



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

Processo n° 16682.722899/2016-07
Recurso n° 01 Voluntário
Acórdão n° 3401-005.807 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2019
Matéria PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

REPETRO. BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE.

Não há qualquer ilegalidade ou artificialidade no simples fato da empresa habilitada ao REPETRO contratar, separadamente, o afretamento de plataforma e a prestação do serviço de exploração de petróleo. Se existe planejamento tributário abusivo, este deve ser plenamente demonstrado na autuação.

BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. PLANEJAMENTO ABUSIVO. BASE DE CÁLCULO.

Caso comprovada a ocorrência de um planejamento tributário abusivo, a base de cálculo do lançamento não pode exceder ao valor comprovadamente desviado, de forma simulada, de um contrato para o outro.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

REPETRO. BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. POSSIBILIDADE.

Não há qualquer ilegalidade ou artificialidade no simples fato da empresa habilitada ao REPETRO contratar, separadamente, o afretamento de plataforma e a prestação do serviço de exploração de petróleo. Se existe planejamento tributário abusivo, este deve ser plenamente demonstrado na autuação.

BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. PLANEJAMENTO ABUSIVO. BASE DE CÁLCULO.

Caso comprovada a ocorrência de um planejamento tributário abusivo, a base de cálculo do lançamento não pode exceder ao valor comprovadamente desviado, de forma simulada, de um contrato para o outro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em votação efetuada em novembro de 2018, em afastar as preliminares de nulidade, e, por maioria de votos, em votação efetuada em janeiro de 2019, em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan e Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, que davam provimento parcial ao recurso, por carência probatória a cargo do fisco, apenas em relação aos contratos para os quais a imputação fiscal é fundada unicamente na existência de contratos celebrados com empresas vinculadas, e no fato de serem simultâneos, fazerem menções recíprocas, com responsabilidade civil (e co-seguro) solidária, e terem rescisão vinculada. Os Conselheiros Rodolfo Tsuboi e Mara Cristina Sifuentes acompanharam o relator pelas conclusões, acordando especificamente em relação à falta de fundamentação em relação à base de cálculo.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antonio Souza Soares, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Rodolfo Tsuboi (suplente convocado), Renato Vieira de Ávila (suplente convocado) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente).

Relatório

1. Trata o presente caso de ação fiscal desenvolvida junto ao contribuinte PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRAS, com início em 05/05/2016, para verificação do cumprimento das suas obrigações referentes à CIDE, o Imposto de Renda a ser retido na fonte, e o PIS e COFINS incidentes na Importação, relativas ao período de apuração compreendido entre 01/2012 e 12/2012.

2. Como resultado do procedimento fiscal, foram lavrados Autos de Infração para o PIS/PASEP e para a Cofins, com crédito tributário no valor total de R\$844.031.750,50 e R\$3.887.661.396,51, respectivamente, com juros de mora calculados até dezembro de 2016. O Auditor-Fiscal da Receita Federal responsável elaborou Termo de Verificação Fiscal (TVF), às fls. 47.350 à 47.503, que integra os referidos Autos de Infração.

3. Neste TVF, a Autoridade Tributária informa que o procedimento de fiscalização teve por escopo inicial apurar a possível incidência de Imposto de Renda na Fonte, CIDE e o PIS e a COFINS – Importação sobre pagamentos em favor de empresas estrangeiras, a título de afretamento de plataformas, navios e sondas para pesquisa/exploração de petróleo e gás (doravante chamadas “unidades”).

4. Através de Termo de Início de Ação Fiscal, foi requisitado do fiscalizado, dentre outros documentos, a relação de valores por ele pagos a beneficiários no exterior ao longo do ano de 2012, a título de afretamento.

5. O contribuinte, em sua resposta, apresentou Planilha com relação de pagamentos ao exterior que listava 3977 pagamentos feitos a 389 beneficiários diferentes, em um montante de R\$ 25.741.330.811,25. Do montante de cerca de R\$ 25 bilhões, foram selecionados pela Autoridade Tributária cerca de R\$ 23,775 bilhões para aprofundamento da análise, visando verificar se houve a falta de recolhimento de tributos devidos em pagamentos a beneficiários no exterior.

6. Em seguida, o Auditor-Fiscal descreve no TVF como se deram as infrações à legislação tributária:

- 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;

- **em que pese a repartição formal em dois contratos, não há afretamento autônomo. Nos casos examinados, o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados**. A unidade de perfuração/sondagem/exploração “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**. 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 contratações descritas no TVF obedecem a verdadeiro modelo de contratação adotado pela PETROBRAS, minuciosamente delineado nos Convites, em seus procedimentos licitatórios, ou mesmo em negociação direta, sem licitação. Esta conclusão se

impõe pela evidente semelhança entre as situações descritas no TVF e as constatadas em procedimentos fiscais anteriores, relatados no item 3 do TVF.

