



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 16682.722012/2017-53
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-005.540 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de agosto de 2019
Recorrente PETROLEO BRASILEIRO S/A PETROBRAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Exercício: 2013

BASE DE CÁLCULO. CONTRATOS VINCULADOS. AFRETAMENTO E SERVIÇOS TÉCNICOS. BIPARTIÇÃO. POSSIBILIDADE.

O arcabouço legislativo brasileiro permite a bipartição de contratos de serviços técnicos e afretamento/aluguel de embarcações, contratados com empresas vinculadas.

BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS TÉCNICOS. PROVA.

A base de cálculo da CIDE, incidente sobre remessas a pessoa jurídica no exterior para pagamentos de serviços técnicos (art. 2º, §2º da Lei 10.168/2000), não é composta pelo custo do afretamento, de modo que o Fisco deve quantificar e comprovar o montante atribuível somente aos serviços técnicos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Vencido o conselheiro Hécio Lafeté Reis, que lhe negava provimento.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Hécio Lafeté Reis, Tatiana Josefovicz Belisário, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Laercio Cruz Uliana Junior e Paulo Roberto Duarte Moreira.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra a contribuinte acima identificada, constituindo crédito tributário decorrente da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Remessas ao Exterior – CIDE, no valor total de R\$ 4.823.743.663,35, incluídos juros de mora e multa de ofício.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, passamos a transcrever o Relatório da decisão de primeira instância administrativa:

Trata o presente processo de Auto de Infração de CIDE/Remessas lavrado em 14/12/2017 em procedimento de fiscalização levado a efeito pela DEMAC/RJO, tendo por fato gerador o AC 2013.

A Empresa-impugnante tem por objeto a pesquisa, a lavra, a refino, o processamento, o comércio e o transporte de petróleo proveniente de poço, de xisto ou de outras rochas, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, além das atividades vinculadas à energia, podendo promover a pesquisa, o desenvolvimento, a produção, o transporte, a distribuição e a comercialização de todas as formas de energia, bem como quaisquer outras atividades correlatas ou afins.

O procedimento fiscal teve por objeto verificar a possível incidência de IRRF, PIS-Importação, COFINS-importação e CIDE em razão de pagamentos a empresas estrangeiras a título de afretamento de plataformas, navios e sondas para serviços de perfuração e correlatos na área de exploração de petróleo.

Este processo trata especificamente do lançamento de CIDE/Remessas devido em pagamentos feitos por serviços técnicos no exterior contratados pela Impugnante e o crédito tributário lançado importa em R\$ 4.823.743.663,35, conforme demonstrativo abaixo:

(...)

Os serviços técnicos contratados pela Impugnante foram divididos em 2 (dois) contratos: um de serviço técnico propriamente dito e outro de afretamento. Em síntese, a autuação decorre da desconsideração, para fins tributários, desta bipartição contratual, reputada artificial.

Os contratos de afretamento foram celebrados com uma empresa afretadora domiciliada no exterior, ao passo que a prestação de serviços foi firmada com uma empresa brasileira, porém vinculada ao grupo econômico da própria afretadora estrangeira.

Como não incide CIDE sobre afretamento e tendo a parte referente ao pagamento do serviço técnico sido feita à empresa nacional, não houve qualquer recolhimento de CIDE/Remessas por parte da Impugnante.

Com a desconsideração da bipartição dos contratos para fins tributários, a Fiscalização reclassificou, para fins fiscais, o negócio jurídico como prestação de serviços técnicos celebrados com empresa estrangeira, fazendo incidir a CIDE/Remessas sobre o valor cheio dos 2 (dois) contratos, considerados artificialmente separados.

A descrição da infração no Auto de Infração foi feita da seguinte forma:

(...)

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.

As operações no modelo descrito foram repetidas em 105 (cento e cinco) contratos. As características marcantes que justificaram suas reclassificações para fins fiscais se encontram individualmente relatadas no Termo de Verificação Fiscal (TVF). Em resumo, as seguintes características foram destacadas, embora nem todas presentes em todos os contratos:

- 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;
- As unidades eram fornecidas por empresa do **mesmo grupo econômico** que controlava a empresa brasileira incumbida de prestar o serviço;
- As contratações eram artificialmente bipartidas, com o fim de evitar a incidência de IR, CIDE, PIS/COFINS importação sobre a maior parte da remuneração;
- Cláusula do contrato de afretamento prevê que, no caso de despejo de petróleo, óleo ou outros resíduos no mar, respondem conjuntamente a Fretadora e a Interviente (sendo esta última a contratada para os serviços de perfuração);

- Cláusula de alguns contratos de afretamento diz que a Fretadora deverá fornecer à PETROBRAS “Folha de Pagamento de seus empregados que estiverem envolvidos na prestação dos serviços contratados”;
- A Fretadora figura em contratos como cossegurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços;
- A rescisão do contrato de prestação de serviços aparece como base para a rescisão do contrato de afretamento;
- A tripulação deve ser fornecida e mantida pela Fretadora;
- O Contrato de afretamento declara-se vinculado a contrato de prestação de serviços assinado;
- Em alguns contratos de afretamento assina, como solidariamente responsável com a Contratada (Fretadora), a empresa prestadora do serviço.;
- Há situações em que o próprio pessoal técnico responsável pela execução dos serviços (e.g. Superintendente de Perfuração, Sondador, Assistente de Sondador) era fornecido pela Fretadora.

Estes contratos, segundo informa o TVF, já haviam sido objeto de lançamento em anos anteriores.

IMPUGNAÇÃO

Em síntese, a Impugnação ataca os seguintes pontos da autuação fiscal:

1. A modelagem contratual adotada pela Impugnante não poderia ser desclassificada para fins fiscais, como o fez a Fiscalização, porque é validada pela própria RFB quando da autorização de inclusão de bens afretados no regime aduaneiro do REPETRO;
2. A legislação do REPETRO respaldaria a prática da bipartição de contratos em serviço e afretamento sendo este, inclusive, um requisito necessário ao regime;
3. A legalidade desta modelagem contratual também seria expressamente reconhecida tanto pela Lei 13.043/2014, quanto pela Lei 13.586/2017, inclusive para fatos ocorridos até 31/12/2014 – abrangendo, portanto, o AC 2013, referente ao lançamento.
4. A autuação fiscal teria violado os arts. 109 e 110 do CTN, na medida em que unificou a locação de bens móveis – instituto de direito civil de observância inafastável – com o contrato de prestação de serviços.
5. Não poderia haver incidência de CIDE ante a inexistência de transferência de tecnologia; e
6. Afirma ainda que a autuação se fundamentou nos critérios de configuração de grupo econômico entre fretadora e a prestadora de serviço; na vinculação de contratos; e no apontamento do serviço de perfuração de forma específica, deixando de fora outros serviços técnicos. Em razão disto, alguns contratos deveriam ser excluídos da autuação, por não possuírem estas características descritas no TVF.

É o relatório.

A 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro julgou procedente em parte a impugnação, proferindo o Acórdão DRJ/RJO n.º 12-100.901, de 29/08/2018 (fls. 48149 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2013

CIDE/REMESSAS. CONTRATO DE AFRETAMENTO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS NA EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. BIPARTIÇÃO CONTRATUAL VERSUS EXECUÇÃO SIMULTÂNEA DOS SERVIÇOS TÉCNICOS COM O AFRETAMENTO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. DIFERENÇA. *RATIO LEGIS*.

A bipartição contratual, no contexto das atividades de exploração de petróleo, é figura distinta da execução simultânea dos serviços técnicos com afretamento, prevista no art. §2º do art. 2º da lei 13.586/2017, conforme se depreende pela *ratio legis*. No caso dos autos, restou caracterizado que a Impugnante lançou mão da bipartição, cujos efeitos não são tributariamente admissíveis em razão de seu caráter artificial.

Comprovado que o serviço técnico foi de fato prestado de forma inseparável do afretamento por empresa domiciliada no exterior, incide CIDE/Remessas sobre o valor cheio, não se podendo ainda excluir da base de cálculo da contribuição qualquer parcela em tese a título de afretamento.

SUPOSTA EXIGÊNCIA DA BIPARTIÇÃO PARA ADMISSÃO NO REGIME DO REPETRO. DESCABIMENTO.

A concessão do regime do REPETRO não respalda, nem tampouco exige, a bipartição dos contratos de prestação de serviços técnicos relacionados à exploração de petróleo.

EXCLUSÃO DO IRRF DA BASE DE CÁLCULO DA CIDE/REMESSAS. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste amparo legal para se excluir da base de cálculo da CIDE o valor do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre os valores pagos, creditados e/ ou remetidos a residentes/domiciliados no exterior.

SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES - INCIDÊNCIA DA CIDE. DESNECESSIDADE DA VINCULAÇÃO COM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA.

A partir de 1º de janeiro de 2002, a CIDE passou a ser devida pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior, não necessitando de vinculação com transferência de tecnologia para a caracterização da hipótese de incidência da contribuição.

EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. CONTRATO NÃO MENCIONADO NA DESCRIÇÃO DOS FATOS E NÃO JUNTADO AOS AUTOS.

Exclui-se da base de cálculo do Auto de Infração valor referente a contrato não mencionado no Termo de Verificação e não juntado aos autos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 48181 e ss., por meio do qual repete, basicamente, os mesmos argumentos já declinados em sua impugnação.

A Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN ofereceu as contrarrazões de fls. 48284 e ss.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade, entendemos que o recurso deve ser conhecido.

A Recorrente teve contra si lavrado auto de infração, para a cobrança da CIDE e consectários legais, devida em todos os meses do ano de 2013.

A matéria que encerra o presente processo administrativo não é nova neste Conselho Administrativo, tampouco, como se verá, nesta Turma de Julgamento: trata-se da possibilidade de bipartição de contratos de afretamento de plataformas, navios e sondas para a pesquisa/exploração de petróleo e gás e de prestação de serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços, bem como contratações de outros serviços técnicos ligados ao setor de petróleo.

Segundo sustenta a fiscalização, os contratos – um primeiro celebrado com empresa afretadora domiciliada no exterior e o segundo, com empresa aqui sediada, mas àquela vinculada (ou, às vezes, não) – foram artificialmente bipartidos, com a finalidade de economizar tributos, incluindo a CIDE.

Pois bem.

A mesma empresa já foi autuada com base nos mesmos fatos, conforme indicado no próprio Termo de Verificação Fiscal, em relação a períodos anteriores (há pequenas diferenças: alguns contratos a mais, mas para os quais as irregularidades apontadas são as mesmas). Com relação ao ano de 2011, o litígio chegou ao CARF e foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário, em decisão que resultou no Acórdão nº 3401-005.806, de 29/01/2019. Os fundamentos expostos no voto proferido por seu il. Relator, o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, porque com eles concordamos, serão também aqui adotados como razão de decidir, motivo pelo qual passamos a reproduzi-los na íntegra:

27. A partir da análise do Termo de Verificação Fiscal, em cotejo com a Impugnação apresentada, observa-se que o cerne da autuação resume-se à questão da chamada "bipartição artificial dos contratos de prestação de serviços e de afretamento". O Recorrente entendeu perfeitamente esta acusação, focando seu recurso na busca por descaracterizar a alegação de artificialidade.

28. Inicialmente, cabe analisar a legislação de regência.

29. 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 gás natural (IN RFB nº 1.415, de 2013, art. 1º). O regime foi instituído pelo Decreto nº 3.161, de

02/09/1999 (revogado) que teve por base a Lei n.º 9.430, de 1996 (art. 79, § único) e atualmente é regulamentado pelo Decreto n.º 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), por força do previsto no artigo 93 do Decreto-lei n.º 37, de 1966.

Lei n.º 9.430/96

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 n.º 2.18949, de 2001)

Decreto n.º 3.161, de 1999

Art. 1º Fica instituído, nos termos deste Decreto, 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, conforme definidas na Lei n.º 9.478, de 6 de agosto de 1997.

§ 1º Os bens de que trata este artigo são os constantes de relação estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

[...]Art. 5º A Secretaria da Receita Federal expedirá as normas necessárias ao disciplinamento do REPETRO.

30. Com base nesse art. 5º do Decreto n.º 3.161/99, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa (IN) SRF n.º 112, de 1999:

Art. 1º O regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e lavra das jazidas de petróleo e de gás natural REPETRO, instituído pelo Decreto n.º 3.161, de 2 de setembro de 1999, será aplicado de conformidade com o estabelecido nesta Instrução Normativa.

[...]

Art. 6º **O regime aduaneiro de admissão temporária aplicase aos bens** referidos no caput e no § 1º do art. 2º **importados** para utilização exclusiva nas atividades de pesquisa ou produção de petróleo e gás natural, **por pessoa jurídica que tenha firmado contrato de concessão** ou que possua autorização do órgão competente para exercer essas atividades no País, nos termos da Lei n.º 9.478, de 6 de agosto de 1997.

[...]

§ 2º O regime aduaneiro de que trata este artigo poderá ter como beneficiária pessoa jurídica sediada no País que tenha sido subcontratada pela concessionária para executar as atividades de pesquisa ou produção de petróleo ou gás natural.

31. A IN SRF n.º 112/99 foi revogada pela IN SRF n.º 27, de 2000, a qual, por sua vez, foi revogada pela IN SRF n.º 87/2000. De qualquer forma, manteve-se a máxima de que beneficiária do REPETRO era a pessoa jurídica que estivesse à frente da execução das atividades de pesquisa ou produção de petróleo e gás natural, fosse ela a própria concessionária, a pessoa jurídica contratada pela concessionária ou as subcontratadas para exercer essas atividades, conforme se verifica no seu art. 5º:

Instrução Normativa SRF n.º 87, de 2000

Art. 5º Poderá ser habilitada ao Repetro a pessoa jurídica:

I - **detentora de concessão** ou autorização para exercer, no País, as atividades de que trata o art. 1º, nos termos da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997; e II que mantenha controle contábil informatizado, inclusive da situação e movimentação do estoque de bens sujeitos ao Repetro, que possibilite o acompanhamento da aplicação do regime, bem assim da utilização dos bens na atividade para a qual foram importados, mediante utilização de sistema próprio.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, também, a pessoa jurídica contratada, pela concessionária ou autorizada, para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, bem assim às subcontratadas.

§ 2º Quando a pessoa jurídica de que trata o parágrafo anterior, contratada pela concessionária ou autorizada, não for sediada no País, poderá ser habilitada ao Repetro a empresa com sede no País por ela autorizada a promover a importação de bens.

32. Poucos meses depois, outra IN foi expedida para disciplinar o REPETRO. Trata-se da Instrução Normativa SRF nº 4, de 2001, que revogou a IN SRF nº 87, de 2000. No entanto, a nova IN simplesmente manteve a mesma redação da IN anterior. A revogação se explica pela prática que a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) possuía à época, de anualmente reeditar suas instruções normativas.

33. Vale destacar que, em 2002, o Decreto instituidor do REPETRO foi revogado pelo então novo Regulamento Aduaneiro, que passou a ser o fundamento para as instruções normativas da RFB sobre o tema, sem trazer inovação no que se refere ao tema da presente análise.

34. A IN SRF nº 04/2001, vigorou até 2008, ano em que foi editada a Instrução Normativa RFB nº 844, da qual destaco os seguintes comandos normativos em sua redação original:

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

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

I - detentora de concessão ou autorização, nos termos da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, para exercer, no País, as atividades de que trata o art. 1º; e II contratada pela pessoa jurídica referida no inciso I para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, bem como as suas subcontratadas.

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

35. Como se observa, a Instrução Normativa RFB nº 844/2008, em sua redação original, não alterou a IN anterior na parte relativa aos beneficiários do regime.

Também não havia qualquer referência a contrato de afretamento de embarcações, embora houvesse várias menções a contratos de aluguel de bens estrangeiros.

36. Apenas com a alteração promovida pela Instrução Normativa RFB nº 941, de 25 de maio de 2009, a Instrução Normativa RFB nº 844/2008, passou a se referir expressamente aos contratos de afretamento. Note-se que, com essa alteração, a RFB expressamente admitiu que a mesma pessoa jurídica contratada pela concessionária para a prestação de serviços pudesse providenciar o fornecimento de bem necessário a essa execução, amparado em contrato de afretamento distinto do contrato de serviços, desde que tivessem execução simultânea. Tratase da previsão contida no § 3º do art. 5º da IN RFB nº 844/2008, incluído pela Instrução Normativa RFB nº 941/2009:

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

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

I - **detentora de concessão ou autorização**, nos termos da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, para exercer, no País, as atividades de que trata o art. 1º; e II **contratada pela pessoa jurídica referida no inciso I para a prestação de serviços** destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, **bem como as suas subcontratadas**.

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

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

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

37. Com esse § 3º incluído no art. 5º da IN RFB nº 844/2008, pela IN RFB nº 941/2009, a própria RFB 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.

38. Cabe destacar que, neste mesmo ano de 2009, foi publicado o Decreto nº 6.759, de 05/02/2009, com o novo Regulamento Aduaneiro, contendo redação semelhante ao Regulamento de 2002, na parte relativa ao REPETRO.

39. Em 2010, o regramento foi novamente alterado, desta vez pela Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13/09/2010, e pela Instrução Normativa RFB nº 1089, de 30/11/2010. Como resultado dessas alterações, a IN RFB nº 844/2008 assumiu a redação que se encontrava vigente à época de ocorrência dos fatos geradores alcançados pelo lançamento fiscal ora combatido.

40. Vale destacar que a alteração promovida pela IN RFB nº 1070/2010 no art. 5º da IN RFB nº 844/2008, reproduz com exatidão o art. 461A do Regulamento Aduaneiro, introduzido apenas três dias antes pelo Decreto nº 7.296, de 10/09/2010.

41. Na nova redação dada ao art. 5º da IN RFB nº 844/2008, pela IN RFB nº 1070/2010, a grande inovação foi a inclusão da pessoa jurídica contratada para o afretamento no rol de possíveis beneficiárias do REPETRO, ao lado da concessionária da DF CARF MF Fl. 36599 exploração de petróleo e da pessoa jurídica contratada (ou subcontratada) para a prestação de serviços, como se verifica no inciso II do § 1º:

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

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

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

I - detentora de concessão ou autorização, nos termos da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, para exercer, no País, as atividades de que trata o art. 1º; e II contratada pela pessoa jurídica referida no inciso I em afretamento por tempo ou para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, bem como as suas subcontratadas. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

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

(Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

42. A nova redação dada ao § 2º do art. 5º da IN RFB nº 844/2008 deixa claro que a prestadora de serviço contratada pela concessionária também pode ser parte no contrato de afretamento. Com isso, pode-se afirmar que **a RFB admite que a concessionária da exploração de petróleo possa celebrar, com uma mesma pessoa jurídica, dois contratos distintos: um para o afretamento e outro para a prestação de serviços.** Com a diferença que agora essa pessoa jurídica poderá ser habilitada ao Repetro para promover a importação de bens objeto de contrato de afretamento, sendo parte ou não deste contrato.

43. A IN RFB nº 844/2008 foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.415, de 04/12/2013, atualmente em vigor.

44. A Autoridade Tributária responsável pelo procedimento fiscal, entretanto, teve entendimento diverso. Observe-se a fundamentação contida no TVF, tópico 5, "Das Infrações":

Conforme antecipamos, trata-se de contratações (...) artificialmente bipartidas em dois contratos: um de afretamento e outro de serviços, tendo de um lado a contratante PETROBRÁS e, de outro, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico (...).

Os serviços são prestados no Brasil, mediante a utilização de plataforma ou de embarcação fornecida pelo próprio grupo econômico que presta os ditos serviços. A maior parte do preço pago pela PETROBRÁS é atribuída ao afretamento da unidade e destinada ao exterior, (...) enquanto parcela muito inferior é atribuída aos serviços (...).

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. (...)

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 (...).

45. A partir da análise da legislação e das provas coletadas, verifico que as conclusões da Autoridade Tributária mostram-se equivocadas. A alegação de artificialidade (simulação ou planejamento tributário abusivo) na bipartição dos contratos não restou comprovada no procedimento fiscal. Além disso, esta possibilidade de bipartição contratual está expressamente prevista na legislação do Repetro, sendo justamente o modelo construído pelo legislador para possibilitar que as empresas se utilizem deste regime aduaneiro especial. O art. 5º, §§ 3º e 8º, c/c o art. 17, § 9º, todos da IN RFB nº 844/2008 (e alterações), determinam o seguinte:

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

(...)

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

(...)

§ 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.

(...)

§ 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)

46. Interpretando os dispositivos normativos que regem a matéria, a Secretaria da Receita Federal publicou, em sua página institucional na internet, o "Manual do Repetro / RepetroSped", com último acesso em 15/09/2018 no endereço eletrônico <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/repetro>.

47. No tópico "4 Contratos" deste Manual, consta o seguinte:

4.1 INTRODUÇÃO (...)

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 Empresária 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. 461A, § 4º; IN RFB n.º 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 n.º 1.415, de 2013, art. 1º).

(...)

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.

(...)

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 n.º 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:

(...)

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.

48. Vejamos o que dispõe o citado tópico "4.2 Disposições sobre Contratos":

4.2.5 CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM LOCAÇÃO DE BENS

O Contrato de Prestação de Serviços 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 define os direitos e obrigações das partes no tocante à prestação de serviços no País .

Para outras informações sobre contratos de prestação de serviços, vide o tópico "4.1.4 Contrato de Prestação de Serviços" em Contratos – Introdução.

Por outro lado, o contrato de prestação de serviços com locação de bens é uma construção contratual extravagante, que se caracteriza por uma dissimulação da ocorrência do fato gerador. Portanto, será objeto de indeferimento o pedido do sujeito passivo que tenha como suporte fático tal avença. Abaixo, desenvolve-se o arrazoado conducente à dissimulação.

(...)

Nota: é possível ainda que o prestador de serviços queira dissimular também o nome do instituto de locação, adotando outros vocábulos análogos, tais como: arrendado, disponibilizado, posto à disposição, cedido, cessão de uso, etc.

Porém, isso não altera, de forma alguma, o caráter dissimulatório dessa construção contratual extravagante, aplicando-se o disposto no presente tópico.

(...)

Concluindo, o contrato de prestação de serviços com locação é:

1) ilícito, uma vez que fere as regras estabelecidas no direito positivo pátrio ao distorcer o instituto da locação com a finalidade de se obter a redução da base de cálculo do tributo devido (Código Tributário Nacional, art. 116, parágrafo único; Código Civil, art. 104, inciso II);

2) impossível, porque um locador não pode prestar serviços sem estar na posse da coisa, pois em um contrato de locação deve haver a efetiva transferência de posse da coisa do locador para o locatário (Código Civil, art. 565 c/c art. 566, inciso I) e o locatário é quem deve fazer uso da coisa e não o locador (Código Civil, art. 569, inciso I). Logo, a prestação de serviços com locação de bens é algo impossível, pois como poderia o locador ceder a posse da coisa e ao mesmo tempo prestar o serviço com esse mesma coisa? Destarte, ainda que as partes assinassem um contrato (ou cláusula) de "retorno de posse", isso descaracterizaria completamente o instituto da locação, não passando de uma simulação, pois o locatário não mais teria a posse da coisa ao devolvê-la ao locador (Código Civil, art. 104, inciso II).

(...)

Destarte, será objeto de indeferimento do pedido de aplicação do regime quando, no Resumo de Contrato apresentado, houver sido assinalada, no item 4.2, a opção:

1) "2. Prestação de serviços com aluguel de bens"; 2) "8. Prestação de serviços com locação de bens"; 3) "8. Prestação de serviços com disponibilização de bens"; 4) "8. Prestação de serviços com cessão de bens"; 5) "8. Prestação de serviços com cessão de uso de bens"; ou 6) Qualquer outro nomen iuris que distorça o instituto da prestação de serviços.

49. Como se depreende da legislação colacionada, bem como da interpretação do tema pela própria RFB, órgão ao qual foi delegada a função de disciplinar a matéria, a "bipartição contratual", como denomina a Autoridade Fiscal o modelo de contratação da Recorrente, ou o "Contrato Tripartite", também um "Contrato de Execução Simultânea", na denominação dada pela RFB, não só pode ser utilizada, como deve ser utilizada.

50. Isso porque a RFB orienta os contratantes, no tópico 4.2.5, acima colacionado, no sentido de que será objeto de indeferimento do pedido de aplicação do regime quando, no Resumo de Contrato apresentado, houver sido assinalada, no item 4.2, a opção que trate de prestação de serviços cumulada com aluguel, locação de bens ou qualquer outro nomen iuris que distorça o instituto da prestação de serviços.

51. Outro elemento de interpretação que deve ser destacado é a finalidade da norma instituidora do Repetro. A Lei nº 9.478, de 06/08/1997, a chamada Nova Lei do Petróleo, possibilitou a abertura do mercado exploratório, e outras empresas além da Petrobrás conquistaram o direito de lavra. A lei tributária modificou a aplicação do Regime de Admissão Temporária e limitou a suspensão dos tributos de comércio exterior para importação de bens às atividades de pesquisa e lavra de petróleo e gás. Neste mesmo ano foi criada a Agência Nacional do Petróleo e Biocombustíveis (ANP).

52. Com a Lei nº 9.478/97, foi permitida a participação das empresas privadas estrangeiras e outras empresas nacionais na área de pesquisa e exploração de petróleo.

A Lei nº 9.430/96, através do art. 79, parágrafo único, trouxe a permissão legal para o chefe do Poder Executivo conceder à importação de bens considerados de interesse da economia nacional, tais como os bens destinados à atividade de pesquisa e lavra de petróleo e gás de forma temporária, suspensão tributária total.

53. Em 02/09/1999 foi publicado o Decreto 3.161/99, que instituiu o Repetro, como resultado da necessidade do Estado brasileiro de facilitar, através da desoneração tributária, a importação de bens que pudessem ser utilizados na exploração e produção do petróleo. O país buscava a sua autosuficiência na produção de petróleo (alcançada no dia 26/05/2006, com a produção de 1,87 milhão de barris diários, contra um consumo diário estimado de 1,83 milhão de barris diários), mas para tanto precisava viabilizar a utilização de bens de altíssimo valor e tecnologia, como as plataformas de petróleo.

54. Tais bens, fabricados no exterior e importados, ou fabricados no Brasil e objeto de exportação ficta, precisavam sofrer uma desoneração tributária que tornasse viável economicamente o investimento de empresas estrangeiras e nacionais, notadamente a Petrobrás, no setor petrolífero, tendo em vista a grande concorrência entre países na busca por investimentos neste setor.

55. Ao tempo dos fatos, já estava vigente o Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro 2009), que previa o seguinte tratamento para estes bens:

DO 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 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:

I - exportação, sem que tenha ocorrido sua saída do território aduaneiro e posterior aplicação do regime de admissão temporária, no caso de bens a que se referem os §§ 1º e 2º, de fabricação nacional, vendido a pessoa sediada no exterior; II exportação, sem que tenha ocorrido sua saída do território aduaneiro, de partes e peças de reposição destinadas aos bens referidos nos §§ 1º e 2º, já admitidos no regime aduaneiro especial de admissão temporária; e

III - importação, sob o regime de drawback, na modalidade de suspensão, de matérias-primas, produtos semielaborados ou acabados e de partes ou peças, utilizados na fabricação dos bens referidos nos §§ 1º e 2º, e posterior comprovação do adimplemento das obrigações decorrentes da aplicação desse regime mediante a exportação referida nos incisos I ou II.

§ 1º Os bens de que trata o caput são os constantes de relação elaborada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 2º O regime poderá ser aplicado, ainda, às máquinas e aos equipamentos sobressalentes, às ferramentas e aos aparelhos e a outras partes e peças destinados a garantir a operacionalidade dos bens referidos no § 1º.

§ 3º Quando se tratar de bem referido nos §§ 1º e 2º, procedente do exterior, será aplicado, também, o regime de admissão temporária.

56. A IN SRF nº 844/2008 e alterações, por sua vez, detalhava o tratamento aduaneiro positivado no Decreto nº 6.759/2009:

Art. 25 O regime de admissão temporária extingue-se com a adoção de uma das seguintes providências, pelo beneficiário, que deverá ser requerida dentro do prazo fixado para a permanência do bem no País:

I - reexportação, inclusive no caso de bem referido no inciso I do art. 3º; II- entrega à Fazenda Nacional, livre de quaisquer despesas, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebe-lo; III- destruição, às expensas do interessado; IV- transferência para outro regime aduaneiro especial; ou V-despacho para consumo.

(...)

§ 5º A reexportação requerida fora do prazo estabelecido somente será autorizada após o pagamento da multa prevista no inciso I do art.72 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 6º Nas hipóteses de extinção referidas nos incisos II a IV do caput, não será exigido o pagamento dos tributos suspensos pela aplicação do regime, sem prejuízo da exigência da multa referida no § 5º, caso a providência tenha sido requerida após expirado o prazo de vigência do regime e antes de iniciada a exigência do crédito constituído no TR.

(...)

Art. 26. Tratando-se de embarcação ou plataforma, após formalizada a reexportação, enquanto autorizada a permanecer no mar territorial brasileiro pelo órgão competente da Marinha do Brasil, será considerada automaticamente em admissão temporária, nos termos do art. 5º da Instrução Normativa SRF nº 285, de 2003, dispensada sua saída do território aduaneiro.

57. Portanto, buscava o legislador a desoneração tributária do setor petrolífero, com a suspensão total dos impostos incidentes na importação, quando da admissão temporária, e sua dispensa integral quando da extinção do regime, se atendidas todas as condições deste.

58. A Autoridade Tributária, no entanto, desconsiderou completamente a finalidade do regime, afirmando que a bipartição dos contratos era artificial, consistindo em mera repartição formal dos contratos, não havendo que se falar em afretamento autônomo, pois o fornecimento da unidade seria parte integrante e instrumental dos serviços contratados.

59. No entanto, todo o modelo construído pelo legislador visa a promover a desoneração tributária através da separação das operações de afretamento e de prestação de serviços, permitindo a dispensa total dos tributos incidentes sobre aquela, havendo a incidência apenas sobre esta. O Auditor-Fiscal, apesar da legislação ser bastante cristalina sobre o tema, afirma que o fornecimento da unidade não pode estar dissociado da prestação de serviços.

60. A partir desse raciocínio, lavrou auto de infração exigindo a CIDE incidente na importação sobre o valor total do contrato de afretamento, quando o objetivo do Repetro é justamente dispensar esta incidência de uma parte da operação, aquela parcela referente ao afretamento, garantindo para isso a plena legalidade da bipartição contratual e inclusive determinando que ambos os contratos estejam vinculados e tenham execução simultânea.

61. Nesse sentido, as seguintes decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF:

a) Acórdão nº 3301-004.592 – Terceira Seção de Julgamento 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 17/04/2018:

Em análise à defesa referente à acusação de que a contratação segregada do afretamento em relação à prestação de serviços seria, por si só, indevida, entendo que assiste razão à Impugnante. Em outras palavras, entendo que a contratação segregada do afretamento em relação à prestação de serviços encontra amparo na legislação tributária do País, inclusive à época dos fatos abrangidos pelo lançamento.

Conforme restou claro, a Autoridade Fiscal entendeu que a segregação dos contratos é indevida haja vista que “o fornecimento da unidade é parte integrante e indissociável dos serviços contratados”, de modo que “tratase de uma só contratação, cujo fundamento econômico é o serviço de produção de petróleo de petróleo e gás natural”.

(...)

Voltando à questão da legalidade do arranjo contratual utilizado, da mesma forma que a Impugnante, entendo que a própria Receita Federal, mesmo antes de 2011, já considerava legítima a coexistência de contratos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea, pois nas suas Instruções Normativas expressamente admite a celebração de contratos dessa natureza por parte de um único concessionário de exploração de petróleo e gás, inclusive quando as contrapartes são pessoas jurídicas vinculadas, conforme passo a demonstrar.

(...)

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

Essa é a razão de minha discordância em relação ao mais importante fundamento do lançamento, qual seja, a premissa de que, no contexto sob exame, haveria uma

indissociabilidade absoluta entre o fornecimento da unidade fluante e a prestação de serviços realizada por meio dela, o que tornaria a contratação segregada indevida por natureza.

Ainda segundo a Autoridade Fiscal, a contratação segregada somente teria sido admitida após a alteração promovida pela Lei nº 13.043, de 2014 (Termo de Verificação, item IV). Neste ponto, há que se concordar com a Contribuinte quando, no item 4.7 de sua Impugnação, afirma que a Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, ao alterar o art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, inovou apenas no sentido de estabelecer um limite objetivo para uma prática que já era admitida anteriormente, na hipótese de serem vinculadas as contrapartes dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, com execução simultânea e celebrados com uma mesma pessoa jurídica, normalmente a concessionária da exploração de petróleo:

(...)

Portanto, com a devida vênia, no meu modo de ver o melhor entendimento para o tema aqui analisado é o seguinte: o arranjo contratual utilizado pela Impugnante não encontrou amparo na legislação tributária apenas com a alteração promovida pela Lei nº 13.043, de 2014. Na verdade, esse arranjo já era expressamente admitido pela própria Receita Federal pelo menos desde de alteração promovida pela IN RFB nº 941, de 2009.

Ademais, é exatamente esse o entendimento da Coordenação-Geral de Tributação da RFB (Cosit), expresso na Solução de Consulta nº 225, de 19 de agosto de 2014, e expedido antes mesmo da publicação da Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014.

b) Acórdão nº 1402-002.726 – Primeira Seção de Julgamento 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 15/08/2017:

Inicialmente, tem-se que não há vedação legislativa para que o contribuinte reparta sua operação em afretamento e prestação de serviços. Muito pelo contrário, o art. 1º da Lei n. 9.481/1997, com redação dada pela Lei n. 13.043/2014, incluiu expressamente embarcações utilizadas na exploração e produção de petróleo no rol de hipóteses em que a alíquota restou reduzida a zero.

A própria COSIT em já mais de uma ocasião manifestou-se pela possibilidade de as empresas de óleo e gás adotarem a referida estrutura comercial com repartição entre prestação de serviços e afretamento, é o que se lê no próprio acórdão da DRJ:

(...)

A partir disso tem-se que a mera bipartição de contratos, não conduz necessariamente à consideração de tratar-se de operação simulada.

c) Acórdão nº 2401-005.149 – Segunda Seção de Julgamento 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 05/12/2017:

Dessa forma, o fato de haver necessidade de serem executados simultaneamente contratos de afretamento e de prestação de serviços (fls. 15.257/15.335), de nenhum modo traz indicativo de inexistência ou artificialidade de negócio jurídico, mas tão somente da existência de contratos coligados de modo a garantir a segurança e eficácia dos objetos negociais sem os desnaturar como contratos distintos.

(...)

A caracterização de contrato de afretamento como sendo de prestação de serviços técnicos, por presunção, sem trazer motivação sólida e prova robusta e adequada da acusação, de modo a afastar a autonomia dos contratos e a liberdade na gestão dos negócios da empresa, não pode prevalecer.

O lançamento foi efetuado tomando como base a totalidade dos valores remetidos ao exterior a título de afretamento das embarcações como se não existissem referidos contratos e sem comprovação de ausência de propósito negocial. Sendo assim, estar-se-ia afirmando que foram cedidas plataformas sem pagamento de qualquer valor, ou que os serviços poderiam ser realizados sem a plataforma.

Não verifico base fática e legal para se considerar 100% (cem por cento) do valor do afretamento como prestação de serviços técnicos. O fato dos contratos terem sido pactuados com empresas do mesmo grupo não autorizaria essa presunção. Da mesma forma, a existência de cláusulas contratuais estabelecendo a vinculação dos contratos de afretamento e de prestação de serviços não transformaria todos os valores pagos em prestação de serviços técnicos remetidos ao exterior.

Tendo em vista que a constituição do crédito tributário é atividade administrativa plenamente vinculada, não pode a fiscalização lançar mão de presunções, sem autorização em lei, para a cobrança de tributo. A complexidade do negócio jurídico envolvido demandaria da autoridade Fiscal uma análise mais aprofundada da ocorrência do fato gerador para se chegar à conclusão de que os valores remetidos ao exterior decorreram da prestação de serviços e não do pagamento dos afretamentos.

A vinculação na execução simultânea de contratos de afretamento e de prestação de serviços é perfeitamente legítima e não autoriza a desconsideração dos contratos pactuados da forma como efetivada no lançamento.

No caso em apreço constatase que a presunção lançada pela fiscalização para descaracterizar os contratos de afretamento não encontra respaldo na Lei nº 9.481/97, com as alterações estabelecidas pela Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, que trouxe em seu bojo a bipartição de contratos como consequência natural do negócio jurídico, conforme se destaca:

(...)

Conforme se vê do diploma legal, no caso de execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, do valor total dos contratos, a parcela relativa ao afretamento ou aluguel não poderá ser superior a 85% (oitenta e cinco por cento), no caso de embarcações com sistemas flutuantes de produção e/ou armazenamento e descarga, podendo referido percentual ser elevado em até 10% (dez por cento).

Referida lei apenas corroborou situação já existente em face de negócios jurídicos firmados em que envolviam a prospecção e exploração de petróleo em águas profundas no mar, por envolver afretamento de plataforma de custos elevadíssimos, equipadas com tecnologia específica para a tal exploração e que prepondera significativamente sobre o valor do serviço, tanto que o próprio legislador considerou as proporções percentuais razoáveis.

Desse modo, se o próprio legislador trata da execução simultânea do contrato de afretamento de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural por pessoas jurídicas vinculadas entre si, inclusive estabelecendo o limite da parcela relativa ao afretamento, que poderá chegar a 95% (§ 8º, do art. 1º da Lei nº 9.481/97), verifica-se que a presunção configurada na acusação fiscal ressaí totalmente insubsistente. A uma, porque não se pode motivar o lançamento por presunção não estabelecida em lei; a duas, porque não há ilegitimidade na contratação de afretamento na forma como pactuada; a três, porque dentro do conjunto dos contratos, independente se foi feito de forma conjunta ou separada, deveria o fiscal ter excluído da base de incidência o que efetivamente não configura a prestação de serviços. Não há motivação razoável para a interpretação a que chegou a fiscalização.

Nesse diapasão, a Coordenação Geral de Tributação (COSIT) publicou a Solução de Consulta n.º 225, de 19 de agosto de 2014, antes mesmo das alterações introduzidas na Lei n.º 9.481/97, pela Lei n.º 13.043/2014, em que respalda o procedimento adotado pela Recorrente no que tange a liberdade das empresas na forma de montar os seus negócios e de contratação, em especial para a exploração de petróleo.

62. Apesar de restar claro, a meu ver, que a utilização do regime aduaneiro Repetro para fins de suspensão dos tributos incidentes na admissão temporária das plataformas de exploração de petróleo pressupõe que a contratação destas esteja prevista em contrato distinto daquele referente à prestação de serviços, deve-se ter em conta que a artificialidade da "bipartição" ainda assim poderia realmente ocorrer, mas, neste caso, **teria o Auditor-Fiscal que demonstrar que não ocorreu o afretamento, ou que a empresa estrangeira não existia, ou demonstrar a falta de capacidade operacional de alguma das empresas contratadas, ou divergência entre a real vontade das partes e o negócio por elas declarado, ou que havia manipulação dos contratos com a finalidade de distribuir custos e receitas de forma a diminuir, fraudulentamente, a incidência dos tributos.**

63. Apesar do TVF conter uma extensa análise das cláusulas contratuais, não vislumbro a identificação de qualquer destas situações, ou de outras que pudessem comprovar a artificialidade alegada. Vejamos, a seguir, os fatos que foram destacados pela Autoridade Fiscal, a partir das cláusulas contratuais, como indícios da simulação.

64. Em relação ao fato de que as empresas contratadas pela Petrobrás pertencem a um mesmo grupo econômico, tal situação deve ser levado em conta apenas para uma análise mais cuidadosa dessa operação, mas, por si só, isoladamente, não tem o condão de indicar uma simulação nessas contratações. Deve-se levar em conta que o § 2º do art. 5º da IN RFB n.º 844/2008 deixa claro que a prestadora de serviço contratada pela concessionária também pode ser parte no contrato de afretamento, ou seja, a concessionária da exploração de petróleo possa celebrar, com uma mesma pessoa jurídica, dois contratos distintos: um para o afretamento e outro para a prestação de serviços.

65. Se tal combinação é admitida expressamente, não se pode imaginar que o fato das empresas contratantes pertencerem a um mesmo grupo econômico seja impeditivo para a separação dos contratos, já que poderia até mesmo haver apenas uma empresa sendo parte em ambos os contratos.

66. Ademais, a Lei n.º 13.043, de 2014, ao alterar a Lei n.º 9.481/97, para tratar da execução simultânea dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, admitiu expressamente a possibilidade de que estes contratos sejam celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si. Os limites percentuais lá estabelecidos, inclusive, só são aplicáveis justamente quando existir tal vinculação.

67. Nesse sentido, a seguinte decisão da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, no Acórdão n.º 3301-004.592 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 17/04/2018:

Mas, o mais importante aqui é observar que uma das combinações possíveis que se pode extrair da nova redação dada ao § 2º do art. 5º da IN RFB n.º 844, de 2008, é a hipótese em que a prestadora de serviço contratada pela concessionária também é parte no contrato de afretamento. Ou seja, pode-se afirmar que a Receita Federal, com amparo direto no Regulamento Aduaneiro, continuou admitindo 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.

Por fim, há que se registrar que a IN RFB n.º 844, de 2008, foi revogada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.415, de 4 de dezembro de 2013, atualmente em vigor.

Com base na análise acima empreendida, podese concluir que a Receita Federal, mesmo antes de 2011, já admitia a possibilidade de a concessionária da exploração de petróleo celebrar, com uma mesma pessoa jurídica, dois contratos distintos, um para o afretamento e outro para a prestação de serviços.

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

68. Quanto a estas empresas, pertencentes ou não ao mesmo grupo econômico, assumirem direitos e obrigações recíprocos, entendo que tal situação se mostra perfeitamente compatível com um modelo de contratação no qual os contratos, por exigência legal, devem possuir execução simultânea. Afinal, o inadimplemento de uma poderá acarretar a inviabilidade material de cumprimento contratual pela outra. Sem os serviços, de nada serve a plataforma; sem a plataforma, não há como ser executado o serviço.

69. Aliás, esta é uma característica geral dos contratos: estabelecer direitos e obrigações recíprocos; entendo que andou mal o Fisco ao não detalhar quais seriam estes direitos e obrigações recíprocos que tornariam artificial a bipartição contratual efetivada.

70. Quanto à responsabilidade solidária, também me parece uma consequência natural da interdependência e complementariedade existente entre os contratos e o tipo de atividades. Tanto o afretador quanto o prestador de serviços estão sujeitos à ocorrência de acidentes de trabalho que possa vitimar um funcionário de alguma das contratadas; ou de algum acidente ambiental. Em tais casos, pode ser muito difícil identificar o responsável, ou mesmo ambos podem ser responsáveis. Pode decorrer de uma falha da plataforma ou de sua má utilização pelos prestadores de serviço.

71. Pelas mesmas razões, nada vejo de irregular no fato dos contratos de afretamento declararem-se vinculados a contratos de prestação de serviços, e que ambos sejam assinados na mesma data, visto que a legislação determina exatamente isso: os contratos devem estar vinculados e ter sua execução simultânea, conforme IN RFB nº 844/2008, art. 5º § 3º, c/c art. 17, § 9º, inciso I. Daí porque as prorrogações de prazo do afretamento, por meio de aditivos, são espelhadas por iguais prorrogações do contrato de serviços, por meio de aditivos assinados nas mesmas datas.

72. Na mesma linha, o fato de alguns contratos de afretamento estipularem que a medição do afretamento se dará por meio de Boletins de Medição assinados por ambas as partes, à semelhança do que ocorre com os contratos de serviços, também não indica uma simulação contratual ou um abuso de formas. É natural que o período de medição do afretamento seja o mesmo adotado para a medição dos serviços: do primeiro ao último dia do mês de competência.

73. As plataformas possuem uma capacidade operacional, a qual vai influenciar no preço do contrato. Logicamente, existem plataformas com diferentes níveis tecnológicos e capacidade de produção. Da mesma forma, existem prestadores de serviço mais eficientes que outros, com maior expertise e que conseguem, com uma mesma plataforma, alcançar diferentes níveis de produtividade.

74. Me parece natural uma operação de exploração de petróleo em que o afretante deseje estipular o pagamento dos contratos com base na produção, ou seja, no desempenho da plataforma e da equipe contratada para operá-la.

Logo, entendo que estipular o pagamento de ambos os contratos com base em Boletins de Medição seja, inclusive, a forma mais eficaz de garantir o retorno do contratante pelo valor desembolsado para a empreitada global.

75. Sobre a rescisão do contrato de serviços ser base para a rescisão do contrato de afretamento, trata-se de consequência natural da vinculação entre os contratos e a necessidade de sua execução simultânea, tendo em vista que a prestação de serviços não pode se dar sem a plataforma fretada, ao mesmo tempo que a plataforma de nada serve sem a prestação do serviço de perfuração.

76. Nesse sentido, a seguinte decisão da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais CARF, no **Acórdão nº 3301-004.592 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 17/04/2018:**

Em sua extensa e bastante didática defesa, a Contribuinte esclareceu a natureza diversa e o objeto próprio de cada um dos contratos – de afretamento e de prestação de serviços de operação e manutenção (O&M) –, que justificam a celebração de contratos coligados (e não um único contrato de prestação de serviços abrangendo a disponibilização da unidade flutuante).

Depois, demonstrou que há razões para que a contratação seja realizada com empresas vinculadas entre si, e também que é natural que haja cláusulas contratuais recíprocas entre contratos coligados.

77. Pelo mesmo fato das empresas pertencerem a um mesmo grupo e de terem, assim, vantagens pela sinergia existente; e por conta da exigência imposta pela legislação de execução simultânea dos contratos, também entendo perfeitamente normal que as empresas fretadoras figurem como co-seguradas em seguros de responsabilidade civil firmados pelas prestadoras de serviços e, da mesma forma, que estas, nos contratos de afretamento, assinem, como solidariamente responsáveis com as Contratadas (Fretadoras). O Auditor-Fiscal não se aprofundou sobre o porquê deste fato implicar uma simulação ou artificialidade das contratações.

78. No tocante às cláusulas dos contratos de afretamento dizerem que a responsabilidade, operação, movimentação e administração da unidade ficarão sob controle e comando exclusivo das Fretadoras ou seus prepostos, também não vejo qualquer irregularidade, pois tais operações não se confundem com a prestação dos serviços de perfuração, objeto do segundo contrato. Além disso, estão expressamente previstas na definição de 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, diferenciando-se do afretamento a casco nú, 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, conforme art. 2º, incisos I e II, da Lei nº 9.432, de 1997:

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

I - afretamento a casco nu: contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação; II - afretamento por tempo: contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado; III - afretamento por viagem: contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens; 79. Em relação aos contratos de afretamento trazerem a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela Contratada (Fretadora), em que estão listados cargos supostamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Superintendente de Perfuração, Sondador, Assistente de Sondador, etc, também não identifiquei elementos para comprovar que os valores pagos a título de afretamento se referem, na verdade, a

prestação de serviços, apesar de, aparentemente, haver uma irregularidade nesta cláusula.

80. Esta constatação feita pelo Auditor-Fiscal poderia indicar a utilização dos contratos para manipular a distribuição de custos e receitas de forma a diminuir de forma fraudulenta a incidência de tributos. No entanto, pela descrição do fato, o que ocorreu foi uma alocação de custos na empresa Fretadora estrangeira, que seria a beneficiária do Repetro com a suspensão e posterior dispensa do pagamento dos tributos.

81. O usual, neste tipo de prática de sonegação fiscal, é justamente o contrário; alocar custos na empresa nacional, para diminuir seu lucro e consequentemente o IRPJ e a CSLL a pagar; e deslocar receitas pra empresa beneficiada pelo regime, para diminuir a incidência de tributos sobre o lucro e também sobre o faturamento.

82. O entendimento poderia ser, talvez, de que a assunção de custos pela Fretadora indicaria que, por consequência, receitas da prestação de serviços também estariam sendo deslocadas para a Fretadora. Ou de que a existência destes custos no contrato de afretamento indicaria que esta seria uma única operação prestação de serviços, e não um afretamento autônomo. Não me parece que esse ponto tenha sido suficientemente esclarecido pelo autuante.

83. De qualquer sorte, o Auditor-Fiscal não se aprofundou em sua análise.

Seria necessário avaliar qual o valor dos custos com o fornecimento desse pessoal em relação aos custos totais do contrato e também da empresa prestadora de serviços, para identificar a sua relevância. Além disso, como o contrato é de "afretamento por tempo", o Fretador está obrigado contratualmente a fornecer a tripulação para operar a plataforma, diga-se de passagem, uma "plataforma de exploração de petróleo".

84. Logo, seria necessário também indicar quais as atividades deste pessoal, pois apesar da denominação dos cargos levar a crer que estariam relacionadas com o objeto do segundo contrato, de prestação de serviços, há a possibilidade de que estivessem envolvidos em atividades próprias de uma tripulação de plataforma de petróleo. Tal exame precisaria ser feito à luz dos objetos dos contratos, verificando qual a delimitação de cada um deles.

85. A Autoridade Fiscal afirma também que a maior parte do preço pago pela Petrobrás é atribuída ao afretamento da unidade e destinada ao exterior, enquanto parcela muito inferior é atribuída aos serviços. Que as contratadas dividiam as receitas e os custos segundo a sua conveniência, ou segundo a conveniência da contratante. No entanto, limita-se a uma afirmação isolada, em um único parágrafo do TVF, sem informar qual seria esta proporção, muito menos apresentando qualquer informação adicional que pudesse indicar a existência de uma manipulação de receitas entre os contratos.

86. A DRJ/RJO, porém, **utilizando-se de argumentos de outras autuações fiscais, que não esta**, entendeu equivocadamente que havia sido determinado a proporção entre as receitas dos contratos, como se depreende do seguinte excerto:

Dos Contratos Coligados e os Arts. 109 e 110 do CTN

A autoridade fiscal afirmou que a impugnante havia contratado serviços de sondagem, perfuração e exploração de poços de petróleo e outros serviços ligados ao setor. Tal contratação, entretanto, teria sido **“artificialmente bipartida em dois (sic) contratos”**: um de afretamento e outro de serviços; que **os contratos de afretamento envolvem grandes valores, em torno de 90% da soma dos dois contratos firmados, enquanto os contratos com as empresas sediadas no Brasil prevêem pagamentos da ordem de 10%**; que as contratadas – a estrangeira e a brasileira pertencem a um mesmo grupo econômico, detentor do equipamento e do knowhow da prestação de serviços de pesquisas e exploração de petróleo/gás.

Desta forma, desempenharam de forma conjunta e solidária, atividades formalmente contratadas de forma segregada, mas que tinham um único objetivo, prestação de serviços necessários para a autuada.

Considerando a realidade fática apontada, a Fiscalização concluiu que se tratava de um único contrato de prestação de serviços, não podendo atribuir os pagamentos, feitos à empresa estrangeira, a simples afretamento. Afirma que o serviço prestado absorve o afretamento, já que o primeiro é a atividade-fim e o segundo é atividade-meio.

87. Ora, a afirmação de que a proporção dos pagamentos foi de 90% para o contrato de afretamento e 10% para o de serviços, bem como a tese de que o serviço prestado absorve o afretamento, constam, no Termo de Verificação Fiscal, no tópico "3. Da Legislação Pertinente à Alíquota Zero de IRRF no Afretamento de Embarcações Procedimentos Fiscais Anteriores Jurisprudência Administrativa", e se referem a **outras ações fiscais**. No presente processo, entretanto, a Autoridade Tributária não lança mão da tese da atividade meio; e aborda a questão da proporção dos pagamentos de forma bastante superficial.

88. De qualquer sorte, mesmo que esta fosse a proporção da divisão de receitas entre os contratos no presente caso, ainda assim entendo que não haveria qualquer abusividade a ensejar a qualificação de artificial para o arranjo contratual realizado pelo Recorrente, ou a demonstrar, isoladamente, a existência de uma simulação. Isso porque tal divisão se mostra perfeitamente compatível com o custo dos contratos.

89. Plataformas de exploração de petróleo envolvem altíssima tecnologia e seu custo é muito elevado. Para se ter uma idéia, a plataforma P57, construída no Brasil, custou, segundo reportagem do jornal O Globo, acessado pela internet através do link <https://oglobo.globo.com/economia/construcaodeplataformanobrasiljatemcustomenorquenoexterior2942610>, cerca de US\$ 1,2 bilhão de dólares. Os contratos de prestação de serviços envolvem, em geral, apenas custo de mão-de-obra relacionado diretamente à exploração de petróleo e equipamentos de menor valor, como computadores, laboratório, etc.

Os contratos de afretamento da Petrobrás são "por tempo", logo ainda envolvem a tripulação que deixará a plataforma "armada", bem como toda a parte de manutenção desta, incluindo pessoal especializado e materiais de reparo e manutenção. Logo, trata-se de situação peculiar, na qual entendo razoável a desproporção entre as remunerações dos contratos.

90. Deve ser destacado também que a própria legislação estabeleceu parâmetros de avaliação do que seria uma proporção razoável entre esses contratos, conforme se depreende do art. 1º da Lei nº 9.481/97, com redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017:

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

(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.97)

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

§ 7º Para efeitos do disposto nos §§ 2º, 9º e 11 deste artigo, a pessoa jurídica fretadora, arrendadora ou locadora de embarcação marítima sediada no exterior **será considerada vinculada à pessoa jurídica prestadora do serviço, quando:**

(Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

(...)

§ 8º Ato do Ministro de Estado da Fazenda poderá elevar em até dez pontos percentuais os limites de que tratam os §§ 2º, 9º e 11 deste artigo, com base em estudos econômicos.

§ 9º A partir de 1º de janeiro de 2018, a redução a 0% (zero por cento) da alíquota do imposto sobre a renda na fonte, na hipótese prevista no § 2º deste artigo, fica limitada aos seguintes percentuais: (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017)

I - 70% (setenta por cento), quanto às embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga; (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017)

II - 65% (sessenta e cinco por cento), quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços; e (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017)

III - 50% (cinquenta por cento), quanto aos demais tipos de embarcações. (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017)

91. Os percentuais fixados nesta legislação foram obtidos a partir de médias internacionais na prática desta formatação contratual, como indicado na Exposição de Motivos nº 00100/2017 MF, da MP nº 795/2017, posteriormente convertida na Lei nº 13.586, de 2017:

2. A Medida Provisória tem por objetivo aprimorar a legislação tributária aplicada às empresas do setor de petróleo estabelecendo regras claras de tributação, dando segurança jurídica às empresas e à Administração Tributária e incentivando os investimentos na indústria petrolífera no Brasil.

(...)

4. O art. 2º deste Projeto altera os §§ 2º a 8º e acrescenta os §§ 9º a 12 ao art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, que tratam da incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte IRRF nas remessas ao exterior a título de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas.

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

4.2. Entretanto, os percentuais atualmente estabelecidos apresentam um desequilíbrio econômico e não estão compatíveis com os percentuais adotados por outros países.

Nesse sentido, o § 9º ajusta os percentuais a fim de manter a segurança jurídica.

4.3. As alterações promovidas nos §§ 2º a 6º e no § 8º têm como objetivo adequar a redação às alterações mencionadas anteriormente e esclarecer acerca da incidência de IRRF à alíquota de vinte e cinco por cento sobre a totalidade da remessa destinada a país com tributação favorecida ou a beneficiário de regime fiscal privilegiado.

4.4. A alteração promovida no § 7º tem como objetivo ajustar a definição de empresa vinculada a pessoa jurídica prestadora do serviço. O conceito anterior não alcançava situações importantes de vinculação, tal como a hipótese de controle societário ou administrativo comum.

4.5. O § 11 estabelece o percentual máximo atribuído ao contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, relacionados às atividades de transporte, movimentação, transferência, armazenamento e regaseificação de gás natural liquefeito para fins de aplicação da redução a zero de IRRF prevista no inciso I do caput, visando a evitar o abuso na utilização do referido benefício e a transferência de lucros para o exterior.

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

5. O art. 3º deste Projeto possibilita que, para os fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014, as empresas possam adotar os percentuais máximos previstos no § 2º do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, mediante recolhimento em janeiro de 2018 da diferença de IRRF, acrescida de juros de mora, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício, condicionada à desistência expressa e irrevogável das ações administrativas e judiciais. Isso porque, antes do estabelecimento dos percentuais

expressamente em lei, havia grande divergência de entendimento entre o Fisco e os contribuintes, o que gerava litígios administrativos e judiciais.

(...)

7. O art. 5º institui regime especial de importação com suspensão do pagamento dos tributos federais em relação a bens cuja permanência no País seja definitiva e que estejam destinados às atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos. Tal regime desonera estas atividades do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP/Importação e da COFINS-Importação.

8. O art. 6º desonera os tributos federais na importação e na aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para serem utilizados integralmente no processo produtivo de produto final destinado às atividades de que trata o caput do art. 5º. De igual sorte, os fabricantes-intermediários que industrializem produtos a serem diretamente fornecidos as empresas de que trata o art. 6º poderão importar ou adquirir bens no mercado interno com desoneração dos tributos federais.

92. Como se depreende da leitura da EM, os percentuais foram estabelecidos de forma a refletir o que é praticado internacionalmente, em média. Inicialmente, para plataformas de petróleo (inciso I, embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga), foi estabelecido que o percentual do afretamento, sobre o valor global dos dois contratos, poderia alcançar até 95%, sendo 85% de imediato e mais 10% mediante Ato do Ministro de Estado da Fazenda. Mesmo com a redução destes percentuais a partir de 01/01/2018, ainda poderia ser estabelecida uma proporção com até 80% do valor total dos contratos unicamente para o contrato de afretamento, o que não é tão distante dos percentuais de 90% calculado em fiscalizações anteriores.

93. Isso significa que este argumento da Fiscalização não pode servir de base para indicar uma "artificialidade da bipartição contratual". A proporção indicada nos procedimentos fiscais anteriores não tem nada de absurdo, ou de flagrantemente simulado, com o objetivo de repartir as receitas entre os contratos de forma a fraudar o Fisco. Com efeito, verifica-se que os custos das operações justifica a desproporção entre os contratos, nada havendo de ilegal ou simulado, não tendo a Fiscalização logrado êxito em provar o contrário.

94. Veja-se que em outros procedimentos fiscais o Fisco conseguiu demonstrar que a empresa que executava os serviços operava com prejuízos, enquanto a fretadora tinha alta lucratividade; porém, em seguida, a fretadora estrangeira repassava valores para o prestador dos serviços, a título de "ressarcimentos de despesas", fato que denotava alta probabilidade de triangulação de contratos com objetivo de simulação. Naqueles casos, este CARF acordou pela manutenção da autuação.

95. Em resumo, o meu entendimento é que, para demonstrar que houve uma simulação, um conluio entre os contratantes, ou um planejamento tributário abusivo, de forma a tornar "artificial" a bipartição contratual, teria o Auditor Fiscal que demonstrar que parte do valor global da empreitada, que deveria corresponder a pagamento pela prestação de serviços, foi pago através do contrato de afretamento, com o objetivo de evitar fraudulentamente a incidência de tributos.

96. Poderia valer-se de laudo técnico sobre quantidade de pessoal necessário para a empreitada, tendo em vista que a prestação de serviços tem como custo, basicamente, despesas com mão de obra. Teria ainda a opção de realizar essa apuração indo pessoalmente à plataforma (em operação em alto mar) e verificar *in loco* as operações e os funcionários responsáveis por cada tarefa, acompanhado de profissionais de ambos os contratantes.

97. Entretanto, em todo o TVF, não se verifica a existência de provas deste deslocamento de receitas entre os contratos, muito menos da sua quantificação. Apesar de listar uma grande quantidade de cláusulas sob suspeição, o objetivo da Autoridade Fiscal é, nitidamente, tentar comprovar sua tese de que o contrato de serviços absorve o de afretamento, que não existiria de forma autônoma. Nenhuma destas cláusulas se presta a demonstrar que valores do contrato de serviços estaria sendo pago através do contrato de afretamento.

98. Apesar de mencionar, de forma superficial, que a receita entre os contratos seria repartida da forma como desejassem as empresas, com o objetivo de diminuir a incidência de tributos, não se aprofundou na tentativa de sua comprovação, muito menos de sua quantificação.

99. Tendo o nome de funcionários e suas atividades desenvolvidas, e os salários respectivos (principal custo, que é mão de obra), acrescidos de demais verbas incidentes sobre a folha de salários, poderia levantar os demais custos (administrativos, seguros, equipamentos) e, acrescentando a margem de lucro, apurar um valor razoável para a prestação de serviços e compará-lo com o valor fixado no contato.

100. Assim, haveria uma base de comparação com o valor estipulado em contrato e, caso fosse apurado que este valor havia sido subfaturado, a diferença poderia ser lançada através de Auto de Infração. Neste ponto, inclusive, reside mais um equívoco grave da autuação.

101. Com efeito, mesmo que superada a questão da legalidade da bipartição contratual, bem como a questão da carência de provas sobre a artificialidade ou o planejamento tributário abusivo, ainda assim o Auto de Infração não poderia prosperar, pois a Autoridade Fiscal, ao realizar o lançamento, decidiu por incluir todo o valor do afretamento na base de cálculo, como se este não tivesse sequer existido.

102. Na verdade, tal decisão mostrase coerente com a linha de autuação, segundo a qual não há afretamento autônomo, sendo a bipartição contratual uma artificialidade e, portanto, todo o valor da empreitada seria, unicamente, prestação de serviços. O afretamento seria apenas uma atividade meio, um custo necessário para a execução do serviço. Por esse raciocínio deveria existir apenas um contrato, o que justificaria o lançamento ter por base de cálculo todo o valor do projeto.

103. Obviamente tal tese não deve prevalecer, pois já demonstrada a legalidade da arquitetura contratual adotada. Além do mais, usar todo o valor do afretamento como base de cálculo para o lançamento significa concluir que o incentivo do Repetro não poderia ser utilizado pelo recorrente, sem qualquer base jurídica. O incentivo existe, o recorrente a se habilitou a utilizá-lo conforme as regras da Receita Federal, e se algum abuso de formas existiu, deveria ter sido devidamente quantificado, e não simplesmente adotar a solução mais fácil, qual seja, autuar todo o valor.

104. Por fim, vale destacar que, em recente julgamento, datado de 23/10/2018, relativo ao processo nº 004018575.2015.4.01.3400, o juízo da 14ª Vara da Justiça Federal de Brasília proferiu decisão favorável ao Recorrente em caso praticamente idêntico, nos seguintes termos:

"Na espécie, a discussão envolve prática muito comum na estrutura contratual adotada por empresas do setor de petróleo e de gás, na qual há a celebração de duas avenças distintas pela petroleira nacional, quais sejam: uma de afretamento, com a empresa proprietária do bem e domiciliada no exterior; outra de prestação de serviços para operação do objeto afretado, firmado com empresa brasileira prestadora de serviços, mormente integrante do mesmo grupo econômico da sociedade estrangeira proprietária do bem.

O ponto fulcral da presente demanda é saber se o valor pago a título de afretamento seria, em verdade, remuneração simulada de prestação de serviços, o que justificaria a incidência da CIDE na forma assim sustentada pela União:

(...)

A Petrobrás aduz que a fiscalização considerou erroneamente que o afretamento é parte integrante e inseparável dos serviços prestados. A RFB entendeu, ainda, que plataformas não são embarcações.

(...)

Entrementes, quanto à alegação da bipartição artificial de contratos, sobreleva sinalar que o próprio CARF, recentemente, nos autos do processo administrativo n. 16682.721161/201291, em sessão realizada no dia 05/12/2017, por unanimidade, reconheceu a possibilidade de execução simultânea de contratos, aduzindo que a Lei n. 9.481/97, com as alterações estabelecidas pela Lei n. 13.043/2014, trouxe em seu bojo a bipartição de contratos como consequência natural do negócio jurídico.

Como a análise fiscal era pertinente a fatos geradores do IRRF, atinente ao ano-calendário de 2008, é notório que a própria Administração Fazendária, por meio de seu órgão julgador e colegiado, tenha admitido que tal norma apenas reconheceu uma situação de fato em benefício do contribuinte.

Ainda nesta assentada, fixou o entendimento de que “as plataformas (fixas e flutuantes) devem ser consideradas como embarcações”.

(...)

Com efeito, a Lei n. 13.043/2014, acrescentando parágrafos ao artigo 1º da Lei 9.481/1997, assim estabeleceu:

(...)

Ao assim dispor, a legislação prevê a possibilidade de execução simultânea dos contratos de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e prestação de serviços, com pessoas jurídicas vinculadas entre si, estabelecendo, para fins de alíquota do imposto de renda na fonte, os percentuais máximos da parcela relativa ao afretamento ou aluguel.

A título elucidativo, ressalto que a recente alteração dos supracitados incisos pela Lei n. 13.586/2017 colocou uma pá de cal sobre a discussão quanto à possibilidade de execução simultânea dos contratos de afretamento e prestação de serviços, o que veio a ser corroborado pela Instrução Normativa n. 1.778, de 19/12/20173, por meio da qual a Receita Federal do Brasil esclarece os procedimentos a serem adotados pelos contribuintes nesses casos, especialmente no que se refere à fruição da alíquota zero do IRRF em operações de afretamento e aluguel de embarcações para atividades de exploração e produção de petróleo e gás.

Pelo que consta do Termo de Verificação Fiscal, quanto aos fatos geradores ocorridos no ano de 2008, “na operação, atribui-se valor bastante expressivo ao contrato de afretamento (90% da soma dos dois contratos), cujos pagamentos foram destinados ao exterior, sem retenção de serviços, e pago à contratada nacional, com retenção de imposto. Valor menor (10% do total) foi atribuído à prestação de serviços, e pago à contratada nacional com retenção de imposto” (fl. 65verso).

A Solução de Consulta Cosit 225/2014, formulada quando da contratação da construção e afretamento de embarcações de última geração para utilização por pessoa jurídica domiciliada no exterior e seus parceiros na exploração de petróleo em águas profundas e ultraprofundas, conclui que, “respeitados os aspectos acima citados nesta solução de

consulta, o pagamento, crédito, emprego ou remessa da contraprestação do contrato de afretamento de navios sonda está enquadrado no inciso I do art. 1º da Lei n. 9.841/97, estando sujeito à alíquota zero do IRRF" (fls. 197/200).

Posteriormente, a Solução de Consulta Cosit n. 12/2015, formulada por pessoa jurídica no exterior, concluiu que "o pagamento, crédito, emprego ou remessa da contraprestação do contrato de afretamento de plataforma semissubmersível está sujeito à alíquota zero do IRRF.

A parcela relativa ao contrato de afretamento estará limitada a 80% do valor global do contrato, quando houver execução simultânea de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si (fl. 202).

Sendo assim, em que pese a legislação citada (Lei nº 13.043/2014) ser posterior aos fatos geradores e versar sobre tributo diverso (IR) daquele discutido nos autos (CIDE), ela é, não se pode negar, o reconhecimento expresso pela lei da autonomia do contrato de afretamento diante do contrato de prestação de serviço, o que, por conseguinte, demonstra o excesso na lavratura do Auto de Infração em espeque, que tomou por base o valor total dos contratos, sem indicação da quantia considerada abusiva no contrato de afretamento.

Esclareço que não se trata de retroatividade de norma interpretativa, mas apenas de paradigma legislativo que reconhece uma situação fática há tempos existente como prática comercial. Nem o contribuinte está certo em superfaturar o contrato de afretamento nem a RFB está com a razão em considerar o valor total dos contratos, como negócio jurídico único, para o fim de proceder ao lançamento e, nessa esteira, fixar multa pela suposta sonegação.

Aliás, o Auto é, contrário ao novel entendimento do próprio CARF na análise da existência do contrato de afretamento em conjunto com de prestação de serviços no setor petrolífero, realidade legislativa incontestada, conforme já explicitado.

(...)

Por essas razões, ante o excesso verificado, a anulação do auto de infração é medida que se impõe.

Pelo exposto, confirmo a decisão que antecipou os efeitos da tutela e acolho o pedido autoral para anular o Auto de Infração que deu origem ao processo administrativo fiscal n. 16682.721162/2012-35, cancelando qualquer cobrança a ele pertinente, facultando à ré a lavratura de novo lançamento, nos termos do art. 148 do CTN, conforme explicitado na fundamentação (art. 487, I, do CPC)."

105. Quanto às demais questões suscitadas pelo contribuinte em seu Recurso Voluntário, tendo em vista tudo quanto já exposto neste voto, entendo restou prejudicada a sua análise, por desnecessária para o alcance de seus objetivos recursais.

Litígio semelhante já foi enfrentado nesta mesma Turma de Julgamento, ocasião em que assim se decidiu, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO
CIDE

Ano-calendário: 2009

BASE DE CÁLCULO. CONTRATOS VINCULADOS DE FRETE E SERVIÇOS
TÉCNICOS. BIPARTIÇÃO. POSSIBILIDADE.

O arcabouço legislativo brasileiro permite a bipartição de contratos de serviços técnicos e afretamento/aluguel de embarcações, contratados com empresas vinculadas.

BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS TÉCNICOS. PROVA.

A base de cálculo da CIDE, incidente sobre remessas a pessoa jurídica no exterior para pagamentos de serviços técnicos (art. 2º, §2º da Lei 10.168/2000), não é composta pelo frete ou aluguel de equipamento, de modo que o Fisco deve quantificar e comprovar o montante atribuível somente a serviços técnicos.

Recurso Voluntário Provido

(rel. Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Acórdão n.º 3201-004.482, de 28/11/2018)

No voto condutor do referido acórdão, assim expôs o relator, entendimento com o qual concordamos:

A solução da questão da incidência tributária sobre os serviços de exploração de petróleo, em contratos separados da respectiva contratação de frete das plataformas ou embarcações, pode ser deduzida da legislação do IRRF.

A Lei 13.586/2017, por conversão da MP 795/2017, alterou o artigo 1º da Lei 9.481/1997, que ficou assim:

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

(...)

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

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

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

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

(...)

§ 12. A aplicação dos percentuais estabelecidos nos §§ 2º, 9º e 11 deste artigo não acarreta a alteração da **natureza** e das condições do contrato de afretamento ou aluguel para fins de incidência da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (**Cide**) de que trata a Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000, e da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (PIS/Pasep-Importação) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação), de que trata a Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004. (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017)

§2º Para fins de aplicação do disposto no inciso I do **caput** deste artigo, quando ocorrer execução simultânea de contrato de

Deduz-se desses dispositivos legais que: 1 - sim, a execução simultânea de contrato de afretamento e contratos de **prestação de serviços relacionados à exploração e produção de petróleo ou de gás natural**, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, é reconhecida pelo arcabouço legal a que estão submetidas as empresas que executam tais atividades; 2 – existe limite legal, para fins de incidência do IRRF, para a parcela atribuída ao afretamento; 3 – para a CIDE, Pis e Cofins, esses limites não se aplicam, **devendo-se aferir a real parcela relativa a serviços e a parcela relativa a frete, isto é, a natureza da operação**.

Observo que o efeito aqui extraído, a distinção dos contratos de afretamento e de prestação de serviços técnicos, tem caráter interpretativo, uma vez que a legislação do IRRF reconhece a distinta natureza dos contratos (portanto, com caráter interpretativo, posto que a lei não altera a natureza), e reconhece o mesmo para a CIDE, Pis e Cofins, sem fixar limites.

A vedação de aplicação retroativa, prevista no §10¹ do artigo citado, se refere aos percentuais aplicáveis para distinção entre frete e serviços, como bases de cálculo do IRRF. Não se trata de vedar o reconhecimento da natureza distinta entre frete e serviços.

Com efeito, as próprias Instruções Normativas da Receita Federal tratavam de distinguir tais naturezas, frete e serviços, em execução simultânea, no contexto do REPETRO, art. 5º, §3º, da IN 844/2002².

A Solução de Consulta Cosit 225/2014 também reconhece a possibilidade de repartição desse tipo de contratos. Chamo a atenção para o seguinte excerto:

Por fim, é importante destacar que a presente consulta também não se presta para verificar se as remunerações pactuadas nos contratos de afretamento e operação dos navios sonda são compatíveis com as atividades e responsabilidades assumidas por cada contratada, de forma a não configurar hipótese de manipulação de contratos.

Observo ainda que a expressão “*prestação de serviços relacionados à exploração e produção de petróleo ou de gás natural*”, do §2º do art. 1º da Lei 9.481/97, acima transcrito, abrange, evidentemente, também a pesquisa e coleta de dados sísmicos, objeto do contrato da embarcação Veritas Vantage.

Além disso, a empresa demonstra a distinção dos contratos pela existência de outros serviços técnicos executados nas mesmas embarcações, por outras empresas, conforme fls. 2.439 e seguintes.

Ora, se não há limites fixos para distinguir a parcela dos contratos que seja atribuída a frete e a parcela atribuída a serviços técnicos, a incidência da CIDE recai somente sobre

¹ § 10. O disposto nos §§ 2o e 9o deste artigo não se aplica às embarcações utilizadas na navegação de apoio marítimo, definida na Lei no 9.432, de 8 de janeiro de 1997, vedada, inclusive, a aplicação retroativa do § 2o deste artigo em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei no 13.043, de 13 de novembro de 2014. (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017) (Produção de efeito)

² § 3º O fornecimento de bens pela pessoa jurídica mencionada no inciso II do § 1º poderá estar previsto em contrato de afretamento, de aluguel, de arrendamento operacional ou de empréstimo, o qual deverá ter execução simultânea com o de prestação de serviços. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 941, de 25 de maio de 2009)
§ 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)

o que tiver efetiva **natureza** de serviços técnicos, conforme expressou a Lei 13.586/2017. Não pode incidir sobre a totalidade dos contratos, posto que incluem frete ou aluguel.

No presente caso, embora o Fisco aponte a elevada proporção, nos contratos, atribuída aos fretes, não se desincumbiu de demonstrar que tal proporção fosse artificial ou falsa. Com efeito, aqui se deveria comprovar que os serviços técnicos, distintos do frete, abrangiam valores maiores que os efetivamente computados pela recorrente, e demonstrar que essa diferença foi remetida ao exterior simulada como frete, isto é, que o planejamento tributário fosse abusivo, por simular valores desconexos com os valores reais, materiais, dos serviços técnicos prestados. Enfim, o Fisco deveria quantificar a real grandeza da prestação de serviços, distinta da parcela relativa ao frete, e não atribuir todo o contrato a prestação de serviços.

Sem essa demonstração e quantificação, não há como prosperar o lançamento. *(grifamos)*

Com efeito, não vemos outra solução, senão a de dar provimento ao recurso.

É sabido que o fato de um único contrato consubstanciar operações de naturezas distintas não significa, necessariamente, que aos fatos geradores que dele exsurgem deva ser exigida uma única espécie tributária, uma vez que podem consubstanciar hipóteses de incidência de espécies diversas. É o que ocorre, por exemplo, no conserto de um automóvel, numa operação que comporte a venda da nova peça e a prestação do serviço de sua substituição, fatos que, como se sabe, são tributados pelo ICMS estadual e pelo ISS municipal, respectivamente.

No caso em exame, não se pode admitir que, sobre o afretamento, incida tributo que não o prevê, como hipótese de incidência, na sua regra-matriz, mas hipóteses diversas.

Não se afasta a possibilidade de ter havido manipulação dos valores dos contratos de afretamento e de prestação de serviços técnicos, de modo a reduzir o recolhimento da Cide, já que essa contribuição incide apenas sobre os pagamentos feitos pelo adimplemento do último. O que se está a afirmar é que a solução aviltrada pela fiscalização – considerar os contratos como se fossem um só – traduz, a nosso ver, uma ilegalidade, porquanto inclui, indevidamente, na base de cálculo da contribuição o que nela, evidentemente, não se pode incluir.

Não procede, ademais, o argumento da fiscalização que compara a situação enfrentada nos autos com a que decorreria da contratação de uma empresa para promover a retirada de entulho de uma obra de construção civil, visto que, neste caso, não se cobraria um valor pela retirada do entulho e outro pelo caminhão utilizado na remoção, como se tratassem de obrigações autônomas, independentes, mas apenas um só.

Na hipótese aventada, o contrato consubstancia uma única obrigação de fazer, consistente na retirada do entulho. No caso julgado, porém, as obrigações são diversas, e a prova disso é o fato de que, além de sua autonomia estar prevista na legislação, o afretamento e a prestação dos serviços técnicos podem ser contratados a empresas diversas, às vezes inter-relacionadas, às vezes, não.

Existe, enfim, a nosso juízo, um defeito insanável no valor tributável utilizado no lançamento (a sua base de cálculo), que, aliás, se afigura de natureza substancial, para o qual sequer remédio há.

Recentemente, em caso bastante semelhante, mas em relação a contribuinte diverso, também assim se posicionou esta mesma Turma de Julgamento:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2009

BASE DE CÁLCULO. CONTRATOS VINCULADOS DE FRETE E SERVIÇOS TÉCNICOS. BIPARTIÇÃO. POSSIBILIDADE.

O arcabouço legislativo brasileiro permite a bipartição de contratos de serviços técnicos e afretamento/aluguel de embarcações, contratados com empresas vinculadas.

BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS TÉCNICOS. PROVA.

A base de cálculo da CIDE, incidente sobre remessas a pessoa jurídica no exterior para pagamentos de serviços técnicos (art. 2º, §2º da Lei 10.168/2000), não é composta pelo frete ou aluguel de equipamento, de modo que o Fisco deve quantificar e comprovar o montante atribuível somente a serviços técnicos.

Recurso Voluntário Provido

(Rel. Cons. Marcelo Giovani Vieira, Acórdão 3201-004.482, de 28/11/2018)

Ante o exposto, **DOU PROVIMENTO** ao recurso voluntário, para cancelar o lançamento.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza