou domiciliadas, quer sejam eles executados no Brasil, quer sejam eles prestados no exterior, não havendo, portanto, outra limitação qualquer à incidência daquelas contribuições.

Pugna a Fazenda Nacional pelo provimento do recurso de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

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, quiça 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 n. 9.481, de 1997, a qual passou a ter o seguinte texto:

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

I - receitas de fretes, afretamentos, 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 (navios-sonda); e (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

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

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

"Não se ignora, por certo, que o lapso temporal contemplado pela pretensão fazendária antecede à nova redação do art. 1º da Lei n. 9.481, de 1997. Contudo, tem-se por insustentáveis os lançamentos fiscais quando em vigor os mencionados dispositivos. Isto porque tal pretensão funda-se em construção teórica que ultrapassa a intertemporalidade, tomando por evidência do propósito evasivo arquitetura contratual posteriormente 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 16682.721545/2013-94 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 pratica 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 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 16682.721181/2011-81; Acórdão 2402-005.676 – 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. 543-C, § 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.

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

comento há mera locação da embarcação sem prestação de serviço, o que não constitui fato gerador do ISS.

3. No que tange às demais espécies, consignou-se no precedente citado que: "Os contratos de afretamento por tempo ou por viagem são complexos porque, além da locação da embarcação, com a transferência do bem, há a prestação de uma diversidade de serviços, dentre os quais se inclui a cessão de mão-de-obra", de modo que "não podem ser desmembrados para efeitos fiscais (Precedentes desta Corte) e não são passíveis de tributação pelo ISS porquanto a específica atividade de afretamento não consta da lista anexa ao DL 406/68".

Assim, pode-se afirmar que em tais espécies contratuais (afretamento por tempo e afretamento por viagem) há um misto de locação de bem móvel e prestação de serviço. Contudo, como bem observado no precedente citado, a jurisprudência desta Corte — em hipóteses em que se discutia a incidência do ISS sobre os contratos de franquia, no período anterior à vigência da LC 116/2003 — firmou-se no sentido de que não é possível o desmembramento de contratos complexos para efeitos fiscais (REsp 222.246/MG, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 4.9.2000; REsp 189.225/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 4.9.2001).

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 DJe-048 DIVULG 07-03-2012 PUBLIC 08-03-2012 RDDT n. 201, 2012, p. 203-206)

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, 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 (navios-sonda); e (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

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

§ 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 sujeita-se 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 24-A 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)

§ 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 chancelar 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 intertemporalidade, tomando por evidência do propósito evasivo arquitetura contratual posteriormente chancelada 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, acrescentando-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 Norman-04/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 Capitâneas 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 Capitâneas 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 16682.721545/2013-94:

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

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

Como se vê, a forma de contratação é coesa com a novel disposição legal, o contrato de afretamento ou locação é autônomo, os parâmetros fixados pelo legislador confirmam o fato de que a contratação de afretamento ou locação de embarcações marítimas e prestação de serviço são reconhecidas pela legislação, distorcer dessa realidade o entendimento do

fisco ao assegurar que o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados. Não há dúvida tratar de modalidade de contratação a assegurar o bom desempenho das unidades contratadas como asseverado pela Petrobrás.

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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