



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 19396.720072/2015-93  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-015.259 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 10 de junho de 2024  
**Recorrente** BRASDRIL SOCIEDADE DE PERFURAÇÕES LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/12/2010 a 31/12/2010

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

Na existência de dois contratos, um de afretamento de embarcação marítima e outro de prestação de serviços de exploração de petróleo, necessário, para fins tributários, 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.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/12/2010 a 31/12/2010

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

Na existência de dois contratos, um de afretamento de embarcação marítima e outro de prestação de serviços de exploração de petróleo, necessário, para fins tributários, 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, e, no mérito, por unanimidade de votos, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte (fls. 22.336/22.405) em face do acórdão 3301-007.129, de 20/11/2019, o qual proveu o recurso de ofício da DRJ Belem, e cujo despacho de fls. 22686/22701, de 04/05/2020, negou seguimento ao mesmo *in totum*, por não restar caracterizada a alegada divergência jurisprudencial em face dos arestos paradigmas indicados. Agravado (fls. 22717/22759) o mesmo, o despacho em agravo de fls. 22769/22801 acolheu-o, dando seguimento relativamente às seguintes matérias: **1 - “legalidade da estrutura contratual bipartida”**; **2 - “eficácia temporal da lei nº 13.043/14 e o reconhecimento legal da validade da estrutura contratual bipartida”**; **3 - “decadência dos créditos tributários – inexistência de fraude, dolo ou simulação”** e **4 - “não incidência do PIS e da COFINS para receitas de exportação”**.

O aresto recorrido restou assim ementado:

**DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO ANTECIPADO.**

O lançamento por homologação, ocorrente quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado tal prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se houver dolo, fraude ou simulação.

**PIS/COFINS**

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

Em relação à execução simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e de contrato de prestação de serviços de prospecção e exploração de petróleo ou gás natural celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, as disposições do §2º ao art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, com as alterações promovidas pela Lei n. 13.043, de 2014 - que determinam que a parcela relativa ao afretamento ou aluguel poderá alcançar 85% do valor total dos contratos no caso de embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga (*Floating Production Systems-FPS*), de 80% no caso de embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação ou manutenção de poços (navios-sonda) e de 65% nos demais tipos de embarcações - não devem ser consideradas normas interpretativas e não têm aplicação retroativa.

A empresa autuada alega, em síntese, em seu recurso,:

1 - A **eficácia Temporal da Lei n.º 13.043/14** e o Reconhecimento Legal da Validade da Estrutura Contratual Bipartida – art. 106, da Lei n.º 13.043/14;

2 - A **legalidade da Estrutura Contratual Bipartida** – art. 1.º da Lei n.º 9.481/97; Decreto n.º 6.759/2009 e art. 5.º da IN RFB n.º 844/2008 alterada pela IN n.º 941/2009; Soluções de Consulta COSIT n.ºs 225/2014 e 12/2015

3 - A **decadência dos Créditos Tributários** – Inexistência de Fraude, Dolo ou Simulação – art. 150, § 4.º, do CTN; e

4 - A **não Incidência do PIS e da COFINS para Receitas de Exportação** – art. 149, § 2.º, I, da CF/88, art. 5.º, II, da Lei n.º 10.637/02 e art. 6.º, II, da Lei n.º 10.833/03.

Em contrarrazões (fls. 22803/22844), pede a Fazenda, preliminarmente, o não conhecimento do apelo especial do contribuinte, sob o fundamento de que a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação da legislação. Aduz que os paragonados tratam de situações fáticas diversas, e que, portanto, o recurso do contribuinte não merece ser conhecido. No mérito, requer que seja negado provimento ao recurso especial, “mantendo-se o acórdão proferido pela e. Turma por seus próprios fundamentos jurídicos”.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho – Relator

### I - CONHECIMENTO

Postula a Fazenda o não conhecimento do apelo especial do contribuinte somente ao argumento de que não há similitude fática. Divirjo.

As bem lançadas razões no Despacho em Agravo, a mim são suficientes para o conhecimento do recurso. No que tange à eficácia da Lei 13.043/14 e a bipartição dos contratos o dissídio está caracterizado o dissenso em confronto com o paradigma 3401-005.806. O mesmo pode ser afirmado no que diz respeito à questão da decadência pela qualificadora da fraude. O paradigma quanto à matéria (1202-001.067) é em relação à própria recorrente. E neste foi afastada a multa qualificada ao entendimento de que:

Do exame dos autos, não restou demonstrada a participação ativa da recorrente na elaboração do contrato firmado com a PETROBRÁS, com o fito de caracterizar situação simulatória, nos termos do art. 167, §1º, do Código Civil Brasileiro.