7. A Autoridade Fiscal descreveu as contratações separadamente, identificando-as pelo nome da unidade. Cópias integrais dos contratos foram anexadas ao processo administrativo. Foram ressaltados os pontos comuns aos diversos contratos, relevantes para caracterização da infração, bem como eventuais particularidades que, em seu entendimento, confirmariam, em cada caso, o que pretendia demonstrar: que **os valores pagos às empresas estrangeiras, a título de afretamento, corresponderiam, de fato, a remuneração pela prestação de serviços.**

8. Em seguida, apresentou a base legal para a autuação, nos seguintes termos:

6.1 Tributação do PIS/COFINS Importação de Serviços

(...)

Os serviços atingidos pelas contribuições são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses (art. 1º, parágrafo 1º):

- i) executados no País; ou*
- ii) executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.*

O fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep - Importação e da Cofins - Importação é:

- i) a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou*
- ii) o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.*

Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores na hipótese de importação de serviços (art. 4º, inciso IV).

São contribuintes (art. 5º):

(...)

II - a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior;

(...)

7. Da Apuração do Crédito Tributário Lançado de Ofício

Com base em todo o exposto, concluímos pelo lançamento de ofício do IRRF, da CIDE, do PIS e da Cofins Importação, incidentes sobre pagamentos efetuados pela contribuinte a empresas estrangeiras, a título de afretamento, no ano de 2012.

Os tributos lançados de ofício foram calculados sobre os pagamentos selecionados pela fiscalização, com as características descritas na inferência fiscal, ou seja, em que o suposto afretamento é parte integrante e indissociável dos serviços prestados pelo grupo econômico contratado pela PETROBRAS – vide Planilha “Beneficiários de Pagamentos ao Exterior à Título de Afretamento”, anexo a este Termo.

(...)

Identificamos, desta forma, os pagamentos efetuados sem a devida retenção do IRRF, da CIDE, do PIS e da COFINS. Estes pagamentos foram totalizados por mês.

Em seguida, aplicamos a alíquota correspondente a cada caso. (...) A CIDE tem sua alíquota de 10%, O PIS com alíquota de 1,65% e a COFINS de 7,6%, conforme determina a legislação supracitada.

(...)

Na apuração do PIS e da COFINS, observamos a Instrução Normativa SRF 572/2005, que esclarece como deve ser efetivado o cálculo do PIS e COFINS Importação. (...)

9. O Interessado apresentou Impugnação, nos seguintes termos:

Como será visto a seguir, não pode prosperar a presente autuação fiscal, pelos seguintes pontos, que serão melhor minudenciados em itens próprios:

a) preliminar quanto a nulidade do auto de infração por cerceamento de defesa, tendo em vista a ausência de fundamentação legal a respaldar a desconsideração do contrato de afretamento como tal, e sua classificação como contrato de prestação de serviços, já que não houve qualquer reconhecimento por parte da fiscalização de dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte;

b) Conhecimento prévio da modelagem contratual usada pela Impugnante e validação de tal procedimento pela RFB quando da autorização de inclusão dos bens afretados no REPETRO;

c) a existência da legislação do REPETRO respalda a prática de bipartição de contratos em serviço e afretamento sendo este, inclusive, um requisito necessário para adesão ao Regime;

d) Art. 106 da Lei 13.043/2014 que introduziu os §§ 2º a 8º ao art. 1º da Lei 9.481/97, reconhecendo a prática de mercado atinente a bipartição dos contratos em serviços e afretamento, demonstrando ser absolutamente correta tal conduta;

e) Violação aos arts. 109 e 110 do CTN;

f) Inexigibilidade da cobrança do PIS e da COFINS;

g) procedimentos necessários para a correção da base de cálculo, caso se entenda pela manutenção das exigências fiscais; e

h) Indevida cobrança de juros sobre a multa de ofício.

(...)

3. PRELIMINAR

3.1. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

Com a análise detida dos argumentos defendidos no TVF, fica claro o total desconhecimento acerca das operações praticadas pelo setor econômico que explora petróleo e gás natural, bem como de toda a legislação que envolve essa imensa indústria. **Um exemplo disso foi a comparação descabida da atividade da Impugnante com a contratação de um empresa para a retirada de entulho de uma obra.**

(...)

Levando-se em consideração o histórico das autuações anteriores, podemos perceber uma **postura contraditória da fiscalização**, que ao autuar as empresas prestadoras de serviço no Brasil no passado, entendeu que o serviço foi todo prestado no Brasil, mas que agora parte da premissa de que a única operação praticada foi a contratação de prestação de serviços da empresa estrangeira.

