



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

Processo n° 16682.720837/2014-91
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-005.853 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de novembro de 2018
Matéria PIS e COFINS
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2010

CONTRATO DE AFRETAMENTO. ARTIFICIALIDADE DA BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. SIMULAÇÃO. EXISTÊNCIA DE UM CONTRATO ÚNICO.

A bipartição dos serviços de exploração marítima de petróleo em contratos de afretamento e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções, no caso concreto. O fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual se trata de um único contrato de prestação de serviços, configurando a simulação praticada, vinculado à causa do negócio jurídico.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO EMBASADA NOS MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir adotadas quanto ao lançamento da Cofins, quando ambos recaírem sobre a mesma base fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Maysa de Sá Pittondo Deligne, Diego Diniz Ribeiro e Renato Vieira de Avila (suplente convocado) que davam provimento integral ao recurso nos termos do voto do relator. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro- Relator.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes- Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Renato Vieira de Avila (suplente convocado) e Cynthia Elena de Campos. Ausente justificadamente a Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, sendo substituída pelo Conselheiro Renato Vieira de Avila (suplente convocado).

Relatório

1. Ante a alegada insuficiência de recolhimento para o PIS e para a COFINS referente ao período em comento, a fiscalização lavrou o Auto de Infração aqui tratado para exigir o pagamento dessas exações, acrescidas de multa e juros, o que totalizou o importe de R\$ 1.719.485.868,34.

2. Para a devida compreensão fática do caso, mister se faz destacar que a presente discussão decorre dos diferentes contratos de afretamento celebrados entre a recorrente e empresas estrangeiras que atuam no nicho empresarial de exploração do petróleo e afins. De forma muito simplória, a recorrente promove a “locação” de unidades de exploração de poços de petróleo e gás pertencentes a uma empresa estrangeira.

3. Não obstante, também é comum neste mercado que, paralelamente ao negócio jurídico acima narrado, também sejam celebrados outros contratos, dentre eles contratos de prestação de serviços firmados entre a recorrente e empresas nacionais vinculadas à afretadora estrangeira, o qual tem por escopo a prestação de serviços.

4. Dito isso, convém destacar que o presente processo administrativo gravita em torno exatamente dos negócios jurídicos acima sumarizados.

5. Segundo a acusação fiscal, as contratações sobreditas teriam sido objeto de uma cisão artificial em duas avenças distintas, quais sejam, uma de afretamento e outra de serviços, enquanto que, segundo entendimento da fiscalização, tais negócios jurídicos externam uma única avença de prestação de serviço. Nesse sentido, destaco os seguintes trechos do Termo de Verificação Fiscal (fls. 30.802/30.934):

(...)

Conforme antecipamos, trata-se de contratações em que as prestações de serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços, bem como contratações de outros serviços técnicos ligados ao setor de petróleo, foram artificialmente bipartidas em dois contratos: um de afretamento e outro de serviços, tendo de um lado a contratante PETROBRAS e, de outro, empresas pertencentes

a um mesmo grupo econômico, as quais atuam em conjunto, de forma interdependente, com responsabilidade solidária.

Os serviços são prestados no Brasil, mediante a utilização de plataforma ou de embarcação (unidade) fornecida pelo grupo próprio econômico que presta os ditos serviços. A maior parte do preço pago pela PETROBRAS é atribuída ao afretamento da unidade e destinada ao exterior, sem retenção do imposto de renda na fonte, sem o recolhimento da CIDE e sem o PIS/COFINS Importação, enquanto parcela muito inferior é atribuída aos serviços, paga no Brasil, e tributada na fonte.

É de se notar que, no contexto concreto destas contratações, em que pese a repartição formal em dois contratos, não há que se falar em afretamento autônomo. Nos casos examinados, o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados. Entender o contrário seria admitir, por exemplo, que uma empresa contratada para a retirada de entulho de uma obra cobrasse um valor pela retirada e outro pelo uso do seu caminhão de entulho. Pois não se pode perder de vista que, nos casos descritos a seguir, a unidade de perfuração/sondagem/exploração e outros serviços técnicos “pertence” à própria empresa contratada para prestar os serviços de perfuração/sondagem/exploração, ou à sua controladora estrangeira – seja a título de propriedade, seja por detenção do direito de exploração comercial da unidade.

As Contratadas são empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, que assumem direitos e obrigações recíprocos, com responsabilidade solidária, dividindo receitas e custos segundo a sua conveniência, ou segundo a conveniência da contratante, não importa, pois o que de fato importa é que a contratante PETROBRAS está perfeitamente ciente da vinculação entre as contratadas e de sua atuação conjunta no desempenho dos contratos, pois a intenção da primeira e das segundas é a mesma: firmar contrato de prestação de serviços com o menor impacto tributário.

(...).

Com base em todo o exposto, concluímos pelo lançamento de ofício do IRRF, da CIDE, do PIS e da Cofins Importação, incidentes sobre pagamentos efetuados pela contribuinte a empresas estrangeiras, a título de afretamento, no ano de 2010. Os tributos lançados de ofício foram calculados sobre os pagamentos selecionados pela fiscalização, com as características descritas na inferência fiscal, ou seja, em que o suposto afretamento é parte integrante e indissociável dos serviços prestados pelo grupo econômico contratado pela PETROBRAS – vide Planilha “Seleção de Beneficiários de Pagamentos ao Exterior à Título de Afretamento”, anexo a este Termo.

Os pagamentos que resultaram nos valores constantes na Planilha de Apuração do Tributo Devido – IRRF / CIDE / PIS / COFINS - 2010 são baseados na “Relação de Valores Pagos ao Exterior à Título de Afretamento” entregue em papel com folhas rubricadas pelo preposto do contribuinte. A referida relação de pagamentos é parte integrante deste auto de infração.

(...).

6. Diante deste quadro, o contribuinte apresentou a impugnação de fls. 30.949/30.999, a qual foi julgada improcedente pelo acórdão n. 04-39.942 (fls. 31.112/31.130), da DRJ de Capo Grande/MS, que restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2010

ENQUADRAMENTO LEGAL. OMISSÃO PARCIAL E IMPRECISSÕES CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NÃO OCORRÊNCIA.

É válido o lançamento, ainda que haja omissão parcial ou imprecisão no enquadramento dos fatos ou da infração, se a descrição fática permitir ao autuado a exata compreensão dos fatos que lhe são imputados.

CONTRATO DE AFRETAMENTO DE PLATAFORMAS DE PETRÓLEO. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PRODUÇÃO E PROSPECÇÃO DE PETRÓLEO. NATUREZA DOS PAGAMENTOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS.

A separação dos serviços de produção e prospecção marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação - tais como, navios-sonda, plataformas semis-submersíveis, navios de apoio à estimulação de poços e unidades flutuantes de produção, armazenamento e transferência -e em contratos de prestação de serviços propriamente ditos, não reflete a realidade material de sua execução, já que o fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável dos serviços contratados, razão pela qual os pagamentos efetuados ao amparo dos contratos de afretamento sujeitam-se à incidência da Cofis e do PIS incidentes sobre a importação.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA. FATO NÃO OCORRIDO. CONHECIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício só é passível de impugnação a partir do momento em que o fato se materializar, sendo defeso ao órgão julgador conhecer da impugnação para apreciar a matéria preventivamente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir adotadas quanto ao lançamento da Cofins, quando ambos recaírem sobre a mesma base fática.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

7. Uma vez intimado, o contribuinte apresentou o recurso voluntário de fls. 31.139/31.192, repisando os fundamentos expostos em sua impugnação. A União, por sua vez, se manifestou por intermédio de contrarrazões de fls. 31.239/31.277.

8. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

9. O recurso voluntário interposto é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual dele tomo conhecimento.

I. Preliminarmente

(a) Da nulidade da autuação fiscal

10. Preliminarmente, o recorrente alega a nulidade da presente autuação ao fundamento que, ao acusar a recorrente de artificialmente os contratos aqui analisados, deveria a fiscalização ter descrito quais as circunstâncias fáticas que permitiriam alcançar tal conclusão, de modo a caracterizar, por conseguinte, a existência de fraude, dolo ou simulação por parte da Recorrente. Destaco, a título de exemplo, o seguinte trecho da peça recursal:

Com efeito, conforme já mencionado na impugnação, de acordo com o exposto no Termo de Verificação Fiscal, que acompanha o Auto de Infração, a fiscalização desconsidera a bipartição contratual, por reputar artificial, e, de forma simplória, reduz todas as operações e contratações envolvidas em uma mera importação de serviços, a ensejar a cobrança simultânea de IRRF, CIDE e PIS/COFINS, contudo, para assim agir, deveria ter se pautado na comprovação de ter a contribuinte agido com dolo, fraude ou simulação, pois só essas causas autorizam o auditor fiscal a desconsiderar negócios praticados e dar efeitos fiscais devidos ao ato efetivamente pretendido e, com as referidas práticas ilícitas, escondido da fiscalização, nos termos do fixado no art. 149, VII, CTN.

11. Penso, todavia, que tal questão levantada pelo contribuinte se confunde com o próprio mérito da lide, motivo pelo qual será analisada no momento oportuno do presente voto.

II. Mérito

(a) *Das circunstâncias fáticas que gravitam em torno do caso decidendo*

12. Antes de seguir adiante no presente voto, é indispensável aduzir que a operação em análise e os negócios jurídicos daí decorrentes se revestem de enorme complexidade e, por conta disso, guardam particularidades próprias. Logo, limitar a presente contenda a uma exclusiva discussão no altiplano normativo (geral e abstrato) quanto à eventual validade ou invalidade de um suposto planejamento tributário implicaria, s.m.j, um reducionismo incompatível com o problema enfrentado.

13. Por outro giro verbal, o que se afirma aqui é que para que haja uma decisão juridicamente justa, i.e., em compasso com uma ideia de *phronesis* aristotélica, é indispensável debruçar-se sobre as particularidades do caso decidendo retratadas pelas provas colacionadas ao longo do presente processo administrativo e, em especial, os diferentes contratos firmados entre as partes envolvidas (recorrente, afretadoras estrangeiras e coligadas brasileiras).