A atuação de empresas do mesmo grupo econômico (DIAMOND e a recorrente) de forma conjugada e informal, com confusão de bens materiais e humanos, como se viu, descaracterizou a veracidade do conteúdo do contrato, impondo a tributação dos valores omitidos. Todavia, essa constatação não implica necessariamente na configuração de conduta dolosa para fins de responsabilização criminal.

E como assentado no despacho em agravo, “*a divergência me parece, também aqui, configurada, dada a jurisprudência da Terceira Turma da CSRF de que para fatos iguais, envolvendo o mesmo sujeito passivo e amparadas no mesmo conjunto probatório, há de se*

*admitir recurso que questione a premissa do julgado recorrido, no caso, a própria ocorrência de simulação a justificar o afastamento da decadência”.*

Quanto ao último tópico, não incidência das contribuições sociais sobre receitas de exportação, pode-se concluir que a fundamentação do recorrido para que os valores recebidos do exterior a título de prestação de serviços não se enquadrem como receita de exportação é que o contratante no exterior manteria “filial, sucursal ou agência” no Brasil. No paragonado 1110-00.246, a discussão lá travada era a mesma do recorrido: a tributação, pelo PIS e pela COFINS, dos valores contabilizados como sendo decorrentes de prestação de serviços à empresa sediada no exterior, controladora da sediada no Brasil. A similaridade das situações fica patente no seguinte trecho do relatório do paradigma:

Cuida-se de recurso voluntário de fls. 2657/2699, interposto pela contribuinte TRANSOCEN BRASIL LTDA (sucessora da TRANSOCEAN SEDCO FOREX LTDA.) contra decisão da DRJ do Rio de Janeiro/RJ, de fls. 2152/2162, que julgou procedentes os lançamentos de IRPJ, PIS, COFINS e CSLL de fls. 1372/1396, dos quais a contribuinte tomou ciência em 21.11.2006. > ' O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 60.473.696,64, já inclusos juros e multa de ofício de 75%, e tem origem em omissão de receitas, caracterizada pela ausência de contabilização, por parte da Contribuinte, da recuperação de custos decorrente de valores recebidos de suas controladoras no exterior (Ilhas Virgens Britânicas e no Panamá), a título de reembolso e de subvenção para custeio ou operação, ocasionando a redução indevida do faturamento e do lucro real apurado no ano 2001. Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 1.347/ 1.371, a contribuinte foi autuada na condição de sucessora (incorporadora) da Transocean Sedco Forex Brasil Ltda, a qual figura como sujeito passivo da obrigação tributária em análise. \_ 1 A Transocean Sedco Forex Brasil Ltda seria empresa prestadora de serviços à Petrobrás, com a qual foram firmados dois contratos distintos: um, com a\_ controladora da Contribuinte no exterior, específico para o afretamento de embarcações; e outro, com a Contribuinte, para a prestação de serviços de perfuração, avaliação, completação e “workover”. O valor do primeiro contrato corresponde a aproximadamente 90% do total do valor contratado. (...)

Sendo assim, conheço do recurso especial de divergência contribuinte.

## II - FATOS

Trata-se de auto de infração lavrado para constituição das Contribuições de PIS/COFINS incidente sobre ingresso de valores remetidos do exterior para custeio operacional da atividade desempenhada pela fiscalizada, no ano-calendário de 2009 e 2010, contabilizados como “reembolso de despesas” e “receita de exportação”.

A fiscalizada prestou serviços de prospecção e de extração de petróleo e de gás natural à OGX Petróleo mediante utilização de 16 sondas/plataformas, afretadas a duas empresas estrangeiras a ela coligadas, Diamond Offshore Netherlands BV (DONBV) e Diamond Offshore Drilling (UK) (DODUK). Todas elas, **inclusive a fiscalizada**, são integrantes do mesmo grupo econômico conhecido pelo nome da empresa que as controla direta ou indiretamente, a Diamond Offshore Drilling (DODI).

Os contratos de afretamento de plataformas e de prestação de serviços firmados, respectivamente, entre a OGX Petróleo com a empresa estrangeira integrante do Grupo da ora recorrente (fretadora) e com a empresa nacional do grupo (fiscalizada) foram utilizados para segregar uma única prestação de serviços de perfuração de poços de petróleo.

Dessa forma, cerca de 80% da remuneração era encaminhada ao exterior (contrato de afretamento), enquanto apenas em torno de 20% da remuneração era paga no Brasil (contrato de prestação de serviços). **Parte dos recursos encaminhados ao exterior retornava com as denominações “reembolso de custos/despesas” e “receita de exportação de serviços”,** artifício utilizado para evitar a tributação (IRPJ, CSLL, PIS, Cofins), concluiu o Fisco.