Assim, **ao autuar a tomadora dos serviços** (caso da Impugnante), **considera-se tudo uma operação de importação de serviços**, desconsiderando o fato de que foi celebrado um contrato de afretamento com a empresa estrangeira e um contrato de prestação de serviços com a empresa nacional. **Já ao autuar a prestadora de serviços no Brasil, considera que o serviço foi prestado por empresa nacional.**

Nesta esteira, podemos perceber que a fiscalização se utiliza de premissas absolutamente equivocadas.

A uma porque, a um só tempo, assume a existência de um único contrato para prestação de serviço por empresa estrangeira, se olvidando que o serviço foi efetivamente prestado no Brasil por uma empresa nacional. Nunca é demais lembrar que é no Brasil em que se encontram os blocos de petróleo a serem explorados.

A duas porque, **sendo o serviço todo prestado no Brasil por uma empresa nacional, não haveria o que se falar em IRRF, CIDE importação e PIS e COFINS importação.**

(...)

Com efeito, para que se pudesse descaracterizar a bipartição, seria necessário, por exemplo, demonstrar que: (i) a adesão ao REPETRO foi irregular ou que não foram preenchidos os requisitos para tal; (ii) que não há substância nas contratações

efetuadas; (iii) que o bem não é da empresa estrangeira; ou (iv) que os serviços não são prestados pelas empresas brasileiras. Porém, nenhuma das hipóteses mencionadas foi verificada no caso concreto.

Ainda que por hipótese se admitisse que houve a desconsideração dos contratos sem o apontamento por parte da fiscalização da prática de dolo, fraude ou simulação, a recaracterização contratual deveria indicar uma prestação de serviço em território nacional e não uma importação de serviço como determina o agente fiscalizador. Isso porque a prestação do serviço ocorre em território nacional.

(...)

Dessa forma, é de se indagar qual teria sido a base legal usada pela fiscalização para descaracterizar a modelagem contratual utilizada, eis que, como já afirmado anteriormente, não foi verificada a existência de dolo, fraude e simulação.

(...)

Dessa feita, é evidente a completa nulidade do auto de infração combatido, por violação aos artigos 10, inciso III e 59, inciso II do Decreto-Lei nº 70.2335/72, já que não se expõe a base legal para a desconsideração da modelagem contratual adotada.

4. MÉRITO

Caso seja ultrapassada a preliminar anteriormente levantada, o que se admite apenas com base no princípio da eventualidade, passa a Impugnante a tecer os seus argumentos acerca do mérito.

4.1. Da regularidade do procedimento adotado pela Impugnante

(...)

4.1.2. - INEXISTÊNCIA DE ARTIFICIALIDADE NA VINCULAÇÃO DE CONTRATOS

(...)

O fato de as empresas que contrataram com a Impugnante pertencerem ao mesmo grupo em nada interfere na autonomia e individualização dos contratos de afretamento e de prestação de serviços porque, ainda que tais contratos tivessem sido firmados num só instrumento e com a mesma pessoa jurídica, eles permaneceriam individualizados.

(...)

Face do exposto, se eventualmente fosse comprovada uma atribuição irreal de preços aos contratos - o que sequer foi cogitado -, seria cabível a glosa do excesso de custo do afretamento. Porém, nada justifica a desqualificação do contrato

de afretamento para atribuir-lhe a natureza de prestação de serviços e, com isso, tributá-lo integralmente como tal.

Neste contexto, importante ressaltar a **alteração promovida pelo art. 106 da Lei 13.043/2014** que introduziu os §§ 2º a 8º ao art. 1º da Lei 9.481/97, nos seguintes termos:

"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:

I - receitas de fretes, **afretamentos**, alugueis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de containeres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias; (...)

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

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

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

III - 65% (sessenta e cinco por cento), nos demais tipos de embarcações.

(...)

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

As disposições contidas anteriormente transcritas, apesar de posteriores aos fatos geradores objeto da autuação, são de extrema importância para solução desta lide, uma vez que expressam, de forma explícita, a plena legalidade dos contratos coligados de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea.

Como já defendido alhures, não se trata aqui de aplicação retroativa da norma, mas sim do reconhecimento legal da própria essência dos negócios jurídicos realizados pela Impugnante, antes praxe costumeira expressamente cancelada pelo artigo 100, III, do CTN.

Dessa forma, a novel lei demonstra que está equivocada a premissa adotada pela fiscalização, pois é válida a bipartição de contratos em que são mantidas as autonomias dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, não havendo o que se falar desnaturação dos instrumentos ou dos pagamentos deles decorrentes, de modo a reputá-los como um único contrato de prestação de serviços.