14. Fixados tais pontos, convém agora analisar as particularidades do caso decidendo, a começar pelos contratos anexados aos autos na qualidade de prova. Ressalte-se, desde já, que apesar do grande volume de contratos anexados, é possível identificar dois contratos padrões, sendo um deles firmado entre as empresas afretadoras estrangeiras e a *PETROBRÁS* e outro entre empresas nacionais prestadoras de serviços e a *PETROBRÁS*.

15. A título de exemplo, será aqui analisado o contrato n. 101.2.023.00-1 (fls. 90 e s.s.) firmado entre a recorrente e afretadora estrangeira *Diamond Offshore Drilling Ltd.*, o qual apresenta o seguinte objeto:

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO

- 1.1. O objeto do presente CONTRATO é o afretamento, à PETROBRAS, da UNIDADE, a fim de ser utilizada na perfuração e/ou avaliação e/ou completação e/ou "workover" de poços de petróleo e/ou gás (verticais, direcionais e horizontais), na plataforma continental brasileira ou em águas internacionais, até a profundidade máxima de 6.000 (seis mil) metros, em lâmina d'água de 1.400 (um mil e quatrocentos) metros.
- 1.1.2. Inclui-se como objeto do CONTRATO a execução, pela CONTRATADA, de todas e quaisquer operações necessárias ao perfeito cumprimento do afretamento objeto do CONTRATO, tais como, porém não limitadas à execução e supervisão do posicionamento, lastreamento e movimentação da UNIDADE.
- 1.2. A PETROBRAS poderá determinar que a CONTRATADA efetue a reentrada em poços já perfurados e poderá instalar na UNIDADE equipamentos e facilidades de produção, observado o disposto no item 14.1 deste CONTRATO.

16. Trata-se, pois, do afretamento de unidades semi-submersíveis para a perfuração de poços de petróleo (descrição técnica as fls. 135 e s.s.), tal como ilustra a imagem abaixo:



17. Tais plataformas, por sua vez, apresentam valores altíssimos, podendo superar a casa de um bilhão de dólares¹.

18. Não obstante, juntamente com tal contrato de afretamento, a recorrente também firmava com empresas nacionais coligadas a afretadora estrangeira contratos de serviços, tal como o contrato n. 101.2.024.00-4 (fls. 307 e s.s.) firmado entre a recorrente e *Brasdril Sociedade de Perfurações Ltda.*, o qual apresenta o seguinte objeto:

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO

- 1.1. O objeto do presente contrato é a prestação, pela CONTRATADA, sob o regime de preços unitários, os serviços de perfuração e/ou avaliação e/ou completação e/ou "workover" de poços de petróleo e/ou gás (verticais, direcionais e horizontais), na plataforma continental brasileira ou em águas internacionais, até a profundidade máxima de 6.000 (seis mil) metros, em lâmina d'água de até 1.400 (um mil e quatrocentos) metros, mediante o uso da UNIDADE.
- 1.1.1. Para o cumprimento do presente CONTRATO, a CONTRATADA deverá manter sua base de operações na Cidade de Macaé-RJ.

¹ Ilustrando tal informação destaca-se a seguinte notícia:

<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,plataforma-p-52-custa-20-mais-que-a-estimativa-inicial,9641>

19. É natural que além do afretamento de um bem tão valioso como o aqui tratado, a recorrente também contrate serviços altamente especializados para a adequada operação das plataformas de perfuração de petróleo e gás.

20. Assim, o que se observa deste arcabouço contratual, é existência de dois negócios jurídicos distintos:

(a) um deles celebrado entre a *PETROBRÁS* e a empresa afretadora estrangeira e que tem por objeto o fretamento de unidade de perfuração de poços de petróleo e gás; e

(b) outro firmado entre a *PETROBRÁS* e uma empresa nacional coligada da afretadora estrangeira, cujo escopo é a prestação de serviços de perfuração de poços de petróleo e gás.

20. Importante desde já registrar que essa cisão das atividades empresariais destinadas em proveito da *PETROBRÁS* não é fruto de um prévio planejamento tributário, mas decorre de exigência licitatória imposta pela própria recorrente. As cartas convites internacionais apresentadas pela recorrente não só determinavam a cisão das operações em duas (fretamento e serviços), como também delimitava que do valor global a ser desembolsado pela companhia estatal 90% (noventa por cento) seria destinado ao fretamento e 10% para a remuneração da prestação de serviços.

21. Em síntese, essas são as circunstâncias fáticas que permeiam o caso em concreto.

(b) A acusação fiscal

22. Conforme já relatado alhures, a fiscalização aduz que tal operação seria dotada de um indevido artificialismo, decorrente desta cisão entre as atividades de afretamento e de serviços. Ainda segundo a fiscalização, tal artificialismo ficaria evidenciado pela desproporcional divisão dos valores pagos pela recorrente para as empresas contratadas (afretadora e prestadora de serviços), i.e., na ordem de proporção de 90/10.

23. Pois bem. Antes de seguir adiante na análise de tais conclusões fiscais, mister se faz destacar que a exigência aqui tratada foi veiculada em **auto de infração**, o que é extremamente relevante para a resolução da presente demanda, já que, para sustentar seus fundamentos, compete à fiscalização fazer prova das suas acusações. Em outros termos, é a iniciativa do processo administrativo que determina o ônus probatório, nos termos do que prevê o art. 373 Código de Processo Civil². Nesse mesmo sentido já decidiu este colegiado, em antiga composição, conforme se observa do seguinte trecho do acórdão n. 3402-002.881, da lavra do Conselheiro *Antonio Carlos Atulim*:

É certo que a distribuição do ônus da prova no âmbito do processo administrativo deve ser efetuada levando-se em conta a iniciativa do processo. Em processos de repetição de indébito ou de ressarcimento, onde a iniciativa do pedido cabe ao contribuinte, é óbvio que o ônus de provar o direito de crédito oposto à Administração cabe ao contribuinte. Já nos processos que versam sobre a determinação e exigência de créditos tributários (autos de infração), tratando-se de processos de

² Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

iniciativa do fisco, o ônus da prova dos fatos jurígenos da pretensão fazendária cabe à fiscalização (art. 142 do CTN e art. 9º do PAF). Assim, realmente andou mal a turma de julgamento da DRJ, pois o ônus da prova incumbe a quem alega o fato probando. Se a fiscalização não provar os fatos alegados, a consequência jurídica disso será a improcedência do lançamento em relação ao que não tiver sido provado e não a sua nulidade.

24. Partindo de tais pressupostos e voltando-se novamente ao caso, vale frisar que o bem afretado apresenta, *per si*, um valor que pode superar o importe de um bilhão dólares. É inimaginável, portanto, que um bem desta proporção seja cedido por simples comodato - como quer fazer crer a fiscalização -, apenas para viabilizar a prestação de serviços de poços de petróleo. A dimensão do valor atribuído a tal bem torna perfeitamente factível que se celebre um negócio jurídico com o fito de remunerar o seu afretamento em favor da recorrente.

25. Nada impede, todavia, de a fiscalização provar que o rateio 90/10 feito entre a remuneração do afretamento e a prestação de serviço é desproporcional e, por isso, dotado de um artificialismo. O que não se pode admitir, entretanto, é que para se eximir do ônus probatório, a fiscalização simplesmente trate 100% do negócio jurídico em apreço como serviço, como se a cessão de um bem de aproximadamente um bilhão de dólares não tivesse valor econômico algum.

26. Repito: se a fiscalização entende que o negócio jurídico em análise é artificial, deve ela fazer prova nesse sentido, seja por estudos econômicos seja por intermédio de comparação com outras operações análogas, sob pena de a fiscalização, *sponte propria*, promover uma indevida inversão do ônus probatório.

27. Não foi isso, entretanto, o que ocorreu no caso em comento, já que a fiscalização se limitou a promover afirmações genéricas no sentido de "defender" em um altiplano eminentemente teórico a suposta artificialidade dos contratos fiscalizados.

28. Nesse sentido, encaminho meu voto para dar provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte.

(c) Do REPETRO

29. Não obstante, subsiste ainda outro fundamento autônomo a sustentar a posição do contribuinte, qual seja, o tratamento jurídico dispensado pelo REPETRO em situações como a aqui tratada. A respeito deste tema, partilho do preciso entendimento externado pela Conselheira *Maysa de Sá Pittondo Deligne* no âmbito do processo administrativo n. 16682.722898/2016-54, em que também figura como parte a recorrente. Nesse sentido, com fundamento no art. 50, § 1º da lei n. 9.784/99, adoto como meus os fundamentos desenvolvidos pela citada conselheira, o que faço nos seguintes termos:

(...).

Entretanto, o entendimento fiscal desconsidera, por completo, a forma prevista pela própria legislação pátria para a Recorrente desempenhar suas atividades, inclusive com a previsão de regime aduaneiro especial para o afretamento de bens do

exterior destinados, especificamente, para a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural (REPETRO).

Com efeito, o REPETRO é o regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural desenvolvido desde 1997 como um meio de estímulo à atividade petrolífera e para o alcance dos objetivos da Lei n.º 9.478/1997. À época dos fatos geradores autuados, esse regime aduaneiro era disciplinado pelo Regulamento Aduaneiro/2009, aprovado pelo Decreto n.º 6.759/2009 e pela Instrução Normativa n.º 844/2008, que expressamente traziam os requisitos a serem adimplidos pelas empresas para garantir o tratamento diferenciado para os bens objeto de afretamento.

Vejamos a expressão dos referidos diplomas normativos, na redação vigente à época dos fatos:

Regulamento Aduaneiro/2009

"Art. 458. O regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural - REPETRO, previstas na [Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997](#), é o que permite, conforme o caso, a aplicação dos seguintes tratamentos aduaneiros ([Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 93](#), com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 3º):

(...)

Art. 461-A. **O REPETRO será utilizado exclusivamente por pessoa jurídica habilitada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.** (Incluído pelo Decreto nº 7.296, de 2010).

§ 1º Poderá ser habilitada ao REPETRO a pessoa jurídica: (Incluído pelo Decreto nº 7.296, 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. 458; e (Incluído pelo Decreto nº 7.296, de 2010).

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. (Incluído pelo Decreto nº 7.296, 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. (Incluído pelo Decreto nº 7.296, de 2010).

§ 3º Quando a pessoa jurídica contratada 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, observado o disposto na legislação específica. (Incluído pelo Decreto nº 7.296, de 2010).

§ 4o A pessoa jurídica designada, nos termos do § 3o, deverá constar do contrato de prestação de serviço ou de afretamento por tempo. (Incluído pelo Decreto nº 7.296, de 2010).

§ 5o A **habilitação de pessoa jurídica para a prestação de serviço relacionado à operação de embarcação de apoio marítimo** ficará condicionada à comprovação de que está qualificada pela Agência Nacional de Transportes Aquaviários - ANTAQ **como empresa brasileira de navegação.** (Incluído pelo Decreto nº 7.296, de 2010).

§ 6o Não será objeto do processo de habilitação ao REPETRO a análise das condições regulatórias para autorização de afretamento de embarcações de apoio marítimo, cuja competência é da ANTAQ, nos termos da legislação específica. (Incluído pelo Decreto nº 7.296, de 2010).

§ 7o **A habilitação será outorgada pelo prazo de duração do contrato de concessão, autorização ou relacionado à prestação de serviços, conforme o caso, prorrogável na mesma medida do contrato.** (Incluído pelo Decreto nº 7.296, de 2010).

§ 8o A comprovação do atendimento de exigências relativas à importação e à exportação de bens, a cargo de outros órgãos ou entidades da administração pública, quando for o caso, somente será solicitada por ocasião da utilização dos tratamentos aduaneiros referidos nos incisos I a III do caput e no § 3o, todos do art. 458. (Incluído pelo Decreto nº 7.296, de 2010)." (grifei)

Instrução Normativa n.º 844/2008

"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 pelo(a) 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 pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

§ 3º **Quando a pessoa jurídica contratada 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, observado o disposto na legislação específica.** (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

§ 4º **A pessoa jurídica designada deverá constar do contrato de prestação de serviço ou de afretamento por tempo.** (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

§ 5º **A habilitação de pessoa jurídica para a prestação de serviço relacionado à operação de embarcação de apoio marítimo ficará condicionada à comprovação de que está qualificada pela Agência Nacional de Transporte Aquaviário (Antaq) como empresa brasileira de navegação (EBN).** (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

§ 6º Não será objeto do processo de habilitação ao Repetro a análise das condições regulatórias para autorização de afretamento de embarcações de apoio marítimo, cuja competência é da Antaq, nos termos da legislação específica. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

§ 7º A comprovação do atendimento de exigências relativas à importação e à exportação de bens, a cargo de outros órgãos ou entidades da administração pública, quando for o caso, somente será solicitada por ocasião da utilização dos tratamentos aduaneiros referidos no art. 3º. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

§ 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)

(...)

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 no 285, de 2003.

§ 1º O RCR deverá ser instruído com:

I - ADE de habilitação ao Repetro;

II - cópia da fatura pró-forma ou documento equivalente;

III - cópia do contrato de afretamento, de arrendamento operacional, de aluguel ou de empréstimo, para os bens constantes do Anexo Único à Instrução Normativa RFB nº 844, de 2008;e (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

IV - documentos que comprovem o atendimento às condições estabelecidas no art. 14.

(...)

§ 7º Na hipótese do § 3º do art. 5º, a empresa designada deverá apresentar, também, cópia do contrato de prestação de serviço firmado entre a concessionária ou autorizada e a contratada domiciliada no exterior. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

§ 8º A unidade local da RFB poderá exigir a apresentação de cópia do contrato de prestação de serviço, quando entender necessário. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

§ 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(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1089, 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. 1º; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1089, de 30 de novembro de 2010)

II - conste cláusula prevendo a transferência da guarda e da posse do bem. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1089, de 30 de novembro de 2010)

§ 10. Para efeitos do disposto no § 9º, na hipótese de a cessão do bem à empresa requerente do regime de admissão temporária não estar prevista nos contratos a que se refere o inciso III do § 1º, o RCR deverá ser instruído, também, com cópia de contrato que comprove a transferência da guarda e da posse do bem estrangeiro à interessada. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1089, de 30 de novembro de 2010)

Art. 18. Compete ao titular da unidade da RFB responsável pelo despacho aduaneiro, a concessão do regime de admissão temporária de que trata esta Instrução Normativa, bem como a fixação do prazo de permanência dos bens no País.

Parágrafo único. A autoridade a que se refere o caput poderá autorizar, à vista de solicitação fundamentada do beneficiário, a aplicação do regime aos bens referidos no § 1º do art. 2º previamente à admissão dos bens a que se vinculem, na hipótese da admissão prévia ser imprescindível à instalação desses bens."
(grifei)

Para o presente processo, não é necessário adentrar nos pormenores do REPETRO ou mesmo avaliar qual a situação do regime da Recorrente e das empresas contratadas. Basta, apenas, evidenciar como esse regime aduaneiro especial trata os contratos de afretamento relacionados à atividade petrolífera (como autuados neste processo) e os contratos de prestação de serviço a eles relacionados.

A leitura dos dispositivos acima evidencia, primeiramente, que estes contratos, independentemente da forma como são firmados, são sujeitos à uma análise prévia e pormenorizada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) para a habilitação da pessoa jurídica no REPETRO e para admissão dos bens no regime.

Com efeito, a concessão do regime compete ao titular da unidade da RFB responsável pelo despacho aduaneiro, que somente poderá ser concedido para pessoa jurídica previamente habilitada pela SRFB. Como indicado no art. 5º da IN n.º 844/2008, essa habilitação depende da própria análise dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, independente da forma adotada para a contratação.

A diferença entre o contrato de afretamento e dos contratos de prestação de serviço relacionados aos bens objeto de afretamento é bem traçada pela Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (COANA) ao tratar dos requisitos do REPETRO³:

"4.1.1 - INTRODUÇÃO

O conhecimento da dinâmica dos contratos é muito importante para uma perfeita aplicação do regime aduaneiro especial de admissão temporária para utilização econômica, em especial, do Repetro.

O Repetro é um regime aduaneiro especial que depende, para uma adequada instrução processual, da apresentação e da análise de diversos tipos de contratos.

4.1.2 - CONTRATO DE IMPORTAÇÃO

³ Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/repetro/repetro/contratos/contratos-introducao>, publicado em 12/03/2015, última atualização em 05/01/2018. Acesso em 11/10/2018.

O Contrato de Importação é o instrumento decorrente do acordo firmado entre o importador brasileiro (beneficiário do regime) e o exportador estrangeiro (proprietário do bem) e que estabelece os direitos e obrigações das partes no tocante à cessão temporária do bem para internação no País.

As modalidades de cessão de bem permitidas para instrução do Repetro são: arrendamento operacional, afretamento, aluguel ou empréstimo (comodato) (Regulamento Aduaneiro, art. 374 ...).

O contrato de importação deve instruir o regime aduaneiro especial de admissão temporária para utilização econômica (Regulamento Aduaneiro, art. 374; IN RFB nº 1.600, de 2015, art. 61, § 2º), inclusive o Repetro (IN RFB nº 1.415, de 2013, art. 23, caput).

(...)

4.1.4 - CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

O Contrato de Prestação de Serviços, no caso do Repetro, é o instrumento decorrente do acordo firmado entre o importador brasileiro (beneficiário do regime/prestador do serviço) e o tomador de serviços (operadora contratante) e que estabelece os direitos e obrigações das partes no tocante à prestação de serviços no País.

Nota: É possível também que empresa estrangeira seja contratada pela operadora para a prestação de serviços, mas, neste caso, como a legislação brasileira não permite que aquela preste os serviços diretamente no País (vide o tópico 2.6.4 - Prestação de Serviços ou Produção de Bens no País por Sociedade Empresário Estrangeira - em Beneficiários do Repetro), uma empresa designada deverá fazer parte do contrato com a finalidade de importar o bem e prestar os serviços contratados (Regulamento Aduaneiro, art. 461-A, § 4º; IN RFB nº 1.415, de 2013, art. 1º c/c art. 4º, § único, inc. II, alínea c).

A prestação de serviços no Repetro deve estar ligada às atividades de pesquisa e lavra das jazidas de petróleo e de gás natural (Regulamento Aduaneiro, art. 458; IN RFB nº 1.415, de 2013, art. 1º).

O contrato de prestação de serviços deve instruir o Repetro por meio do Resumo de Contrato, o qual permitirá a delimitação do prazo de vigência do regime (IN RFB nº 1.415, de 2013, art. 23, § 1º; Anexo IV, campo 1.4). Além disso, o Resumo de Contrato vai permitir que o contrato de prestação de serviços seja analisado de maneira mais célere pela autoridade aduaneira.

Nota: o contrato de prestação de serviços que fundamentou o Resumo de Contrato pode ser exigido a qualquer tempo pela autoridade aduaneira responsável pela análise do pedido de aplicação do regime (concessão ou prorrogação).

4.1.5 - CONTRATO DE AFRETAMENTO

Ao Contrato de Afretamento por Tempo, no caso do Repetro, se aplicam as mesmas disposições previstas no tópico 4.1.4 acima.

Vale ainda mencionar uma diferenciação entre o Contrato de Afretamento a Casco Nu e o Contrato de Afretamento por Tempo:

1) 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 (art. 2º, inciso I, Lei nº 9.432, de 1997).

2) 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 (Lei nº 9.432, de 1997, art. 2º, inciso II).

O afretamento de embarcações de apoio marítimo somente será permitido se a pessoa jurídica responsável pela prestação de serviço for qualificada pela Agência Nacional de Transportes Aquaviários - ANTAQ como empresa brasileira de navegação (EBN) (Regulamento Aduaneiro, art. 461-A, § 5º).

4.1.6 - CONTRATO TRIPARTITE

O Contrato Tripartite, no caso do Repetro, é uma forma de composição contratual que se caracteriza pela existência de três partes:

1) Proprietário do bem (ou armador, no caso de embarcação): é a empresa estrangeira contratada para ceder o bem temporariamente;

2) Contratante: é a operadora, pessoa jurídica sediada no País, detentora de concessão, de autorização ou de cessão, ou a contratada sob o regime de partilha de produção, para o exercício, no País, das atividades de que trata o artigo 1º da IN RFB nº 1.415, de 2013. É o tomador de serviços (contratante); e

3) Designada: é a pessoa jurídica, sediada no País, contratada para promover a importação dos bens e prestar os serviços contratados.

É possível a ocorrência de variações na composição das partes. Assim, pode ocorrer, por exemplo, a existência de um consórcio de operadoras (no lugar de uma operadora) ou de um consórcio de prestadores de serviços (no lugar de um único prestador de serviços).

Além disso, o contrato tripartite pode ser instrumentalizado por um único contrato ou por dois contratos, neste último caso ele será denominado contrato de execução simultânea.

4.1.7 - CONTRATO DE EXECUÇÃO SIMULTÂNEA

O Contrato de Execução Simultânea, no caso do Repetro, é uma forma de composição contratual que se caracteriza pela

existência de dois contratos distintos, que devem ser executados simultaneamente:

- 1) Contrato de Importação (arrendamento operacional, afretamento, locação ou empréstimo); e
- 2) Contrato de Prestação de Serviços.

Esse tipo de contrato é mais usual nos casos de importação de embarcações ou plataformas para execução das atividades de pesquisa e lavra de petróleo e gás.

Deste modo, podemos ter as seguintes combinações contratuais:

- 1) contrato de prestação de serviços c/c contrato de locação de bens (este último é uma modalidade do contrato de importação);
- 2) contrato de prestação de serviços c/c contrato de arrendamento operacional de bens (este último é uma modalidade do contrato de importação);
- 3) contrato de prestação de serviços c/c contrato de empréstimo de bens (este último é uma modalidade do contrato de importação); ou
- 4) contrato de prestação de serviços c/c contrato de afretamento de embarcação ou plataforma (este último é uma modalidade do contrato de importação).

Nota: não confundir "contrato de prestação de serviços c/c contrato de locação de bens" com "contrato de prestação de serviços com locação de bens". No primeiro caso, temos uma combinação de dois contratos: o contrato de prestação de serviços com o contrato de importação, os quais serão executados de maneira simultânea, tão logo o bem seja importado. Mas, no segundo caso, temos um único contrato para utilização interna no País, mas que não se enquadra no Repetro por não atender aos preceitos legais, conforme tópico Disposições sobre Contratos." (grifei)

A clara distinção entre o afretamento e os serviços marítimos relacionados aos bens fretados é uma preocupação da COANA em razão da exigência veiculada pela legislação aduaneira no art. 461-A, §§3º a 5º do Regulamento Aduaneiro/2009, reiterado no art. 5º, §§3º a 5º da IN 800/2008. Estes dispositivos vedam expressamente que as prestações de serviços relacionadas aos bens objeto de afretamento sejam prestados pelas próprias empresas localizadas no exterior. Somente as empresas brasileiras de navegação podem ser habilitadas no REPETRO "para a prestação de serviço relacionado à operação de embarcação de apoio marítimo".

Assim, o procedimento exigido pela legislação aduaneira nos contratos de afretamento, para gozo do REPETRO, é exatamente a segregação das operações de afretamento em relação à

prestação de serviço à elas relacionadas. O contrato de afretamento é uma exigência para a habilitação no regime (art. 17, III, IN 800/2008), podendo ser opcionalmente apresentado o contrato de prestação de serviço (art. 17, §8º, IN 800/2008). Esse último contrato apenas será obrigatório quando a pessoa jurídica contratada não for sediada Brasil, cuja habilitação ao REPETRO poderá ser feita apenas a empresa com sede no País por ela designada, que deverá expressamente constar do contrato de prestação de serviço (art. 17, §7º, IN 800/2008).

A divisão dos contratos de afretamento e de prestação de serviços é, portanto, um meio expressamente admitido pela legislação aduaneira brasileira para o cumprimento dos contratos de afretamento de plataformas, navios, navio-sonda e embarcações especiais para o desempenho da atividade petrolífera.

Esse entendimento, à luz de um detalhado histórico do REPETRO, foi veiculado pelo Acórdão nº 07-39.244 da 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Florianópolis para outro contribuinte, no processo nº 10872.720152/2016-92, mantido em sede de recurso de ofício por este Conselho no Acórdão nº 3301-004.592, de 17/04/2018, ementado nos seguintes termos:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

Data do fato gerador: 06/05/2011, 27/06/2011, 07/07/2011, 20/07/2011,

12/09/2011, 19/10/2011, 29/11/2011, 16/12/2011, 27/12/2011, 29/12/2011

CONTRATO DE AFRETAMENTO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXECUÇÃO SIMULTÂNEA. Mesmo antes da alteração promovida pela Lei nº 13.043/2014, é legítima a celebração de contratos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea, por parte de um único concessionário de exploração de petróleo e gás.

CONTRATO DE AFRETAMENTO. PREVISÃO DE SERVIÇOS. A previsão de serviços relacionados à navegação e à manutenção da própria embarcação afretada não altera a natureza de afretamento do contrato, nas modalidades por tempo ou por viagem.

TRANSFERÊNCIA MALICIOSA DE VALORES DO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA O DE AFRETAMENTO.

NECESSIDADE DE DETERMINAÇÃO. Se a fiscalização entender que há transferência maliciosa de valores do contrato de prestação de serviços para o de afretamento, ela deve determinar ou, ao menos, estimar os valores transferidos, e não simplesmente desconsiderar por completo o conteúdo econômico do contrato de afretamento e lançar

todo os valores contratados como se decorrentes da prestação de serviços fossem.

Recurso de Ofício Negado." (Processo nº 10872.720152/2016-92 Acórdão nº 3301004.592 Sessão de 17/04/2018 Redatora designada Semíramis de Oliveira Duro - grifei)

Quando da transcrição do acórdão da DRJ, foi expressamente indicado, após a análise da IN RFB 844/2008 que "com esse § 3º incluído no art. 5º da IN RFB nº 844, de 2008, pela IN RFB nº 941, de 2009, a própria Receita Federal admitiu que a concessionária da exploração de petróleo pudesse celebrar, com uma mesma pessoa jurídica, dois contratos distintos, um para o afretamento e outro para a prestação de serviços."

Desta forma, considerando a especificidade das operações realizadas pela Recorrente, sujeitas inclusive à controle aduaneiro prévio no âmbito do regime do REPETRO, vislumbra-se, com clareza, o descabimento da desconsideração perpetrada pela fiscalização dos contratos de afretamento das unidades para a prospecção e lavra de petróleo. Diferentemente da proposta fiscal, esses contratos não se apresentam como mero meio de repasse dos serviços prestados pelas empresas no exterior, representando, na verdade, os valores correspondentes ao uso dos bens de propriedade das empresas no exterior.

*A contratação em separado do afretamento (com as empresas estrangeiras) e das prestações de serviços (com as empresas nacionais) foi realizada pela Recorrente de acordo com a própria disciplina normativa exigida pelo REPETRO. Ao contrário do que aduz a fiscalização na autuação, é vedada à empresa estrangeira que cede o direito de uso dos bens objeto do afretamento a prestação de serviços marítimos, que **devem ser** prestados por uma empresa nacional.*

*As empresas estrangeiras, frise-se novamente, **não estão autorizadas pelo governo brasileiro a prestarem os serviços relacionados aos contratos de afretamento, devendo necessariamente se valer de uma empresa nacional**, exatamente como ocorrido no caso em tela. Desta forma, como exigido pela legislação, as empresas que efetivamente prestaram os serviços marítimos são empresas nacionais, ainda que integrantes do mesmo grupo econômico das empresas no exterior, sendo descabida a imputação da prestação de serviço às empresas estrangeiras.*

E aqui frise-se que a interligação entre os contratos não é, em qualquer momento, negada pela Recorrente, exatamente por encontrar respaldo na legislação: de fato, tratando-se de embarcações/plataformas de propriedade de estrangeiros, cuja utilização foi cedida à Recorrente, sua utilização e ideal funcionamento depende de serviços técnicos especializados, a serem prestados por empresas nacionais, qualificadas pela

Agência Nacional de Transportes Aquaviários - ANTAQ como empresas brasileiras de navegação.

Nesse sentido que se mostra descabida a afirmação fiscal, feita para todos os contratos de afretamento analisados nestes autos (e-fls. 48.694/48.831) no sentido de que "não se pode atribuir os pagamentos a simples afretamento, visto que, no caso concreto, o fornecimento da unidade é parte integrante e indissociável dos serviços contratados". Na verdade, os contratos e a própria legislação aduaneira evidenciam que o objeto principal de contratação é o uso de unidade pertencente à empresa localizada no exterior. A sua utilização, manutenção, instalação e funcionamento, por meio de serviços técnicos especializados, são acessórios à esse contrato, devendo ser prestados necessariamente por empresas nacionais.

Ao contrário do indicado na autuação, a segregação dos pagamentos, para o Brasil e para o exterior, com fulcro em dois contratos distintos é uma conduta admitida, e até estimulada, pela legislação aduaneira. Como visto, quem cede o direito de uso de uma unidade relacionada a atividade petrolífera (embarcação/plataforma) é a empresa no exterior, integrando o contrato de afretamento objeto de necessária análise no REPETRO (art. 17, III, IN 800/2008). Por sua vez, quem pode prestar os serviços técnicos especializados relacionados a essas unidades é a empresa brasileira de navegação, qualificada pela Agência Nacional de Transportes Aquaviários - ANTAQ, que integra o contrato de prestação de serviço que não necessariamente precisa de fiscalização prévia no REPETRO (art. 17, §8º, IN 800/2008). Por isso, plenamente autorizada a separação dos contratos de afretamento e de prestação de serviços.

Assim, a pergunta inicialmente formulada (os contratos de afretamento firmados pela PETROBRÁS com empresas estrangeiras são apenas contratos de fachada, inexistentes de fato, utilizados, exclusivamente, para ocultar remessas de remunerações de serviços ao exterior?) merece uma resposta cabalmente negativa, à luz da legislação aduaneira aplicável à essa espécie distinta de contratação. Esses contratos são objeto de tratamento aduaneiro específico, com prévia análise e homologação por parte da Secretaria da Receita Federal, não podendo ser meramente desconsiderados exatamente pelo fato da Recorrente ter adotado conduta autorizada e estimulada para o gozo do regime aduaneiro.

Com amparo na legislação aduaneira, possível afirmar que a forma jurídica adotada pela Recorrente é lícita e guarda a devida coerência com os institutos de direito privado adotados. Não representa, portanto, simulação nos negócios jurídicos perpetrados, necessária para a desconsideração de seus efeitos na forma do art. 167, do Código Civil/2002⁴, como se manifesta este Conselho:

⁴ "Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1o Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

"SIMULAÇÃO DE NEGÓCIOS. SUBSTÂNCIA DOS ATOS.

O planejamento tributário que é feito segundo as normas legais e que não configura as chamadas operações sem propósito negocial, não pode ser considerado simulação se há não elementos suficientes para caracterizá-la. **Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as conseqüências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas**, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto". (PTA 16095.000723/2010-17. Data da Sessão 25/03/2015. Relator Helio Eduardo de Paiva Araujo. Acórdão n.º 1302-001.713 - grifei)

"SIMULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

A utilização de uma empresa componente do grupo (Subsidiária integral) para a organização de negócios e a válida implementação da estrutura análoga às dos correspondentes bancários" (Resolução BACEN no 3.110/2003 e 3.954/2011), mesmo que essa não possua estrutura própria, não se mostra suficiente para presumir a ocorrência de fraude. O reconhecimento da existência de "objetivo negocial" não está atrelado à existência de empregados, escritórios ou demais elementos materiais, mas sim, de sua efetiva presença e atuação nos negócios considerados, o que efetivamente restou validamente comprovado nos autos.

A caracterização de "simulação", na presente vertente, sem a necessária configuração das hipóteses próprias do art. 167 do Código Civil, somente seria possível com a aplicação das disposições do parágrafo único do Art. 116 do CTN, o que, atualmente - por falta de específica regulamentação -, não pode ser promovido pelos agentes da fiscalização fazendária." (PTA 11080.722264/2010-71 Data da Sessão 04/12/2013 Relator Calor Augusto de Andrade Jenier Acórdão n.º 1301-001.356 - grifei)

(...).

30. Assim, também com base em tais fundamentos apresentados pelo contribuinte, direciono meu voto pelo provimento do recurso voluntário interposto

Dispositivo

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2o Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado."

31. *Ex positis*, **voto** no sentido de **dar** provimento ao recurso voluntário interposto.

32. É como voto.

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro.

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

DA PRELIMINAR DE NULIDADE NO LANÇAMENTO

Em preliminar, a Recorrente alega a nulidade do lançamento em razão da ausência de fundamentação das razões para taxar de artificial a bipartição contratual, tendo por base o artigo 10º, inciso III e artigo 59, inciso II, ambos do Decreto-Lei nº 70.235/72.

Não assiste razão à Recorrente.

A nulidade disposta nos arts. 59 c/c 60 do Decreto n.º 70.235/72 decorre da ocorrência de uma das seguintes hipóteses: (i) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; (ii) quando resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte. Nenhum desses vícios foi verificado no lançamento efetuado, que foi realizado por autoridade competente, e assegurado o pleno exercício do direito de defesa à parte.

A autoridade fiscal, através de um minucioso trabalho de auditoria e das provas carreadas aos autos, constatou a falta de recolhimento das contribuições nos períodos analisados, pela comprovação da artificial bipartição dos contratos de afretamento e serviços. Foram perfeitamente identificados os aspectos da hipótese de incidência, bem como indicada da base legal e a fundamentação jurídica pertinente para as conclusões do trabalho fiscal.

A defesa compreendeu perfeitamente os fatos e as infrações a ela imputadas, conforme demonstra a sua impugnação e o Recurso Voluntário ora em análise.

A jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais afasta a nulidade por inexistir prejuízo à defesa quando os fatos narrados e fartamente documentados nos autos se amoldam perfeitamente às infrações imputadas à empresa fiscalizada (Acórdão CSRF/02-02.301).

Dessa forma, considerando-se que a recorrente rebateu os fundamentos da autuação, mediante extensa e substancial defesa, afasta-se a nulidade do lançamento requerida.

DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E DOS CONTRATOS VINCULADOS

A autoridade fiscal demonstrou que as contratações relativas às prestações de serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços, bem como contratações de outros serviços técnicos ligados ao setor de petróleo, foram artificialmente bipartidas em dois contratos: um de afretamento e outro de serviços, tendo de um lado a contratante

PETROBRAS e, de outro, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, as quais atuam em conjunto, de forma interdependente, com responsabilidade solidária.

Segundo a alegação fiscal, os serviços foram prestados no Brasil, mediante a utilização de plataforma ou de embarcação (unidade) fornecida pelo grupo próprio econômico que presta os ditos serviços. A maior parte (90%) do preço pago pela PETROBRAS é atribuída ao afretamento da unidade e destinada ao exterior, sem retenção do imposto de renda na fonte, sem o recolhimento da CIDE e sem o PIS/COFINS Importação, enquanto parcela muito inferior (10%) é atribuída aos serviços, paga no Brasil, e tributada na fonte.

A conclusão do procedimento fiscal demonstra a inexistência de afretamento autônomo, apesar da existência formal de dois contratos. Para a fiscalização, o fornecimento da unidade (afretamento) seria apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados. A única contratação existente seria de pesquisa e exploração de petróleo e gás, sendo o fornecimento da unidade apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados. Nos casos analisados, constatou-se que as empresas contratadas pertenciam a um mesmo grupo econômico, detentor do equipamento e do know-how da prestação de serviços, e desempenharam de forma conjunta e solidária as atividades formalmente contratadas de forma segregada. Tal vinculação era de pleno conhecimento da contratante PETROBRAS.

Em sua defesa, a Recorrente alega a regularidade do modelo contratual adotado, afastando o enquadramento como prestação de serviço. Também afasta a artificialidade dos contratos, afirmando que, apesar de coligados, os contratos seriam autônomos. Também alega que o modelo contratual seria reconhecido pela Lei nº 13.043/2014, e já era exigido pela Administração desde 2008 para fins de regulamentação do REPETRO, e que foram objeto de análise quando da habilitação no REPETRO, de forma que o lançamento configuraria mudança de critério jurídico afrontando o disposto no artigo 146 do CTN.

A fiscalização realizou uma análise minuciosa de cada contrato de afretamento e de prestação de serviços, no intuito de demonstrar que, não obstante a segregação formal, na realidade, o que existia era uma única atividade de exploração e pesquisa de petróleo/gás, prestada pelo grupo econômico (empresa brasileira e estrangeira). Em sua conclusão reafirmou que os valores pagos às empresas estrangeiras, a título de afretamento, corresponderiam, de fato, a remuneração pela prestação de serviços.

Destacam-se os seguintes fatos apurados pela autoridade fiscal que fundamentaram a decisão recorrida:

- contratos vinculados, em alguns casos expressamente em cláusulas, ou assinados na mesma data;
- fretadora cossegurada em seguro de responsabilidade civil com prestadora de serviços;
- fretadora solidariamente responsável com prestadora de serviços;
- rescisão do contrato de prestação de serviço é base para rescisão do contrato de afretamento;

- contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela prestadora de serviços, com cargos diretamente ligados à operação da unidade;
- contrato de afretamento dispõe que a responsabilidade, operação, movimentação e administração da unidade ficarão sob controle e comando exclusivo da Fretadora ou seus prepostos;
- no caso de despejo de petróleo, óleo e outros resíduos no mar, a responsabilidade conjunta recai sobre a Fretadora e sobre a Prestadora de Serviços;
- contrato de afretamento diz que a Contratada (Fretadora) deverá fornecer à PETROBRAS “Folha de Pagamento de seus empregados que estiverem envolvidos na prestação dos serviços contratados” .

Tais fatos, devidamente comprovados e não refutados, não podem ser desprezados na presente análise. **A vinculação entre as partes, a estreita ligação entre os objetos contratados, as mutuas responsabilidades, os prazos, e as pessoas envolvidas, caracterizam uma verdadeira confusão entre as contratações, comprovando a existência de uma única contratação, conforme afirmado pela autoridade fiscal.**

Portanto, **conclui-se que a autoridade fiscal demonstrou que os contratos eram não são apenas interligados, mas unos**, conforme afirmação feita para todos os contratos analisados nos autos:

“a) não se pode atribuir os pagamentos a simples afretamento, visto que, no caso concreto, o fornecimento da unidade é parte integrante e indissociável dos serviços contratados;

b) a unidade [...] foi de fato fornecida por empresa do Grupo [...], mesmo grupo a que pertence a empresa brasileira contratada para a prestação de serviços de perfuração;

c) empresa do Grupo [...] foi contratada para prestar serviços utilizando unidade que o próprio Grupo [...] forneceu;

d) trata-se de uma só contratação, artificialmente bipartida, a fim de evitar a incidência do imposto de renda, da CIDE, e do PIS/COFINS Importação sobre a maior parte da remuneração.”

Analisando situação semelhante, assim se manifestou o Conselheiro Alexandre Kern no voto vencido (vencedor neste ponto) do Acórdão **3403-002.702**, cujo excerto reproduziu a seguir:

“Parece-me que o conjunto indiciário reunido pela Fiscalização é consistente e corrobora essa conclusão. Em primeiro lugar, os contratos ditos de afretamento de afretamento não são, pois não têm como objeto embarcação.

Ademais, as unidades de perfuração e de produção de petróleo offshore, objeto dos contratos de afretamento, não são meras estruturas metálicas, sobre as quais desembarcam e atuam os operadores da companhia prestadora de serviço contratada. Em absoluto. As unidades são, justamente, os equipamentos que serão operados para a consecução do objetivo último da Petrobrás, que é

a perfuração ou produção do poço de petróleo. E, penso ser evidente, trata-se de equipamentos sofisticados, construídos sob encomenda, com projeto único, que incorpora, em geral, o último estágio de desenvolvimento da tecnologia. Nesse sentido, seus operadores são designados já durante a fase de construção, no estaleiro, tamanha é a intimidade com equipamento requerida para operá-los.

Saliento esse aspecto porque, ainda que se considere a natureza genérica dos contratos, como contrato de aluguel de bens, o que sobressai é que tal contratação é absolutamente dispensável. Bastaria que a Petrobrás celebrasse contrato único, de prestação de serviços, fosse com a nacional ou com a empresa estrangeira, ainda assim as unidades seriam fornecidas, simplesmente, porque não há como prestar os serviços sem elas. Aliás, esse é exatamente o modelo de contratação para a perfuração e produção de petróleo em terra. A Petrobrás, em terra, não se dá ao trabalho de contratar o aluguel de uma sonda de perfuração de terra SPT e, simultaneamente, contratar a prestação do serviço, pois é ilógico, desnecessário, antieconômico. E, se ainda assim, por qualquer razão que se nos escape, a Petrobrás insistisse nesse modelo de contratação, a hipotética locatária dos equipamentos jamais admitiria que os mesmos fossem operados por terceiros.

Portanto, parece-me que a conclusão a que chegou a Fiscalização a respeito da essência desses contratos está correta. A bipartição do contrato em “afretamento” e prestação de serviços – a também, por óbvio, a sua coligação voluntária – é artificial, desnecessária, sem propósito.

A recorrente nessa hora bradará princípios constitucionais como da Livre Iniciativa (art. 1º, IV), da Livre Concorrência (art. 170, IV) ou mesmo da Propriedade Privada (art. 170, II), e que o ordenamento jurídico brasileiro outorga ao contribuinte o direito de organizar-se de forma que se lhe imponha a menor carga tributária possível. Pugnará por que se analisem os contratos celebrados sob uma concepção estritamente formal da legalidade. Enfim, invocará a clássica cantilena liberal formalista que leva à (equivocada) conclusão de que, em matéria de planejamento tributário, tudo o que não estiver expressamente proibido é lícito ao contribuinte.

Marciano Seabra de Godoi diagnostica que essa postura parte de certos valores arraigados e que não mais se compatibilizam com o atual estado de arte da dogmática constitucional e tributária nacional, quais sejam, o tributo visto como uma agressão ou um castigo que se aceita mas não se justifica; a segurança jurídica como um valor absoluto; a aplicação mecânica e não valorativa da lei como um mito sagrado; o individualismo e a autonomia da vontade sobrevalorizados e hipertrofiados, como se vivêssemos em pleno século XIX. Atualmente, as bases da tributação são liberdade, igualdade e solidariedade. Neste cenário, a interpretação dos atos jurídicos e das operações não se pode valer da máxima de hipossuficiência dos contribuintes frente ao todo-poderoso Estado, sob pena de se obstar a aplicação de outros princípios constitucionais. Há diversos outros que podem ser tolhidos caso planejamentos sejam indiscriminadamente considerados válidos e legítimos tão-somente porque adotaram forma jurídica prevista em texto de lei (Dignidade da Pessoa Humana, Função Social da Propriedade, Isonomia). O planejamento tributário deve ser analisado “não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade social e justiça” (GRECO. Marco Aurélio.

Planejamento tributário. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 195) . Enfim, exige-se, para além de uma economia de tributos, um propósito negocial.

Nesse sentido, a doutrina propõe um teste para se constatar ausência de propósito negocial (SCHOUERI, Luís Eduardo. O desafio do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITRAS, Rodrigo de (org.). Planejamento tributário e o “propósito negocial”. São Paulo: Quartier Latin, 2010, apud PAULA, Daniel Giotti de. O Dever Geral de Vedação À Elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação Brasileira e do direito comparado. Revista da PGFN. Brasília: PGFN, 2011. p. 187):

- a) o elemento temporal: já que muitas vezes se verifica que o planejamento, em geral atividade pensada e preparada, é realizada às pressas, com a assinatura de vários documentos em um único momento, alguns desfazendo transações que se celebram no mesmo instante;*
- b) a independência ou não das partes, eis que muitas fusões, cisões e incorporações se dão apenas como forma de alocar perdas e ganhos entre empresas de mesmo grupo, sempre visando à redução da tributação;*
- c) ausência de coerência, quando se realizam transações que não se inserem na rotina da empresa ou na lógica empresarial.*

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

- a) operações estruturadas em seqüência, em que uma etapa não tem sentido a não ser quando vista a partir do conjunto de etapas [...];*
- b) operações invertidas, no sentido de serem realizadas ao contrário do que indica o juízo comum, por exemplo, a incorporação da controladora pela controlada;*
- c) operações entre partes relacionadas, pois nestas é mais rigoroso o juízo sobre os critérios de eqüitatividade em que devem ser feitas certas operações quando comparadas com operações com terceiros;*
- d) o uso de pessoas jurídicas para realizar determinadas operações, pois além de poderem configurar uma interposta pessoa, estas sociedades podem se apresentar como meros instrumentos de passagens de recursos destinados a terceiros (conduint companies) ou assumirem a condição de sociedade aparentes, fictícias ou efêmeras;*
- e) operações que impliquem deslocamento da base tributável para o exterior, pois isto afeta a soberania e a imperatividade da norma tributária;*
- f) as substituições ou montagens jurídicas em que as formas contratuais são construídas meramente para vestir determinado conteúdo sem que haja razões reais e efetivas que as justifiquem.”*

O i.relator assim concluiu no Acórdão **3403-002.702** sobre o modelo de contratação da Petrobrás, situação similar àquela apurada nos presentes autos:

“O modelo de contratação da Petrobrás sucumbe em todos os testes que lhe são pertinentes:

- a) **Quanto ao aspecto temporal, revela-se a simultaneidade da celebração dos pares de contratos;**
- b) **A interdependência das partes contratantes é nota característica: a prestadora dos serviços nacional é controlada pela “fretadora” estrangeira;**
- c) **Ausência de coerência: a Petrobrás não reproduz o modelo de contratação bipartida, *mutatis mutandis*, nas suas operações terrestres;**
- d) **Deslocamento da base tributável para o exterior: a Petrobrás atribui ao contrato de afretamento, celebrado com a empresa estrangeira, 90% do valor total da causa dos contratos (a exploração dos poços de petróleo);**
- e) **Montagem jurídica: a bipartição de contrato que tem causa unitária – a exploração de poços de petróleo – é artificial e despropositada.”**

Não procede a alegação da Recorrente quanto à violação aos artigos 109 e 110 do CTN, bem como ao artigo 170 da Constituição Federal, ao desconsiderar a dualidade contratual e considerar como um único contrato de prestação de serviços. Não houve desrespeito aos institutos próprios do direito privado, ou ao direito de livre iniciativa ou exercício de atividade econômica, mas apenas definir a verdadeira natureza dos pagamentos realizados pela empresa no exterior e imputar os efeitos tributários decorrentes de tal pagamento.

O que ocorreu foi constatação de que os contratos firmados, bipartidos, teriam uma só natureza e seriam, de fato, unos, com o objetivo de regular a contratação de serviços técnicos para garantir a funcionalidade da plataforma para o cumprimento de sua finalidade, a perfuração/exploração de gás e petróleo. Comprovou-se que o fornecimento da plataforma seria apenas meio para alcançar a verdadeira atividade pretendida pela Recorrente.

Aqui, os princípios de liberdade de auto-organização colidem com o princípio da solidariedade, da capacidade contributiva e da igualdade. A autoridade fiscal, na análise da situação fática e da hipótese de incidência da contribuição, ao dar efeitos tributários diversos daquele esperado pela Recorrente, não apenas considerou os aspectos formais da operação, mas buscou a essência dos atos praticados, de forma a afastar uma interpretação literal que considera apenas os aspectos formais dos atos. A liberdade de contratar não poderia se sobrepôr aos princípios da capacidade contributiva, igualdade e solidariedade.

A bipartição de contratos revela-se artificial, conforme já decidiu este Conselho em diversos outros julgados:

Acórdão nº 3201-003.022

CIDE. AFRETAMENTO. NATUREZA INDISSOCIÁVEL DO SERVIÇO. CONTRATAÇÃO ÚNICA. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. DESNECESSIDADE.

A contratação de embarcação com especificações de construção, equipamento e operação para atender à consecução dos serviços técnicos especializados de levantamento sísmico consubstancia-se parte integrante e indissociável da atividade, que se constitui única, não permitindo segregar os valores pagos

para os efeitos de incidência da CIDE ainda que discriminados no mesmo ou diferentes contratos.

Acórdão nº 3302-004.822

CONTRATO IMPROPRIAMENTE DENOMINADO DE AFRETAMENTO DE NAVIO DE PESQUISA. REAL NATUREZA DO NEGÓCIO JURÍDICO CONTRATADO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. REMESSA AO EXTERIOR A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO PELOS SERVIÇOS PRESTADOS. INCIDÊNCIA DA CIDE. POSSIBILIDADE.

1. Para fins tributários, prevalece a natureza real do negócio jurídico realizado e não a declaração formal inverídica contida nos instrumentos contratuais impropriamente denominados de afretamento de navio de pesquisa. Segundo os fatos comprovados nos autos, o real negócio jurídico contratado pela recorrente foi a prestação de serviços de "levantamento de dados sísmicos multicomponentes tridimensionais (3D)" e não o afretamento de navio de pesquisa.

2. O fornecimento da embarcação, aparelhada com os equipamentos sísmicos, é parte integrante e indissociável dos real contrato de serviços técnicos de levantamento de dados sísmicos contratados, razão pela qual os valores mensais integrais remetidos ao exterior a título de remuneração às empresas estrangeiras prestadoras dos referidos serviços estão sujeitos à incidência da CIDE e integram a base de cálculo da referida contribuição.

Acórdão nº 3302-003.095

ARTIFICIALIDADE DA BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. REALIDADE MATERIAL. CONTRATO ÚNICO.

A bipartição dos serviços de exploração marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação e de prestação de serviços propriamente dita nos casos é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções. O fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual se trata de um único contrato de prestação de serviços.

Acórdão nº 2202-003.063

ARTIFICIALIDADE DA BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. REALIDADE MATERIAL. CONTRATO ÚNICO.

A bipartição dos serviços de exploração marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções. O fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual se trata de um único contrato de prestação de serviços.

Também revela a artificialidade dos contratos, na repartição de 90/10, as alterações legislativas que estabeleceram o percentual máximo a ser atribuído aos contratos de afretamento.

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, o percentual máximo de 80%** (oitenta por cento) atribuídos aos contratos de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços.

Posteriormente, os percentuais máximos foram ajustados pela Lei 13.586/2017, prevendo que o percentual de afretamento passaria a ser de **65%** (sessenta e cinco por cento), quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços.

Destaca-se que tais percentuais não se aplicam no caso em concreto, que aqui discute a incidência das contribuições, mas revelam a artificialidade reconhecida pelo próprio legislador brasileiro quanto aos percentuais de repartição dos contratos de afretamento e serviços nos percentuais de 90% e 10%.

A repartição dos contratos revela-se artificial, com a constatação de que os valores pagos às empresas estrangeiras, a título de afretamento, corresponderam, de fato, a remuneração pela prestação de serviços, configurando uma única contratação.

A situação constatada enquadra-se, de forma clara, no conceito de simulação, ligado à causa do negócio jurídico. É cristalino o fato que o negócio aparente (dois contratos) é divergente do negócio real (única contratação de fato). A causa típica do negócio (contratação para pesquisa e exploração de petróleo e gás, com o fornecimento da unidade) diverge da causa aparente, que artificialmente repartiu a contratação através de um contrato autônomo de afretamento. Nesse caso, haveria um vício na causa, pois as partes usaram determinada estrutura negocial (contratos bipartidos) para atingir um resultado prático, que não correspondeu à causa típica do negócio posto em prática. Destaca-se, mais uma vez, que a única contratação existente seria de pesquisa e exploração de petróleo e gás, sendo o fornecimento da unidade apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados.

O entendimento acima encontra abrigo na doutrina do professor Marciano Seabra de Godoi, que assim analisou a questão da simulação como *vício na causa* do negócio jurídico:

“O conceito de simulação é, no âmbito do próprio direito civil brasileiro, bastante controverso. Ainda que nem sempre deixem isso explícito, diversos autores definem e aplicam o conceito de simulação com base numa visão causalista. A causa dos negócios jurídicos pode ser definida como o “fim econômico ou social reconhecido e garantido pelo direito, uma finalidade objetiva e determinante do negócio que o agente busca além da realização do ato em si mesmo”.

A causa é portanto o propósito, a razão de ser, a finalidade prática que se persegue com a prática de determinado negócio jurídico. Orlando Gomes inclusive promove uma classificação dos negócios jurídicos com base nas causas típicas de cada um deles (a cada negócio “corresponde causa específica que o distingue dos outros tipos”): o seguro é por exemplo um negócio jurídico cuja causa é a “prevenção de riscos”, ao passo que o contrato de sociedade tem como causa uma associação de interesses, compondo a categoria dos “negócios associativos”.

Fixado esse conceito de causa dos negócios jurídicos, como encarar a figura da simulação? Na simulação há um vício na causa, pois as partes usam determinada estrutura negocial (compra e venda) para atingir um resultado prático (doar um patrimônio) que não corresponde à causa típica do negócio posto em prática. Na formulação de Orlando Gomes sobre a simulação relativa, “ao lado do contrato simulado há um contrato dissimulado, que disfarça sua verdadeira causa” - destacamos.

Os autores causalistas ressaltam que na simulação não há propriamente um vício do consentimento (como no erro ou no dolo), pois as partes consciente e deliberadamente emitem um ato de vontade. O que ocorre é que o ato simulado não corresponde aos propósitos efetivos dos agentes da simulação. Por isso diversos autores vêem na simulação uma “divergência consciente entre a intenção prática e a causa típica do negócio”. O espanhol Federico de Castro y Bravo sustenta que a natureza específica da simulação não é a de “uma declaração vazia de vontade”, mas a de uma “declaração em desacordo com o objetivo proposto [pelas partes], ou, o que é o mesmo, uma declaração com causa falsa” – destacamos.

Tanto na concepção causalista ora estudada, quanto na concepção restritiva vista na seção anterior, o negócio simulado é visto como “não-verdadeiro”. Mas isso a partir de perspectivas diferentes. Com efeito, na perspectiva causalista haverá simulação mesmo que as partes não inventem nem escondam de ninguém um fato específico no bojo de cada um dos negócios praticados”⁵.

A situação apurada nos autos também não diverge do conceito civilista de simulação, previsto no §1º do art. 167 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil):

Art. 167 – É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º – Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I – Aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II – Contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III – Os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

No caso, não havia contrato autônomo real de afretamento, mas apenas uma única contratação pesquisa e exploração de petróleo e gás, com o fornecimento da unidade. Dessa forma, a pessoa a quem foi conferido o direito no contrato de afretamento foi diversa daquela que efetivamente se conferiu, configurando a simulação conforme o Código Civil.

No presente caso a própria bipartição dos contratos, no percentual de 90/10 já se revela artificial, configurando a simulação praticada. A própria contratante dos serviços determinou a repartição dos contratos em duas, delimitando que, do valor global a ser desembolsado pela companhia estatal, 90% (noventa por cento) seria destinado ao fretamento e 10% para a remuneração da prestação de serviços. Portanto, a artificialidade da repartição dos contratos foi um ato consciente e intencional da recorrente, configurando o intuito doloso da simulação praticada.

⁵ GODOI, Marciano Seabra de Godoi. Dois conceitos de simulação e suas conseqüências para os limites da elisão fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). Grandes questões atuais do Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2007, v. 11, p. 284-285.

Dessa forma, conclui-se pela higidez do lançamento efetuado e da decisão recorrida, pela comprovação da unicidade contratual, simulação praticada, e constatação da existência de pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras como contrapartida de serviços técnicos prestados, sujeitos à incidência das contribuições.

DO REPETRO

A Relatora alega que o entendimento fiscal desconsidera, por completo, a forma prevista pela própria legislação pátria para a Recorrente desempenhar suas atividades, inclusive com a previsão de regime aduaneiro especial para o afretamento de bens do exterior destinados, especificamente, para a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural (REPETRO). Confirma, ainda, a afirmativa da Recorrente acerca da adequação do modelo de contratação adotado àquele determinado pelo REPETRO.

Conforme já exposto pela Relatora, o REPETRO é o regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural. O regime foi instituído pelo Decreto nº 3.161, de 02 de setembro de 1999 (revogado) e atualmente é regulamentado pelo Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), e pela IN RFB nº 1.415, de 2013.

Aqui, destacamos um importante ponto no referido regime: a base legal indicada pelos atos infralegais é o artigo 79, parágrafo único, da Lei 9.430/96, que assim dispõe:

Art. 79. Os bens admitidos temporariamente no País, para utilização econômica, ficam sujeitos ao pagamento dos impostos incidentes na importação proporcionalmente ao tempo de sua permanência em território nacional, nos termos e condições estabelecidos em regulamento.

Parágrafo único. O Poder Executivo poderá excepcionar, em caráter temporário, a aplicação do disposto neste artigo em relação a determinados bens.

(Incluído pela Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001)

Constata-se, portanto, que a base legal do regime é uma “norma em branco”, que outorga competência para o Poder Executivo a determinar quais seriam os requisitos para a aplicação do regime de admissão temporária para utilização econômica. Destaca-se que o referido regime tem a natureza jurídica de isenção condicionada.

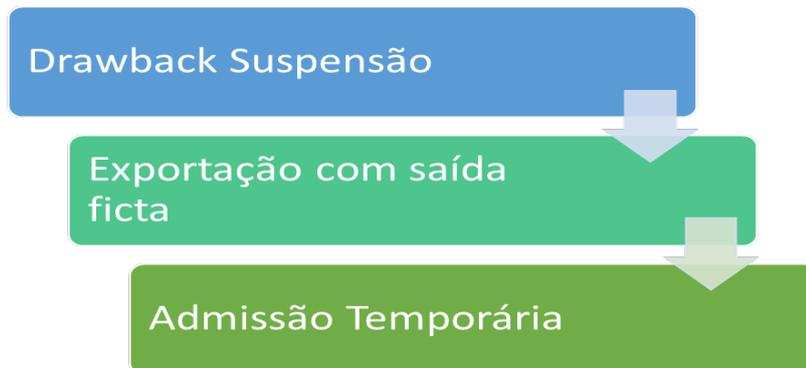
O mesmo vício encontramos na previsão do Decreto-lei 37/66:

Art.93 - O regulamento poderá instituir outros regimes aduaneiros especiais, além dos expressamente previstos neste Título, destinados a atender a situações econômicas peculiares, estabelecendo termos, prazos e condições para a sua aplicação.

Entendo que tal disposição seria uma violação ao princípio da estrita legalidade, que exige “lei” tanto para tributar quanto para exonerar (CTN, art. 97, inciso III, c/c

art. 111). Mas, como não estamos analisando os benefícios fiscais do REPETRO, não me estenderei nesse ponto.

Em resumo, o REPETRO prevê os seguintes tratamentos tributários/aduaneiros:



Conforme exposto pela Relatora, à época dos fatos geradores autuados, esse regime aduaneiro era disciplinado pelo Regulamento Aduaneiro/2009, aprovado pelo Decreto n.º 6.759/2009 e pela Instrução Normativa n.º 844/2008.

A Relatora afirma, com base nos dispositivos regulamentares transcritos em seu voto, que os contratos firmados estavam sujeitos à uma análise prévia e pormenorizada pela RFB para a habilitação da pessoa jurídica no REPETRO e para admissão dos bens no regime. Entretanto, a Relatora se equivoca a afirmar que tais contratos foram previamente homologados pela RFB e que não poderiam ser desconsiderados pela autoridade fiscal e aduaneira.

Já afirmamos em estudo acadêmico publicado⁶ que a homologação do lançamento tributário-aduaneiro ocorre no procedimento de Revisão Aduaneira, ainda que o canal de conferência aduaneira tenha sido diferente do verde. No referido ato também ocorre a homologação das informações prestadas nas Declarações de Importação ou Admissão em Regime Especial, conforme previsto no artigo 54 do Decreto-lei 37/66:

Art.54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o art.44 deste Decreto-Lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Portanto, não procede o fundamento que aponta pela análise definitiva e homologação dos contratos.

Em seguida, a Relatora reproduz exceto do Manual do REPETRO, publicado pela Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (COANA) em 12/03/2015 e atualizado em 05/01/2018, e disponível no sítio da RFB. No referido manual, a administração aduaneira esclarece os tipos de contrato objeto do REPETRO, com a previsão do Contrato de Importação, Contrato de Prestação de Serviços, Contrato de Afretamento, Contrato Tripartite e o Contrato de Execução Simultânea.

⁶ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Revisão aduaneira e segurança jurídica. São Paulo: Intelecto, 2016.

A legislação veda a prestação de serviço direta por empresa estrangeira, mas prevê que o mesmo pode ser prestado por outra empresa por ela designada, conforme dispõe o item 4.1.4 do referido manual:

4.1.4 - CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

[...]

Nota: É possível também que empresa estrangeira seja contratada pela operadora para a prestação de serviços, mas, neste caso, como a legislação brasileira não permite que aquela preste os serviços diretamente no País (vide o tópico 2.6.4 - Prestação de Serviços ou Produção de Bens no País por Sociedade Empresário Estrangeira - em Beneficiários do Repetro), uma empresa designada deverá fazer parte do contrato com a finalidade de importar o bem e prestar os serviços contratados (Regulamento Aduaneiro, art. 461-A, § 4º; IN RFB nº 1.415, de 2013, art. 1º c/c art. 4º, § único, inc. II, alínea c).

O parágrafo 3º do artigo 5º da IN RFB 844/2008, com a redação dada pela IN RFB 1070/2010, traz a previsão regulamentar para a designação de empresa com sede no País para promover a importação de bens, em caso de contratação de pessoa jurídica com sede no exterior:

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 pelo(a) 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 pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

§ 3º Quando a pessoa jurídica contratada 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, observado o disposto na legislação específica. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

No caso, seria um Contrato Tripartite, conforme definição do item 4.1.6 do manual:

O Contrato Tripartite, no caso do Repetro, é uma forma de composição contratual que se caracteriza pela existência de três partes:

*1) **Proprietário do bem** (ou armador, no caso de embarcação): é a empresa estrangeira contratada para ceder o bem temporariamente;*

*2) **Contratante**: é a operadora, pessoa jurídica sediada no País, detentora de concessão, de autorização ou de cessão, ou a contratada sob o regime de partilha de produção, para o exercício, no País, das atividades de que trata o artigo 1º da IN RFB nº 1.415, de 2013. É o tomador de serviços (contratante); e*

*3) **Designada**: é a pessoa jurídica, sediada no País, contratada para promover a importação dos bens e prestar os serviços contratados.*

É possível a ocorrência de variações na composição das partes. Assim, pode ocorrer, por exemplo, a existência de um consórcio de operadoras (no lugar de uma operadora) ou de um consórcio de prestadores de serviços (no lugar de um único prestador de serviços).

Além disso, o contrato tripartite pode ser instrumentalizado por um único contrato ou por dois contratos, neste último caso ele será denominado contrato de execução simultânea.

A operação poderia ser considerada como válida se efetivamente existisse três empresas envolvidas de forma autônoma. O modelo tripartite, com contratos distintos entre agentes distintos e autônomos, poderia ser considerado como válido caso houvesse, efetivamente, três agentes autônomos envolvidos.

A Relatora corretamente afirmou que a divisão dos contratos de afretamento e de prestação de serviços seria um meio expressamente admitido pela legislação aduaneira brasileira para o cumprimento dos contratos de afretamento de plataformas, navios, navio-sonda e embarcações especiais para o desempenho da atividade petrolífera, mas desde que tal contrato reflita a realidade da operação contratada. O modelo seria permitido, desde que refletisse a real operação, o que não ocorreu nos autos.

A designação de uma empresa brasileira para a prestação de serviços ligada à contratada estrangeira, com as vinculações e confusões contratuais e financeiras identificadas pela autoridade fiscal, afasta a natureza autônoma da suposta subcontratação para prestação de serviços, e a validade tributária dos contratos distintos, configurando apenas uma operação de fato para fins tributários. Neste caso, o que de fato ocorreu foi uma única contratação da empresa estrangeira, que designou um preposto para a execução do serviço no País e para se habilitar no REPETRO. É importante lembrar, ainda, que a finalidade do REPETRO é a redução da carga tributária na importação dos bens utilizados na exploração do petróleo, e não a regulação da prestação de serviços vinculados.

Destaca-se, também, que a interligação entre os contratos não é negada pela Recorrente. Entretanto, a autoridade fiscal demonstrou que os contratos não são apenas interligados, mas unos, conforme afirmação feita para todos os contratos analisados nos autos:

“a) não se pode atribuir os pagamentos a simples afretamento, visto que, no caso concreto, o fornecimento da unidade é parte integrante e indissociável dos serviços contratados;

b) a unidade [...] foi de fato fornecida por empresa do Grupo [...], mesmo grupo a que pertence a empresa brasileira contratada para a prestação de serviços de perfuração;

- c) empresa do Grupo [...] foi contratada para prestar serviços utilizando unidade que o próprio Grupo [...] forneceu;*
- d) trata-se de uma só contratação, artificialmente bipartida, a fim de evitar a incidência do imposto de renda, da CIDE, e do PIS/COFINS Importação sobre a maior parte da remuneração.”*

Questão semelhante acerca da repartição dos contratos também foi objeto de análise da RFB na Solução de Consulta nº 225/2014, curiosamente citada pela defesa como argumento justificador de sua conduta, que se revela imprópria para tal fim. A referida Solução de Consulta advertia, em suas conclusões, que a contratação entre partes relacionadas integrantes de um conglomerado poderia consubstanciar um planejamento tributário abusivo. Transcrevo excerto do referido ato:

[...]

13.No caso em tela, a consulente detém um contrato de construção de navio sonda com um estaleiro brasileiro.

Finalizada a construção, o navio sonda será submetido ao procedimento de exportação ficta, ou seja, será exportado sem a efetiva saída do território brasileiro.

14. O centro da questão é a forma de contratação dos referido navios sonda para operação no Brasil, que será feito por meio de dois contratos distintos: (i) contrato de afretamento; e (ii) contrato de prestação de serviço. O primeiro contrato será efetuado entre a consulente, que é uma empresa domiciliada no exterior, e uma empresa brasileira da área de petróleo e gás. Já o contrato de prestação de serviços para operação do navio sonda será efetuado entre a empresa brasileira da área de petróleo e gás e uma empresa operadora brasileira.

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.

17. No caso ora analisado, a consulente afirma que será responsável por fornecer o equipamento afretado enquanto uma outra empresa brasileira será a operadora do equipamento, sendo que as duas empresas são independentes e não pertencem ao mesmo grupo econômico.

18. Esse aspecto é importante porque a vinculação entre as empresas responsáveis pelo afretamento do equipamento e pela sua operação poderia configurar, quando associada a outros aspectos, tais como a desproporção da remuneração pactuada e ausência de propósito negocial, um planejamento fiscal abusivo com a conseqüente descaracterização do negócio por parte do Fisco.

[...]”

No caso referido na Solução de Consulta não havia a vinculação entre as partes, diferentemente do que ocorre no caso em análise cujos fatos comprovadamente apontaram a existência de apenas uma única contratação da empresa sediada no exterior, que foram formalmente desmembrados em dois contratos para usufruir dos benefícios fiscais do REPETRO e iludir o pagamento das contribuições, dentre outros benefícios.

Portanto, pelas razões acima expostas, entendo que deve ser afastado o fundamento utilizado no voto da i. Relatora no sentido de que as normas do REPETRO legitimam o modelo de contrato adotado pela Recorrente: primeiro, pela inexistência de um ato legal que poderia legitimar as operações, mas apenas atos regulamentares da RFB que não teria poder para tanto, especialmente para legitimar a ilusão da incidência das contribuições, especialmente o aspecto material de sua hipótese de incidência; segundo, ainda que fosse permitido à RFB definir os modelos contratuais, se sobrepondo à hipótese de incidência das contribuições, a interpretação dada pela RFB não avaliza a operação em questão, visto que se trata de um único contrato executado pela contratante e por empresa designada por ela para promover a importação e prestar os serviços contratados.

A legislação tributária não admite a bipartição artificial dos contratos de prestação de serviços em tela.

DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Relativamente aos argumentos lançados pela Recorrente acerca da improcedência da incidência dos juros sobre a multa, aplica-se o entendimento da **Súmula CARF nº 108**: “Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”.

As Súmulas do CARF são de observância obrigatória pelos membros do colegiado, conforme disposto no artigo 72 do RICARF.

DA CONCLUSÃO

Considerando a ocorrência de simulação na repartição dos contratos, conclui-se que estão corretos o lançamento efetuado e a decisão recorrida, pela comprovação da unicidade contratual e constatação da existência de pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras como contrapartida de serviços prestados, sujeitos à incidência das contribuições.

Dessa forma, a turma julgadora acordou em negar provimento ao recurso voluntário.

É o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes.

Processo nº 16682.720837/2014-91
Acórdão n.º **3402-005.853**

S3-C4T2
Fl. 31.297