Por outro lado, a recorrente defende que os recursos vindos do exterior tratam-se de receitas de exportação de serviços e, conseqüentemente, são isentos de PIS e COFINS (art. 14, da MP 2.158-35/2001).

Como havia o interesse de empresa estrangeira em prestar serviços perfuração, avaliação, completação e/ou manutenção ou intervenção de poços de petróleo e/ou gás natural a bordo das referidas embarcações para a Petrobrás, em território brasileiro, foi criada uma empresa no Brasil cujo controle acionário ou de cotas pertence à empresa estrangeira do Grupo. Informa o TVF que a Petrobrás foi autuada no PAF 19396.720044/2015-76, fruto de conexão com o mesmo objeto da fiscalização. Pontua o Fisco:

Em síntese, a formalização de dois processos se justifica devido (1) à diferença existente entre as bases tributáveis, (2) a sujeições passivas distintas, porque a solidariedade passiva se encontra presente em somente uma das hipóteses e (3) ao sigilo fiscal e segredo comercial/industrial, garantias legais que tornam pertinente recomendação contrária à apensação dos processos, de modo a evitar que o direito da fiscalizada e tomadores seja prejudicado.

Na fase de elaboração do contrato de prestação dos serviços que interessam à Petrobrás são feitos dois contratos distintos, um com a empresa estrangeira para o afretamento de embarcações, e outro com a empresa criada no Brasil, que alcança a prestação dos serviços de que necessita a Petrobrás. O TVF discorre longamente sobre o histórico dessas contratações pela Petrobrás, inclusive fazendo um corte quando da edição do Parecer Jurídico/JFT n.º 4.475, de 11/10/2005, da lavra do Departamento Jurídico da Petrobrás (fls. 80/87), a partir do qual surgiu essa bipartição contratual nos editais da referida empresa estatal.

Assim, uma mesma prestação de serviços (perfuração e prospecção) é seccionada em duas com o propósito de escoamento para o exterior da maior parte dos valores envolvidos, eis que dessa maneira é possível enquadrar quase que a totalidade do valor sob o alcance de alíquota zero, que obsta a retenção na fonte para afretamento de embarcações (Lei n.º 9.481/97, art. 1.º, inciso I), além de outras implicações tributárias, dentre as quais a que tratam os autos.

Uma vez criada artificialmente essa grande defasagem entre os valores dos serviços a serem prestados e o afretamento da embarcação, a empresa do Grupo no exterior reembolsava a fiscalizada no Brasil para efeito de custeio operacional, pois de outra forma esta última não sobreviveria sem o apelo à falência ou concordata diante de sua condição deficitária, como bem demonstra o TVF. **‘Desse modo, parte dos recursos retornou sob diversas denominações (reembolso de custo ou receita de exportação), para que esta possa se manter em atividade’.**

E o Fisco, diante desses fatos, entendeu que esses valores egressos do exterior revestiram-se da natureza de receitas de prestação de serviços no exterior com ingresso de divisas. Concluiu, também, que a empresa ao bipartir artificialmente os contratos de afretamento teve por escopo um planejamento tributário ilícito, a ensejar, dolosamente, seu *animus sonogandi* de vários tributos, dando azo à aplicação da multa qualificada (150%), nos termos do §1.º do art. 44, da Lei n.º 9.430/96.

### III - DECIDO

Preambularmente, cabe gizar que não se discute aqui da possibilidade de contratação segmentada, como quer fazer crer a recorrente, mas, sim, que, para tal, a essas devem subjazer, efetivamente, o negócio jurídico ao qual se vinculam. E essa, em suma, foi a acusação fiscal. Tal matéria já foi enfrentada por esta C. Turma em várias oportunidades, dentre as quais destaco os arestos 9303-008.340 (relator i. Conselheiro Andrada Canuto Natal) e 9303-010.059, de 21/10/2020 (relator i. Jorge Freire).

#### III - 1 - A EFICÁCIA TEMPORAL DA Lei n.º 13.043/14

A possibilidade jurídica de bipartição de contratos de afretamento e de prestação de serviços e de sua execução simultânea jamais esteve em questão. O que se discute é a promiscuidade, a confusão, a imbricação de bens materiais e humanos que levaram a descaracterização do contrato de modo a impor a tributação dos valores indevidamente classificados como reembolso de despesa.

Também, máxima vênia, equivocado o argumento de que a Lei n.º 13.043/2014, ao conferir nova redação ao art. 1º da Lei n. 9.481/1997, teria acolhido o modelo de contratação bipartida. Confira-se o teor da legislação, que, em verdade, diz respeito exclusivamente ao imposto de renda na fonte, afastando-se assim da exação em análise:

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**)

(...)

§ 1º Nos casos dos incisos II, III, IV, VIII, X, XI e XII do caput deste artigo, deverão ser observadas as condições, as formas e os prazos estabelecidos pelo Poder Executivo. (**Renumerado do parágrafo único pela Lei nº 13.043, de 2014**)

§ 2º No caso do inciso I do caput deste artigo, quando ocorrer execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, do valor total dos contratos a parcela relativa ao afretamento ou aluguel não poderá ser superior a: (**Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014**)

I - 85% (oitenta e cinco por cento), no caso de embarcações com sistemas flutuantes de produção e/ou armazenamento e descarga (Floating Production Systems - FPS); (**Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014**)

II - 80% (oitenta por cento), no caso de embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação, manutenção de poços (navios-sonda); e **(Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)**

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

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

...

A Lei nº 13.586/2017, e sua exposição de motivos, esclarecem que os percentuais estabelecidos, assim como os anteriormente fixados, são limitados à aplicação de alíquota zero do IRRF, não acarretando alteração da natureza e das condições do contrato de afretamento ou aluguel para fins de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação".

Dessa forma, conclui-se:

(a) nos casos de contratos de afretamento de embarcação estrangeira vinculados a contratos de prestação de serviços, incumbe ao Fisco, mediante solicitação de informações à empresa, apurar se a proporção da remuneração pactuada entre os distintos contratos, entre outros aspectos, reflete a realidade da operação, efetuando, em caso negativo, o lançamento correspondente, no que se refere aos tributos federais incidentes (v.g., Contribuição para o PIS/PASEP, inclusive importação, COFINS, inclusive importação, CIDE e IRRF);

(b) a partir de 01/01/2015, **para o IRRF**, o legislador, na Lei nº 13.043/2014, estabeleceu limites percentuais a partir dos quais sequer é necessária apuração de eventual desproporção, por parte do Fisco. Tais percentuais, **referentes ao IRRF**, foram alterados a partir de 01/01/2018, conforme Lei nº 13.586/2017; e

(c) a edição das Leis nº 13.043/2014 e nº 13.586/2017 não trata de tributos diversos do IRRF, nem impede a Fiscalização de apurar se a proporção da remuneração pactuada entre os distintos contratos, entre outros aspectos, reflete a realidade da operação.

Tais observações se prestam para confirmar a impossibilidade de aplicação dos percentuais fictícios estabelecidos das disposições legais supervenientes aos tributos distintos do IRRF.

O art. 1º da Lei nº 9.481/1997 criou a ficção jurídica de que, independentemente da idade e da complexidade do equipamento, do local de operação, da profundidade da lâmina d'água, da eficiência da prestadora de serviços e de outros tantos fatores materiais que efetivamente influenciam no custo do afretamento de embarcação destinada à prospecção e exploração de petróleo, e de prestação de serviços relacionados à prospecção de petróleo e gás, os contratos terão seus custos distribuídos segundo os percentuais fixados nos §§ 2º, 9º e 11 daquele artigo, **para fins de incidência de IRRF**.

Essa ficção jurídica não desnatura a materialidade dos contratos que sejam celebrados, sendo cabível portanto a investigação de sua natureza, em se tratando da incidência de outros tributos, dentre os quais os objeto da presente exação, como já assentado.

Portanto, afasta-se a aplicação dessa legislação, pois seu alcance foi, exclusivamente, para fins de incidência de IRRF.

Nada obstante, para que não parem dúvidas e que, eventualmente, alegue-se omissão, certo que tal norma não tem eficácia retroativa para alcançar o ato jurídico perfeito sem amparo legal, por força do princípio da irretroatividade das leis e da inexistência de lei interpretativa na espécie. Cediço que se a norma tivesse natureza interpretativa deveria ser explícita nesse sentido, nos termos do que dispõe o art. 106, I, do CTN, que assevera “*quando seja expressamente interpretativa*”, o que não é o caso da Lei 13.043/2014.

Mas, certo é, como já consignado, que para o deslinde da lide tal questão é de somenos importância.

### **III - 2 – CONTRATOS - Estrutura Contratual Bipartida**

Os contratos celebrados seguem natureza semelhante, até porque em atendimento aos convites/licitações feitos, modulados pela Petrobrás (com base no referido Parecer Petrobrás/Jurídico/JFT n.º 4.475, de 11/10/2005). Essas licitações, em juízo argumentativo, parecem-me bastante direcionados para o fim de reduzir os custos tributários com a contratação dos serviços de pesquisa e exploração de petróleo/gás. Basicamente, os contratos de perfuração/prospecção, feitas com base nos modelos de contratação da Petrobrás, têm as seguintes características:

I. As contratadas são empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico;

II. As contratadas assumem direitos e obrigações recíprocos, com responsabilidade solidária, dividindo receitas e custos (i.é, há cláusula que estabelece a possibilidade de a fretadora retirar a plataforma do campo caso a Petrobrás deixe de pagar pelos serviços prestados);

III. Os contratos são celebrados simultaneamente;

**IV. Os contratos são executados simultaneamente e a prorrogação ou a rescisão de um implica a prorrogação ou a rescisão do outro.**

Tivessem existência autônoma, a rescisão do contrato de serviços não acarretaria, necessariamente, a rescisão do afretamento, pois a PETROBRÁS poderia simplesmente contratar outra prestadora de serviços;

**V. Cláusulas do contrato de afretamento prevêm obrigações inerentes aos contratos da prestação de serviço.**

Ou seja, a elaboração de relatórios diários de controle da prestação dos serviços segundo instruções contidas no contrato de prestação de serviços, tais como; **fornecimento de pessoal especializado para a prestação de serviço como de operadores de equipamentos de perfuração, sondadores, torristas, tool pushers etc.**; penalidades para a fretadora em caso de falhas inerentes à prestação de serviço, como, por exemplo, derramamento de óleo ao mar; comprovar certificação em controle de poço de determinados profissionais e até, em alguns casos, atribuição da responsabilidade pela prestação do serviço exclusivamente à fretadora;

VI. Cláusulas do contrato de prestação de serviços prevêm obrigações que são típicas do contrato de afretamento (e.g., armação da embarcação, regularização da presença da embarcação perante a Capitania dos Portos, contratar o seguro da embarcação etc.).

O Fisco não defende, em nenhum momento, ser formalmente inválido ou inexistente um ou outro contrato, como dito, apenas entende que deve ser observada a realidade fática subjacente à operação. Justamente essa *quaestio* que foi o objeto e conclusão do procedimento fiscal. E não poderia ser diferente.

As disposições do REPETRO reconhecem a possibilidade de haver dois contratos, um referente ao arrendamento dos equipamentos admitidos no regime e outro relacionado à prestação de serviço. A legislação civil também ampara tal reconhecimento, uma vez que em havendo **efetivamente** afretamento e prestação de serviços, os respectivos contratos podem ser bipartidos e executados simultaneamente.

O presente processo, como venho ressaltando, não teve como alicerce a impossibilidade formal de contratação bipartida, mas, ultrapassada tal discussão, a fiscalização buscou verificar a realidade da operação, e se esta estava, no plano fático, refletida na proporção da contratação formalmente bipartida.

As disposições contratuais estabelecem, por exemplo, que os contratos de afretamento entre recorrente e a empresa estrangeira, e de prestação de serviços, entre a recorrente e empresa nacional do mesmo grupo da estrangeira, são vinculados (com execução simultânea e interdependência), e que a rescisão no contrato de serviços ocasiona o direito de rescisão do contrato de afretamento (registre-se, entre pessoas jurídicas distintas, inclusive de nacionalidade distinta). Há diversas outras cláusulas que demonstram a imbricação de um contrato no outro. Essa mescla, entrelaçamento, entre os contratos se converte em prova do artificialismo da bipartição quando se percebe que a própria execução dos contratos obedece a critérios pouco compatíveis com os seus objetos.

As idiosincrasias das cláusulas dos contratos apontadas pela fiscalização levam à conclusão de que os pagamentos efetuados ao amparo dos contratos de afretamento não poderiam ser atribuídos, exclusivamente, ao aluguel das unidades, porque a sua utilização era parte integrante e indissociável dos serviços contratados. Os pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras correspondiam, de fato, à remuneração pelos serviços de perfuração e produção de petróleo prestados, causa econômica última da contratação.

Note-se que os ditos contratos de afretamento, que de contratos típicos não se tratam, pois não têm como objeto a embarcação. Ademais, as unidades de perfuração e de produção de petróleo *offshore*, objeto dos contratos de afretamento, não são meras estruturas metálicas, sobre as quais desembarcam e atuam os operadores da companhia prestadora de serviço contratada. Em absoluto. As unidades são, justamente, os equipamentos que serão operados para a consecução do objetivo último da Petrobrás, contratante da autuada, que é a prospecção/perfuração de petróleo. Evidente que se tratam de equipamentos altamente sofisticados, construídos sob encomenda, com projeto único, que incorpora, em geral, o último estágio de desenvolvimento da tecnologia. Nesse sentido, seus operadores são designados já durante a fase de construção, no estaleiro, tamanha é a intimidade com os equipamentos requerida para operá-los.

Ainda que se considere a natureza genérica dos contratos como contrato de aluguel de bens, o que sobressai é que tal contratação é absolutamente dispensável. Bastaria que a Petrobrás celebrasse contrato único, de prestação de serviços, fosse com a nacional ou com a empresa estrangeira. Ainda assim as unidades seriam fornecidas, simplesmente, porque não há como prestar os serviços sem elas. Aliás, esse é exatamente o modelo de contratação para a perfuração e produção de petróleo em terra. A Petrobrás, em terra, não se dá ao trabalho de contratar o aluguel de uma sonda de perfuração de terra e, simultaneamente, contratar a

prestação do serviço, pois é ilógico, desnecessário, antieconômico. E, se ainda assim, por qualquer razão que se nos escape, a Petrobrás insistisse nesse modelo de contratação, a hipotética locatária dos equipamentos jamais admitiria que eles fossem operados por terceiros.

Não houve desrespeito aos institutos próprios do direito privado ou ao direito de livre iniciativa ou exercício de atividade econômica, mas apenas definir a verdadeira natureza e extensão dos valores recebidos pela empresa do exterior e imputar aos mesmos os pertinentes efeitos tributários.

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

Inclusive, referencio, *obter dictum*, o voto vencedor do acórdão 3402-005.849, de 27/11/2018, relatado pelo i. Conselheiro Rodrigo Mineiro, o qual entendeu presente o artificialismo contratual, caracterizando uma clara simulação, ligado à causa do negócio jurídico. Transcrevo excerto do voto:

É cristalino o fato que o negócio aparente (dois contratos) é divergente do negócio real (única contratação de fato). A causa típica do negócio (contratação para pesquisa e exploração de petróleo e gás, com o fornecimento da unidade) diverge da causa aparente, que artificialmente repartiu a contratação através de um contrato autônomo de afretamento. Nesse caso, haveria um vício na causa, pois as partes usaram determinada estrutura negocial (contratos bipartidos) para atingir um resultado prático, que não correspondeu à causa típica do negócio posto em prática. Destaca-se, mais uma vez, que a única contratação existente seria de pesquisa e exploração de petróleo e gás, sendo o fornecimento da unidade apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados.

...

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

A autoridade fiscal, na análise da situação fática e da hipótese de incidência da contribuição, ao dar efeitos tributários diversos daquele esperado pela recorrida, não apenas considerou os aspectos formais da operação, mas buscou a essência dos atos praticados, de forma a afastar uma interpretação literal que considera apenas os aspectos formais dos atos.

### III - 3 – DECADÊNCIA – MULTA QUALIFICADA

Nesse passo, concluo que essa bipartição foi “construída”, nos termos do suso referido Parecer da Petrobrás, como um sofisticadíssimo planejamento tributário que, indene de dúvida, é minha convicção, teve como escopo único o *animus sonemandi*, aliás, de vários tributos e mesmo de diferentes entes federados. Não por acaso já julgamos nesta C. Turma exação de diferentes tributos, sem me reportar aos tributos de competência de outras Seções deste CARF.

Por tal, entendo que esse ardil é bastante para caracterizar o evidente intuito de fraude a que alude o art. 72 da Lei 4.502/64:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Sem embargo, nessa hipótese o termo *a quo* para contagem do prazo decadencial é o do art. 173, I, do CTN. É o que dispõe o enunciado da Súmula CARF n.º 72.

#### **Súmula CARF n.º 72**

Caracterizada a ocorrência de dolo, **fraude** ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN.

### **III - 4 - RECEITAS DE EXPORTAÇÃO - REEMBOLSO DE DESPESAS**

Informa o Fisco que o Relatório Anual de 2005 da DIAMOND OFFSHORE DRILLING INC., holding do grupo, confirmou que a parcela dos serviços de perfuração corresponderia a 87% do valor total, praticamente a proporção inversa daquela praticada pela Brasdril nos presentes autos, confirmando a artificialidade da contratação bipartida entre afretamento e serviço.

A maior parte do preço pago pela OGX é atribuída ao afretamento da unidade e destinada ao exterior, sem retenção de IRFonte e sem recolhimento de CIDE, enquanto parcela muito inferior é atribuída aos serviços, paga no Brasil e tributada na fonte. O contrato de afretamento envolve aproximadamente 80% da soma dos contratos firmados, enquanto que o negócio jurídico com a empresa sediada no Brasil prevê o pagamento do restante (20%), segundo valores estimados pela fiscalização a partir de cláusulas específicas de preço e valor, conforme tabela de fls. 44 do Relatório Fiscal:

Neste modelo resta evidente que a maior parte dos recursos despendidos pela contratante – OGX – é destinada a remunerar o afretamento do bem, quando o lógico, **considerando-se o altíssimo grau de complexidade dos serviços contratados**, seria supor exatamente o contrário.

Num cenário em que a menor parte – quase irrisória, senão pelo montante dos valores envolvidos – remunera a prestação de serviços, cujo encargo é atribuído à empresa brasileira, a realidade fática que se observa é a total ausência de capacidade da fiscalizada de sustentar-se exclusivamente com receita advinda dos serviços prestados. Sendo que a fiscalização consignou, e não houve contradita, “*que parte dos recursos remetidos ao exterior destinados ao adimplemento do (suposto) afretamento retornaram ao país, ou melhor, ao caixa da fiscalizada a pretexto de devolver importância devida pela DODI/fretadoras, cuja natureza seria reembolso de despesas*” (fl. 70).

Em outras palavras, a empresa brasileira antecipa para sua controladora sediada no exterior despesas que, de fato, são próprias da (única) operação efetivamente realizada (prestação de serviços), sendo posteriormente reembolsada dos respectivos valores.

Face a tal, entendeu a fiscalização (fl. 91) que os recursos recebidos do exterior a título de remuneração por serviços prestados pela (coligada) fiscalizada a (coligadas) fretadoras tratam-se, de fato, de “socorro” financeiro **travestido** de receita de exportação cuja origem dos recursos são os serviços prestados à OGX, e não às fretadoras, diferentemente do que a recorrente quer fazer acreditar. “Confusão” esta que resulta da alteração da nomenclatura dos recursos, outro mecanismo dissimulatório, utilizado para disfarçar o propósito primeiro do planejamento tributário idealizado. Tanto é assim que “**reembolso de despesas**” foi a expressão aposta nas faturas e notas fiscais emitidas para acobertar a (suposta) receita de exportação.

#### Consigna o Fisco:

... (1) a fiscalizada e as contratantes são coligadas, (2) a fiscalizada prestaria serviços de gestão, de compras e de administração no território brasileiro intrinsecamente relacionados aos contratos de afretamento firmados pela Diamond com clientes domiciliados no país, (3) os valores recebidos serviriam para compensar os serviços prestados e (4) a nota fiscal deveria conter a discriminação da natureza dos serviços.

De 01/01/2009 a 31/12/2010, a fiscalizada emitiu 17 (dezesete) notas fiscais de serviço: **registre-se que, em nenhum dos documentos, os serviços prestados foram descritos**, tendo sido consignada apenas a expressão “Reembolso de despesas referente ao mês de (mês/AC) da plataforma (nome)” no campo “DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS”, além do respectivo valor da fatura, descrição idêntica àquela aposta nas notas de débito (ND) que embasaram o **reembolso de despesas** sob questionamento.

...

...merece registro que as despesas com dirigentes e conselho de administração (linha 01 da Ficha 05A – Remuneração a Dirigentes e a Conselho de Administração) passaram de **R\$ 1.815.184,00, em 2009**, para **R\$ 8.211.689,58, em 2010**, e a quantidade de administradores com vínculo empregatício, de 25 para 49.

O “detalhe” considerado relevante é determinado pelas funções exercidas por esses “administradores”, composto de expatriados de diferentes nacionalidades, em sua expressiva maioria, norte-americanos.

As funções assumem papel de destaque porque intrinsecamente relacionadas à prestação de serviços (especializados) por **estrangeiros originariamente egressos/integrantes do quadro de empregados da DODI**: na lista, há diretor geral, gerentes de plataforma, supervisores de mecânica, coordenador de subsea, superintendentes de mecânica, gerente de operações, coordenador de segurança, superintendente de subsea, gerente de materiais, gerente de operações de materiais, gerente de compras, gerente geral, operador de DP/bilíngue, supervisor de elétrica, superintendente eletricitista, superintendente de mecânica, superintendente de manutenção, supervisor de materiais, superintendente de perfuração, diretor de operações, superintendente de equipamentos submarinos, gerente de área, informações que foram extraídas do Registro de Empregados da fiscalizada.

...

Realmente, tem razão a fiscalizada quando afirma que o custo com pessoal médio mensal por plataforma não foi expressivo, se considerarmos que não foram computadas, no custo anual declarado, as despesas com os mais de 800 (oitocentos) expatriados, porque todos remunerados pela DODI/fretadoras!

...

Em que pese os contratos terem estabelecido que **os serviços seriam prestados no Brasil**, os recursos recebidos a título de remuneração por (suposta) prestação de serviços à empresa sediada no exterior foram contabilizados como Receita de Exportação de Serviços, com base na imunidade prevista no art. 149, inciso I, § 2º, da Constituição Federal

Em que pese os contratos terem estabelecido que **os serviços seriam prestados no Brasil**, os recursos recebidos a título de remuneração por (suposta) prestação de serviços à empresa sediada no exterior foram contabilizados como Receita de Exportação de Serviços.

Dessarte, demonstrado que se trata de serviços prestados pela fiscalizada não às coligadas, mas sim à OGX, e em território nacional, razão por que comprometida a tese de exportação de serviços. E considerando que o fato gerador do PIS/Pasep e da Cofins é o faturamento mensal, que compreende a receita bruta com a venda de bens e serviços, o valor da receita com a prestação de serviços deveria ter sido incluído na base de cálculo das contribuições, em conformidade com o disposto na Lei n.º 10.637, de 2002, art. 1º, e na Lei n.º 10.833, de 2003, art. 1º.

Encontram-se no Anexo VI do auto de infração os valores recebidos a pretexto de **reembolsar despesas**, os quais foram obtidos mediante análise da contabilidade da fiscalizada e dos documentos coligidos durante o procedimento fiscal, em particular da resposta apresentada em atendimento ao TIF n.º 002, de 27/3/2015, assim consolidada:

A 1ª planilha compreende todos os recursos remetidos do exterior pela DIAMOND OFFSHORE HOLDING LLC (DOHLLC) para a fiscalizada, no período de 01/01/2009 a 31/12/2009, discriminados por mês e por nota de débito (ND).

Na 2ª planilha, igualmente por mês e por nota de débito (ND), foram lançados os recursos remetidos, de 01/8/2010 a 31/12/2010, pela DIAMOND OFFSHORE NETHERLANDS BV (DONBV) e pela DIAMOND OFFSHORE DRILLING UK (DODUK), a título de reembolso de custos com manutenção e reparos das plataformas; a esses valores, foram adicionados os recursos remetidos, de 01/01/2010 a 31/12/2010, pela DIAMOND OFFSHORE HOLDING LLC (DOHLLC), a título de *“reembolso de despesas com plataformas e com pessoal estrangeiro”*.

Nos Anexos X e XI ao lançamento, estão arrolados os recursos recebidos do exterior relativos às receitas contabilizadas como **“receitas de exportação”**, no período fiscalizado. O TVF, à fl. 114, resume a natureza dos recursos recebidos do exterior:

**ANO-CALENDÁRIO: 2009**

MÊS	REEMBOLSO DE DESPESAS	RECEITA DE EXPORTAÇÃO	BASE TRIBUTÁVEL
JANEIRO	59.088,01	0,00	59.088,01
FEVEREIRO	67.550,32	0,00	67.550,32
MARÇO	1.428.537,87	0,00	1.428.537,87
ABRIL	0,00	0,00	0,00
MAIO	8.365.634,17	0,00	8.365.634,17
JUNHO	3.029.233,99	289.181,66	3.318.415,65
JULHO	0,00	277.187,48	277.187,48
AGOSTO	2.318.900,10	384.980,09	2.703.880,19
SETEMBRO	0,00	357.440,21	357.440,21
OUTUBRO	3.075.719,69	327.363,49	3.403.083,18
NOVEMBRO	0,00	354.314,21	354.314,21
DEZEMBRO	11.089.780,10	378.668,53	11.468.448,63
<b>TOTAL</b>	<b>29.434.444,25</b>	<b>2.369.135,67</b>	<b>31.803.579,92</b>

**ANO-CALENDÁRIO: 2010**

MÊS	REEMBOLSO DE DESPESAS	RECEITA DE EXPORTAÇÃO	BASE TRIBUTÁVEL
JANEIRO	10.115.216,12	337.835,66	10.453.051,78
FEVEREIRO	6.620.851,92	1.004.244,56	7.625.096,48
MARÇO	1.992.940,74	1.256.523,16	3.249.463,90
ABRIL	1.383.689,66	1.089.873,16	2.473.562,82
MAIO	9.030.966,78	1.230.701,24	10.261.668,02
JUNHO	960.579,36	989.629,92	1.950.209,28
JULHO	2.130.978,45	1.383.384,08	3.514.362,53
AGOSTO	1.871.540,19	1.947.161,80	3.818.701,99
SETEMBRO	7.434.475,97	1.505.673,60	8.940.149,57
OUTUBRO	10.990.471,10	1.463.755,00	12.454.226,10
NOVEMBRO	9.304.692,93	0,00	9.304.692,93
DEZEMBRO	6.175.784,01	0,00	6.175.784,01
<b>TOTAL</b>	<b>68.012.187,23</b>	<b>12.208.782,18</b>	<b>80.220.969,41</b>

Em remate, sem reparos ao aresto recorrido.

**DISPOSITIVO**

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao recurso especial de divergência do contribuinte.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Gilson Macedo Rosenburg Filho