Com efeito, a Lei 13.043/2014 não "criou" a hipótese de contratação de afretamento e prestação de serviços com execução simultânea firmada com empresas vinculadas entre si. O que ela fez, na verdade, foi apenas estabelecer parâmetros de aplicação da alíquota zero de IRRF nestas situações, reconhecendo a prática do mercado que, diga-se, já se encontrava expressamente normatizada desde 2008 por meio da legislação do REPETRO, editada pela própria Receita Federal do Brasil, como será melhor discorrido em tópico próprio.

Interpretação diversa, no sentido de que a bipartição somente seria válida após a edição da Lei 13.043/2014, levaria a absurda conclusão de que, até 31/12/2014, todas as contratações realizadas neste formato seriam uma "simulação", devendo, portanto, ser tributadas como um importação de serviços, ao passo que, após 01/01/2015, os contratos firmados nestes mesmos moldes passariam a gozar de plena legalidade, com o correlato reconhecimento fiscal do afretamento.

(...)

4.4. Dos ajustes necessários às bases de cálculo dos tributos

Mais uma vez com base no princípio da eventualidade, caso se entenda pela manutenção do lançamento, com a desconsideração dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, alguns ajustes devem ser realizados na base de cálculo, como será demonstrado nos subitens a seguir:

4.4.1. Da exclusão dos valores referentes ao contrato nº 2300.0050143.09.2

(...)

4.4.2. Da exclusão dos valores referentes ao contrato nº 2050.0073952.12.2

(...)

4.4.3. Da necessidade de exclusão do IRRF das bases de cálculo

a) Ilegalidade da inclusão do IRRF na base de cálculo do PIS e da COFINS

(...)

4.5. Não incidência de juros de mora sobre multa de ofício

10. A DRJ/RJO decidiu, por unanimidade de votos, não acolher a preliminar de nulidade suscitada e julgar procedentes os lançamentos, mantendo as exigências da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO. NULIDADE.

As causas de nulidade são aquelas previstas na legislação do processo administrativo em geral e do processo administrativo fiscal e não havendo ocorrido nenhuma das hipóteses lá previstas, não há que se falar em nulidade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2012

BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE PLATAFORMA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. REALIDADE MATERIAL. NATUREZA DO PAGAMENTO PARA FINS TRIBUTÁRIOS.

Na existência de dois contratos: um de afretamento de embarcação marítima e outro de prestação de serviços de exploração de petróleo; para fins tributários, é necessário verificar qual a natureza dos pagamentos, tendo em vista a realidade fática, e não a formalidade dos contratos, uma vez que o fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados.

BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.

A base de cálculo da contribuição é o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições.

11. No voto, encontra-se a fundamentação para a decisão proferida pela DRJ/RJO, nos seguintes termos:

Continuando, já que afastada a questão de afretamento para apoio marítimo, cumpre determinar qual seria a natureza dos pagamentos à empresa estrangeira, referente aos contratos de afretamento das plataformas, para fins de demonstrar que houve,

de fato, uma bipartição dos contratos para evitar a tributação do PIS e Cofins Importação.

Para deslinde desta questão, vale lembrar mais uma vez da publicação de Ives Gandra Martins, no qual diz que o afretamento implica um contrato mais complexo, composto por todas as operações necessárias para a sua finalidade. No caso de afretamento a que se refere o trabalho do tributarista, as operações eram específicas de apoio marítimo. Mas, no caso de contrato de afretamento de plataforma, as operações necessárias para o cumprimento de sua finalidade seriam a própria prestação de serviços, a saber: pesquisa, perfuração, cimentação, perfilagem, estimulação, todas relacionadas com o objeto contratado com a empresa brasileira. O próprio tributarista entende que o contrato de afretamento pressupõe prestação de serviços, de forma que o objeto afretado atinja sua finalidade.

(...)

Os motivos que levam a essa remuneração de acordo com a produção residem, como já dito, na própria natureza do contrato. Trata-se de afretamento de plataforma, cuja contratação só se justifica em função de sua operacionalidade, ou seja, a prestação dos serviços.

*Outro indício que **o contrato de afretamento de plataforma inclui a prestação dos serviços** está na cláusula do item 3.19 – Substituição (desse mesmo contrato), de que a contratada - empresa estrangeira, assume a responsabilidade financeira para manter e substituir ou reparar qualquer equipamento com defeito e para fornecer peças de reposição necessárias e/ou consumíveis.*

(...)

*Essa cláusula firma mais ainda a convicção de que os contratos se fundem em um só, com o **principal objetivo: prestação de serviços**. De acordo com esta cláusula, está acordado que o custo do desgaste da unidade, grande parte decorrente da prestação do serviço de perfuração/exploração do gás e petróleo, firmado com a empresa brasileira, é por conta e risco da empresa estrangeira. Ora, como justificar que a empresa estrangeira arca com os custos que decorrem da prestação de serviços contratados com a empresa brasileira, senão que ambas (empresa estrangeira e brasileira) atuam como se fossem uma única empresa para atingir um único objeto: a perfuração/exploração de gás e petróleo.*

(...)

*Por todo acima exposto, é de se concordar com a autoridade fiscal de que **se está diante de um único contrato de prestação de serviços de perfuração/exploração de gás e petróleo**, e que foi bipartido tão somente para evitar a incidência de tributação,*

quer do IRRF, CIDE, PIS e Cofins, sendo a situação de cada contrato esclarecida no TVF.

Por fim, sobre a alteração da Lei nº 9.481, de 1997, promovido pela Lei nº 13.043, de 2015, entende-se que a mesma continua a não admitir a bipartição artificial dos contratos de prestação de serviços em tela. A referida modificação apenas estipula um teto para a parcela relativa ao contrato de afretamento.

Outrossim, ainda que se tenha outro entendimento, considerando que a referida alteração entrou em vigor a partir de 01/01/2015, esse dispositivo não tem nenhuma influência sobre o que foi apurado no presente processo.

12. O contribuinte, irrisignado com esta decisão, apresentou Recurso Voluntário. Preliminarmente, nesta nova peça, persiste na tese da nulidade da autuação, sob, basicamente, os mesmos argumentos já aduzidos na Impugnação.

13. Quanto ao mérito, reproduz, basicamente, os mesmos argumentos já expostos na Impugnação para contestar a decisão da DRJ. Desta feita, no entanto, apresenta trechos de jurisprudência do CARF, a fim de sustentar sua tese sobre a possibilidade de execução simultânea dos contratos de afretamento e de prestação de serviços.

14. A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário, alegando, inicialmente, a inexistência de nulidade no lançamento fiscal, considerando que a autuação está devidamente fundamentada, ao contrário do que afirma o contribuinte.

15. Quanto ao mérito, apresenta farta jurisprudência sobre os contratos de prestação de serviços firmados pela Petrobrás. Destaca o Acórdão CARF nº 3403-002.702, Sessão de 29/01/2014, cuja conclusão foi que “*a bipartição dos serviços de produção e prospecção marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação (...) e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções*”.

16. Cita também os Acórdãos CARF nº 2202-003.063 (Sessão de 09/12/2015) e 3302-003.095 (Sessão de 15/03/2016), ambos no mesmo sentido.

17. Cita, igualmente, decisão judicial exarada em 15/01/2015, na qual o Juiz Federal no TRF da 2ª Região indefere o pedido liminar da agravante, Maré Alta do Brasil Navegação Ltda, prestadora de serviços da Petrobrás, nos seguintes termos:

Indefiro a liminar pleiteada, à míngua de fumaça do bom direito, pelas razões que passo a aduzir.

A decisão agravada deve ser mantida tendo em vista que não há razões que apontem para eventual caráter teratológico ou de grave erro de perspectiva na avaliação da matéria de fato que norteou o juízo recorrido.

(...)

Veja-se que a construção contratual utilizada pela recorrente, somente encontrou amparo na legislação tributária no final do ano de 2014, induzindo à conclusão segundo a qual os negócios jurídicos não guardavam consonância com a legislação de regência, devendo, desse modo, prevalecer a conclusão da maioria, vazada no julgamento pelo CARF.

Destaco que a nova legislação não pode ser aplicada retroativamente por não se tratar de lei mais benéfica, lex mitior, mas legislação que inaugura novo regime jurídico, com caráter prospectivo.

18. A Procuradoria, após algumas considerações gerais sobre o procedimento fiscal, prossegue rebatendo os argumentos da Recorrente, nos seguintes termos:

*Porém, em que pese a repartição formal dos contratos, na verdade, não existe afretamento autônomo. **A única contratação existente é de pesquisa e exploração de petróleo e gás, sendo o fornecimento da unidade apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados.***

*As contratadas – a estrangeira e a brasileira – pertencem a um mesmo grupo econômico, detentor do equipamento e do know-how da prestação de serviços. Sendo assim, desempenharam de forma conjunta e solidária as atividades formalmente contratadas de forma segregada. Logo, **os valores pagos às empresas estrangeiras a título de afretamento correspondem, de fato, à remuneração pela prestação de serviços técnicos e assim devem ser tributados.***

(...)

Contudo, a fiscalização não discute a possibilidade de, em tese, existir contratos coligados, com dependência recíproca. O que ficou demonstrado, por meio de provas, é que, na realidade, não existiu essa forma de contratação, mas sim uma única prestação de serviços realizada pelo grupo econômico, formalmente repartida em dois contratos para reduzir a carga tributária. O fornecimento da plataforma é apenas meio para alcançar a verdadeira atividade pretendida pela Petrobrás. Nesse caso, não se trata de invadir a liberdade negocial, mas sim definir a verdadeira natureza dos pagamentos realizados para a empresa no exterior, no intuito de imputar os efeitos tributários previstos em lei.

(...)

*No passo, ainda que formalmente a recorrente tenha repartido a prestação de serviço em dois contratos distintos, as provas trazidas pela fiscalização mostram uma realidade diferente. O fornecimento da plataforma não se revelou uma contratação autônoma, ao contrário, ela apenas ocorreu como meio e instrumento necessário para a atividade de exploração de petróleo e gás, tanto que **os contratos alegadamente autônomos se confundiam em diversas cláusulas.***

Logo, examinada a estrutura dos contratos, verifica-se que a bipartição destes em afretamento e serviços é meramente formal. A realidade fática dos contratos é de que não havia afretamento puro e simples, pois o fornecimento das unidades é parte integrante e indissociável dos serviços contratados. Os pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras significam, em verdade, a remuneração por serviços prestados, sujeita à incidência do IRF e da CIDE. Ademais, a natureza destes pagamentos não pode ser definida apenas pelo formalismo de cláusulas contratuais de um contrato isolado, e sim, pela realidade fática na execução dos contratos vinculados e interdependentes.

(...)

*Da redação literal dos dispositivos não há como sustentar esse argumento. Previa a **Instrução Normativa – RFB nº 844/08 (já com a redação da IN 941/09)**:*

(...)

*Daí se vê que **a exigência de execução simultânea diz respeito a serviços e cessão de bens contratados ambos com a mesma pessoa jurídica, a saber, a prestadora de serviços**. A IN regulamentadora do REPETRO em momento algum diz respeito à contratação separada de duas pessoas jurídicas, uma para o fornecimento de bens e outra para a prestação de serviços.*

*Assim, **a simultaneidade dos contratos** não diz respeito à adequação ao regime especial REPETRO, mas sim ao planejamento e **unidade dos contratos de prestação de serviços e “afretamento”**.*

(...)

Dessarte, revela-se adequado o procedimento do fiscal, que conferiu o correto tratamento tributário aos pagamentos realizados à empresa estrangeira. Permitir que a recorrente segregue artificialmente a contratação e atribua ao suposto afretamento 90% dos pagamentos, deixando de recolher IRFonte, CIDE e PIS/COFIN-Importação, significa subterfúgio injustificado à tributação devida, que não pode ser permitida por esta Turma.

19. É o relatório.

Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator

20. O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento. Tendo sido admitido o presente Recurso, passo à análise dos seus fundamentos.

I - DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

21. O recorrente alega violação aos artigos 10, inciso III e 59, inciso II, do Decreto-Lei nº 70.235/72, já que não se expõe a base legal para a desconsideração da modelagem contratual adotada. Afirma a ocorrência de bis in idem, ausência de demonstração de dolo, fraude ou simulação, adoção de posturas contraditórias e ausência de clara e inequívoca fundamentação das razões que levaram o responsável pela fiscalização a tachar de artificial a bipartição contratual.

22. O art. 10, inciso III, se refere à necessária descrição do fato, enquanto o art. 59, inciso II, se refere à preterição do direito de defesa. Analisando o Termo de Verificação Fiscal (TVF) que integra os Autos de Infração, verifico que houve uma minuciosa descrição dos fatos pela Autoridade Tributária, identificando, em cada um dos contratos objeto de autuação, as cláusulas que caracterizariam, em seu entendimento, a artificialidade da bipartição contratual. Apresentou, igualmente, um histórico de autuações similares, bem como vasta jurisprudência sobre casos semelhantes.

23. Da mesma forma, o Recorrente teve acesso a todas as provas produzidas e demais documentos que compõem o presente processo administrativo fiscal. Foi oportunizado momento processual para apresentação de sua defesa, de forma ampla, inaugurando o contraditório. E pela leitura da peça impugnatória, observa-se que compreendeu perfeitamente todas as acusações que lhe estavam sendo imputadas, como já observado pela instância de piso.

24. Nesse contexto, não vejo qualquer razão para que seja declarada a nulidade das autuações. Os fatos trazidos pelo Recorrente nesta preliminar, em verdade, retratam seu inconformismo com as autuações, sendo, portanto, matéria de mérito, e não causas ensejadoras de nulidade.

25. **Voto pela improcedência desta preliminar.**

II - DA ALEGAÇÃO DE REGULARIDADE DO PROCEDIMENTO

ADOTADO

26. 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.

27. Inicialmente, cabe analisar a legislação de regência.

28. 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 nº 9.430, de 1996 (art. 79, § único) e atualmente é regulamentado pelo Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), por força do previsto no artigo 93 do Decreto-lei nº 37, de 1966.

Lei nº 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 nº 2.189-49, de 2001)

Decreto nº 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 nº 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.

29. Com base nesse art. 5º do Decreto nº 3.161/99, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa (IN) SRF nº 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 nº 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 aplica-se 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 nº 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 sub-contratada pela concessionária para executar as atividades de pesquisa ou produção de petróleo ou gás natural.

30. A IN SRF nº 112/99 foi revogada pela IN SRF nº 27, de 2000, a qual, por sua vez, foi revogada pela IN SRF nº 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 nº 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, à 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 sub-contratadas.

§ 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.

31. 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.

32. 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.

33. 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 sub-contratadas.

§ 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.

34. 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.

35. **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.** Trata-se 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)

36. 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.

37. 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.

38. 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 1.089, 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.

39. 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. 461-A do Regulamento Aduaneiro, introduzido apenas três dias antes pelo Decreto nº 7.296, de 10/09/2010.

40. 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 exploração de petróleo e da pessoa jurídica contratada (ou sub-contratada) 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)**

41. 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 mantém 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.** 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.

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

43. **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 (...).

44. **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)

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

46. 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. 461-A, § 4º; IN RFB nº 1.415, de 2013, art. 1º c/c art. 4º, § único, inc. II, alínea c).

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

(...)

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 nº 1.415, de 2013. É o tomador de serviços (contratante); e

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

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

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

4.1.7 - CONTRATO DE EXECUÇÃO SIMULTÂNEA

O Contrato de Execução Simultânea, no caso do Repetro, é uma forma de composição contratual que se caracteriza pela existência de dois contratos distintos, que devem ser executados simultaneamente:

1) Contrato de Importação (arrendamento operacional, afretamento, locação ou empréstimo); e

2) Contrato de Prestação de Serviços.

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

Deste modo, podemos ter as seguintes combinações contratuais:

(...)

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.

Contratos": 47. Vejamos o que dispõe o citado tópico "4.2 - Disposições sobre

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.*

48. 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.

49. 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.

50. **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).

51. 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.

52. 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 auto-suficiência 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.

53. 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.

54. 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 semi-elaborados 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.

55. 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 recebê-lo;

III - destruição, às expensas do interessado;

IV - transferência para outro regime aduaneiro especial; ou

V - despacho para consumo.

(...)

§ 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.

56. 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.

57. **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.

58. No entanto, todo o modelo construído pela 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.

59. A partir desse raciocínio, lavrou auto de infração exigindo o PIS/Pasep e a Cofins incidentes 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.

60. 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 “trata-se 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 flutuante 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 mais de uma ocasião manifestou-se pela possibilidade de as empresas de óleo e gás adotarem a referida

estrutura negocial 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 descon sideração dos contratos pactuados da forma como efetivada no lançamento.

No caso em apreço constata-se 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 nº 225, de 19 de agosto de 2014, antes mesmo das alterações introduzidas na Lei nº 9.481/97, pela Lei nº 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.

61. 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.**

62. 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.

63. 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 nº 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.

64. Se tal combinação é admitida expressamente na própria legislação, 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.

65. Ademais, a Lei nº 13.043, de 2014, ao alterar a Lei nº 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.

66. 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:**

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 nº 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 nº 844, de 2008, foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1.415, de 4 de dezembro de 2013, atualmente em vigor.

Com base na análise acima empreendida, pode-se 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.

67. 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.

68. 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.

69. 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.

70. 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.

71. 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.

72. 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.

73. 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.

74. 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.

75. 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.

76. 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.

77. 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;

78. 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.

79. 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.

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

81. 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.

82. 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".

83. 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.

84. 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.

85. 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 know-how 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 atuada.

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.

86. 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.

87. 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.

88. Plataformas de exploração de petróleo envolvem altíssima tecnologia e seu custo é muito elevado. Para se ter uma idéia, a plataforma P-57, construída no Brasil, custou, segundo reportagem do jornal O Globo, acessado pela internet através do link <https://oglobo.globo.com/economia/construcao-de-plataforma-no-brasil-ja-tem-custo-menor-que-no-exterior-2942610>, 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.

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

§ 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)

90. 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.

91. 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 percentual de 90% calculado em fiscalizações anteriores.

92. 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.

93. 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.

94. 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.

95. 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.

96. 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.

97. 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.

98. 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.

99. 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.

100. 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.

101. Na verdade, tal decisão mostra-se 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.

102. 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.

103. Por fim, há uma última questão a ser enfrentada. Caso reste superada a questão da legalidade da bipartição contratual, bem como a questão da carência de provas sobre a artificialidade ou o planejamento tributário abusivo, e se entenda que a base de cálculo do lançamento deve incluir todo o valor referente ao afretamento, e não apenas o valor do serviço que fora subfaturado, ainda assim o Auto de Infração não poderia prosperar. Explico.

104. Como bem destacado no item "3.1.1 Da existência de bis in idem", no Recurso Voluntário, a questão final que deve ser analisada trata do correto enquadramento legal do fato pela Autoridade Tributária. Afinal, se esta entende que a repartição em dois contratos era simulada, sendo inexistente o contrato de afretamento, pois seria parte integrante do contrato de prestação de serviços, não há que se falar em cobrança de PIS e COFINS - Importação do Recorrente.

105. Com efeito, estes dois tributos incidem sobre a importação de bens. Mas no contexto apresentado pela Autoridade Fiscal, o que existe, em verdade, é o contrato da Petrobrás com a empresa nacional prestadora dos serviços, a qual, por sua vez, teria como parte integrante deste contrato a importação da plataforma que se pretendia simular como uma contratação apartada.

106. A importação da plataforma pela Petrobrás seria artificial, sendo que a verdadeira operação, que se pretendia encobrir, seria a importação realizada pela empresa nacional prestadora dos serviços de exploração e produção de petróleo. Assim, a Petrobrás estaria pagando por uma importação que deveria ser realizada pela prestadora dos serviços.

107. Nesse caso, entretanto, a cobrança deveria ser referente à retenção de PIS e COFINS na fonte, em relação a um pagamento que deveria estar inserido no contrato com a empresa nacional. Quem poderia ser autuada em relação ao PIS e COFINS - Importação

seria o **real importador**, no caso, a empresa nacional contratada para prestar os serviços, e não a Petrobrás. Nesse contexto, haveria uma ilegitimidade passiva na autuação da Petrobrás, pois esta não deveria figurar no pólo passivo destes tributos sobre a importação.

108. Ao mesmo tempo, descaracterizar a bipartição contratual para afirmar que havia apenas um único contrato não poderia ser causa para esta autuação, mesmo que fosse efetivada contra a empresa nacional prestadora dos serviços. Isso porque esta também poderia estar habilitada ao Repetro, conforme estabelece o art. 461-A, § 1º, inciso II, e § 2º, do Decreto 6759/2009 (Regulamento Aduaneiro):

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

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

I - detentora de concessão ou autorização, nos termos da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, para exercer, no País, as atividades de que trata o art. 458;

I-A - detentora de cessão, nos termos da Lei nº 12.276, de 2010;

I-B - contratada sob o regime de partilha de produção, nos termos da Lei nº 12.351, de 2010; e

*II - **contratada pela pessoa jurídica referida nos incisos I, I-A ou I-B, em afretamento por tempo ou para a prestação de serviços** destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, **ou por suas subcontratadas.***

*§ 2º **A pessoa jurídica contratada de que trata o inciso II do § 1º, ou sua subcontratada, também poderá ser habilitada ao REPETRO para promover a importação de bens objeto de contrato de afretamento,** em que seja parte ou não, firmado entre pessoa jurídica sediada no exterior e a detentora de concessão ou autorização, desde que a importação dos bens esteja prevista no contrato de prestação de serviço ou de afretamento por tempo. (Incluído pelo Decreto nº 7.296, de 2010).*

109. Logo, não haveria qualquer sentido em simular uma bipartição da operação, um vez que a empresa nacional contratada também poderia realizar a importação sob o regime do REPETRO. Tal artifício fraudulento só faria sentido caso se pretendesse desviar receitas do contrato de prestação de serviços, no qual há tributação, para o contrato de afretamento, no qual os tributos estão dispensados. Entretanto, tal fato não foi sequer alegado pela Fiscalização, muito menos comprovado.

110. Além disso, o lançamento que poderia ser feito contra o recorrente seria de PIS/Cofins retido na fonte, e não de PIS/Cofins - Importação, já que a importação realizada pela Petrobrás teria sido simulada, na tese da fiscalização. Tendo em vista que essa importação estaria inserida no contrato de serviços, o qual "absorveria" também o valor do afretamento, logicamente o valor a ser cobrado da Petrobrás seria, como já dito, referente ao PIS/Cofins retido na fonte incidente sobre a prestação de serviços.

111. Por fim, vale destacar que, em recente julgamento, datado de 23/10/2018, relativo ao processo nº 0040185-75.2015.4.01.3400, o juízo da 14ª Vara da Justiça Federal de Brasília proferiu decisão favorável ao Recorrente em caso praticamente idêntico, apesar de tratar da CIDE, 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. 16682.721161/2012-91, 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 n. 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. 65-verso).

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, inclusive, contrário ao novel entendimento do próprio CARF na análise da existência do contrato de afretamento em conjunto com o de prestação de serviços no setor petroleiro, 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).

112. Assim, pelos fundamentos acima expostos, voto por conhecer e dar integral provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator