



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16539.720014/2013-38  
**Recurso** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** **9303-012.267 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 16 de novembro de 2021  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** DOMMO ENERGIA S.A. (NOVA DENOMINAÇÃO DE OGX PETRÓLEO E GÁS S.A)

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2009

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. SIMILITUDE FÁTICA DIVERSA. NÃO COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

Tendo os acórdãos paradigmas especificidades não aplicáveis ao caso dos autos, que distinguem fatos e direito aplicado, não é conhecido recurso especial.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (relator), Luiz Eduardo de Oliveira Santos e Jorge Olmiro Lock Freire, que conheceram do recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente e relator

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello.

**Relatório**

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 2884/2932) contra o Acórdão n.º 3201-004.482, integrado pelo Acórdão n.º 3201-006.508, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

Ano-calendário: 2009

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

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

BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS TÉCNICOS. PROVA.

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

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

No Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento pelo despacho de admissibilidade (e-fls. 2951/2956), a PGFN pugnou pela artificialidade da bipartição contratual entre afretamento e serviços, demonstrando a divergência com a decisão recorrida, que reconheceu a legitimidade da bipartição no ordenamento jurídico e que eventual artificialidade da proporção dos contratos deveria ser demonstrada, devendo a fiscalização identificar a parcela relativa aos serviços. Alegou que o afretamento era meio para atingir a única atividade de pesquisa e exploração de petróleo/gás, verdadeiro objeto dos contratos, tendo a bipartição o único objetivo de reduzir a tributação.

Após apreciação das Leis n.º 13.043/2014 e n.º 13.586/2017, concluiu que detectada a artificialidade da bipartição contratual, a tributação deve considerar como se tratasse de um único contrato de importação de prestação de serviços.

Pugnou, ainda que as plataformas não se enquadram no conceito de embarcação.

Para comprovar a divergência, indicou os paradigmas n.º 3402-005.849 e 3402-005.853.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (e-fls. 2938/2950), defendendo que o afretamento não é, por essência, parte integrante e indissociável dos serviços técnicos, seria, em si, dispensável, pois o contribuinte poderia construir ela própria a embarcação ou afretá-la de empresa estrangeira. Há diversos outros serviços prestados concernentes à perfuração dos poços e prestados por diversas outras empresas. Refuta também a desconsideração das empresas

fornecedora da plataforma e da prestadora de serviços, como se fossem uma só, como se a constituição de um grupo econômico pudesse significar indício de fraude.

Pugnou, ainda, que as plataformas sejam consideradas embarcações.

É o Relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator.

Preenchidos todos os requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial.

A questão a ser decidida, nesta fase recursal, é a natureza da bipartição contratual que implicou recolhimento a menor da contribuição devida. O acórdão recorrido entendeu que essa bipartição possui legitimidade no arcabouço jurídico e que, no caso de o Fisco apontar desproporção entre os percentuais atribuídos a cada contrato, é necessário que se demonstre e quantifique as porcentagens atribuídas ao afretamento e as atribuídas à prestação de serviços técnico; já os paradigmas decidiram que tal bipartição foi artificial, ilegítima, com fim único de pagar menos tributo.

A fiscalização apontou as características das contratações que demonstrariam a artificialidade da bipartição contratual:

### OCEAN AMBASSADOR E OCEAN QUEST

1. O contrato de prestação de serviços especifica a unidade objeto do contrato de afretamento;
2. A CONTRATADA do contrato de afretamento incluía sócios, joint ventures, subsidiárias, coligadas e subcontratadas para a execução do contrato de afretamento, o que incluiria a contratada para a prestação de serviços;
3. Execução simultânea dos contratos e alteração de prazos e aditivos vinculados;
4. Contrato de prestação de serviços com cláusula de rescisão em razão de dano ou avaria na Unidade de Perfuração;
5. Invoices emitidas pelo fretadora carimbadas/atestadas por funcionário da empresa de perfuração;
6. Representante da empresa fornecedora da plataforma também figurava como destinatário das notificações/comunicações no contrato de prestação de serviços;

### VERITAS VANTAGE

1. A CONTRATADA do contrato de afretamento incluía sócios, joint ventures, subsidiárias, coligadas e subcontratadas para a execução do contrato de afretamento, o que incluiria a contratada para a prestação de serviços;
2. O contrato de prestação de serviços também inclui a operação da embarcação;
3. Execução simultânea dos contratos e alteração de prazos e aditivos vinculados;
4. O representante da prestadora de serviços é quem assina o contrato de afretamento;
5. Contrato de prestação de serviços com cláusula de rescisão em razão de dano ou avaria na embarcação;
6. A empresa prestadora de serviço consta como subafretadora do contrato de afretamento;

### ENSCO 5002

1. A CONTRATADA do contrato de afretamento incluía sócios, joint ventures, subsidiárias, coligadas e subcontratadas para a execução do contrato de afretamento, o que incluiria a contratada para a prestação de serviços;
2. Execução simultânea dos contratos e alteração de prazos e aditivos vinculados;
3. A rescisão do contrato de afretamento é base para rescisão do contrato de prestação de serviços;
4. Os documentos e anexos do contrato de prestação de serviços corresponde aos apêndices do contrato de afretamento e o apêndice I de ambos contratos corresponde às especificações técnicas da unidade de perfuração;
5. Invoice emitida pela fretadora estabelecendo que pagamento deveria ser creditado na conta da prestadora do serviço;

Verifica-se que os contratos são sempre empresas do mesmo grupo econômico para o afretamento e a prestação de serviços; os contratos são assinados com execução simultânea e, em alguns contratos, com vinculação de aditivos de prazos; há cláusula de rescisão no contrato de serviço vinculada à rescisão do contrato de afretamento; há confusão entre os procedimentos de pagamentos vinculados aos contratos, seja no fato de um funcionário da área de perfuração atestar fatura emitida pela fretadora, seja uma invoice da fretadora indica creditamento em conta da prestadora de serviço; o representante de uma empresa também figura como destinatário das notificações/comunicações relativas ao outro contrato ou assina o outro contrato; o termo “CONTRATADA” do contrato de afretamento incluía sócios, joint ventures, subsidiárias, coligadas e subcontratadas para a execução do contrato de afretamento, o que poderia incluir a contratada para a prestação de serviços; há indicação, em um contrato, de a

empresa prestadora do serviço, ser também subafretadora do contrato de afretamento, como também caso de ambos contratos indicarem as especificações técnicas da unidade de perfuração.

No caso, há evidente confusão entre os serviços das contratadas estrangeiras e nacionais, não se tratando tão somente de desproporção entre os contratos de afretamento e serviços, mas de verdadeira ausência de autonomia de vontades nos dois contratos, havendo vinculação jurídica e, por vezes, confusão nos procedimentos operacionais.

Como se trata de matéria recorrente nesta 3ª Turma, valho-me do voto do ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, proferido no Acórdão n.º 9303-008.340, do processo n.º 16682.721545/2013-94, cujos fundamentos aqui adoto subsidiariamente. De acordo com as alegações recursais da contribuinte postas naquele acórdão, no âmbito dos afretamentos contratados, incorreu o fato gerador do tributo, pois considerou-se que os valores remetidos ao exterior não remuneravam serviços, apenas o fretamento. Mas, contrariamente, se posiciona o i. relator do voto vencedor:

“Penso que não se pode estender à Contribuição em apreço – a CIDE – disposições legais estabelecidas para o IRRF. Deve ser analisado, em verdade, a Lei n.º 10.168, de 2000; o Decreto n.º 4.195, de 11 de abril de 2002, que a regulamentou; a Instrução Normativa SRF n.º 252, de 3 de dezembro de 2002, e o art. 8º da Lei n.º 9.779, de 19 de janeiro de 1999, que se referem à incidência da CIDE.

O Voto Vencido, repita-se, interpretando legislação atinente à incidência de IRRF, concluiu que, com a introdução do § 2º ao art. 1º da Lei n.º 9.481, de 1997, promovida pela Lei n.º 13.467 de 13 de julho de 2017, “...ficou reconhecida na legislação a normalidade da contratação simultânea de empresas vinculadas de afretamento de embarcação destinada à prospecção e exploração de petróleo, e de prestação de serviços relacionados à prospecção de petróleo e gás.” Ora, a possibilidade jurídica de bipartição de contratos de afretamento e de prestação de serviços e de sua execução simultânea jamais esteve em questão. Ainda que fosse essa a matéria da divergência a ser solucionada, não me parece que a melhor exegese dos dispositivos referidos pela Relatora permita a conclusão a que chegou, sobretudo diante da exceção estabelecida no § 12 do mesmo art. 1º da Lei n.º 9.481, de 1997, introduzido pela Lei n.º 13.586, de 28 de dezembro de 2017:

(...)

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

A Lei n.º 13.586, de 2017, e sua exposição de motivos fazem questão de esclarecer 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...CIDE. da Contribuição para o PIS/PASEPimportação e da COFINSimportação*”.

Disso, há que se concluir que:

(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 (e.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 n.º 13.043, de 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 n.º 13.586, de 2017; e (c) a edição da Lei n.º 13.043, de 2014, e da Lei n.º 13.586, de 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 às espécies tributárias distintas de IRRF, e, por outro, para revelar que as conclusões a que chegou a Relatora, no sentido de que a legislação superveniente teria reconhecido “...a normalidade da contratação simultânea de empresas vinculadas de afretamento de embarcação destinada à prospecção e exploração de petróleo, e de prestação de serviços relacionados à prospecção de petróleo e gás”, não têm amparo na própria legislação.

É que, se o art. 1º da Lei n.º 9.481, de 1997, cria 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 forem celebrados, sendo cabível portanto a investigação de sua natureza, em se tratando, no caso concreto, de incidência de CIDE.

[...]

O presente processo, o lançamento, repita-se, não teve como alicerce a impossibilidade formal de contratação bipartida, mas, ultrapassando tal discussão, a Fiscalização buscou verificar a realidade da operação, e se esta estava refletida na contratação formalmente bipartida.

As disposições contratuais destacadas pela Fiscalização 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 (diga-se, entre pessoas jurídicas distintas, inclusive de nacionalidade diversa). Há diversas outras cláusulas que demonstram a interpenetração de um contrato no outro. Essa mescla 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. Por exemplo: como se pode atribuir ao afretador a culpa civil por derramamento de óleo decorrente de imperícia na prestação de serviços? Como se pode atribuir ao dono da embarcação (fretador) a responsabilidade exclusiva pela operação da unidade, isso é, pela própria prestação do serviço contratado, como, por exemplo, consta da cláusula 3.28 do contrato de afretamento n.º 2050.0011673.052?

As idiossincrasias 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 indissociável, inerente aos 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.

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

Saliento esse aspecto porque, ainda que se considere a natureza genérica dos contratos, como contrato de aluguel de bens, o que Fl. 3719 DF CARF MF Fl. 15 do Acórdão n.º 9303-008.915 - CSRF/3ª Turma Processo n.º 16682.720408/2014-13 sobressai é que tal contratação é absolutamente dispensável. Bastaria que a Petrobrás celebrasse contrato único, de prestação de serviços, fosse com a nacional ou com a empresa estrangeira, ainda assim as unidades seriam fornecidas, simplesmente, porque não há como prestar os serviços sem elas. Aliás, esse é exatamente o modelo de contratação para a perfuração e produção de petróleo em terra. A Petrobrás, em terra, não se dá ao trabalho de contratar o aluguel de uma sonda de perfuração de terra SPT e, simultaneamente, contratar a prestação do serviço, pois é ilógico, desnecessário, antieconômico<sup>15</sup>. 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.

Portanto, parece-me que a conclusão a que chegou a Fiscalização a respeito da essência desses contratos está correta. A bipartição do contrato em “afretamento” e prestação de serviços – a também, por óbvio, a sua coligação voluntária<sup>16</sup> – no caso concreto, é artificial, desnecessária, sem propósito. Isso não implica, enfatize-se, a descaracterização formal de um contrato, ou sua invalidade perante as partes, mas apenas obsta a oposição de seus efeitos perante o Fisco, diante da realidade detectada e do artificialismo da bipartição. E não está o Fisco a alterar conceitos de direito privado, presentes na legislação civil, mas exatamente a aplicar tais conceitos à realidade evidenciada, que não corresponde à formalmente descrita. Assim como são as partes livres para contratar, sob a denominação e a forma por elas eleita, tais contratações devem refletir a realidade das operações pactuadas. E, se verifica a Fiscalização que não refletem, e que os efeitos fiscais da real operação são diversos, cabível o lançamento.

A bipartição contratual anterior (assim como a posterior) ao art 106 da Lei n.º 13.043, de 2014, é admitida pela legislação, obviamente, desde que corresponda à realidade da operação. E o que a nova legislação estabeleceu foram parâmetros, com base nas práticas internacionais, justamente para adequar as contratações (evitando deturpações nacionais, reiteradamente vistas neste tribunal), e dar segurança jurídica às próprias empresas do ramo (ainda que a novel legislação tenha sido limitada a um tributo IRRF).

[...]

Marciano Seabra de Godoi diagnostica que essa postura parte de certos valores arraigados e que não mais se compatibilizam com o atual estado de arte da dogmática constitucional e tributária nacional, quais sejam, o tributo visto como uma agressão ou

um castigo que se aceita mas não se justifica; a segurança jurídica como um valor absoluto; a aplicação mecânica e não valorativa da lei como um mito sagrado; o individualismo e a autonomia da vontade sobrevalorizados e hipertrofiados, como se vivêssemos em pleno século XIX<sup>17</sup>. Atualmente, as bases da tributação são liberdade, igualdade e solidariedade. Neste cenário, a interpretação dos atos jurídicos e das operações não se pode valer da máxima de hipossuficiência dos contribuintes frente ao todo-poderoso Estado, sob pena de se obstar a aplicação de outros princípios constitucionais. Há diversos outros que podem ser tolhidos caso planejamentos sejam indiscriminadamente considerados válidos e legítimos tão somente porque adotaram forma jurídica prevista em texto de lei (Dignidade da Pessoa Humana, Função Social da Propriedade, Isonomia). O planejamento tributário deve ser analisado “*não apenas sob a ótica das formas jurídicas admissíveis, mas também sob o ângulo da sua utilização concreta, do seu funcionamento e dos resultados que geram à luz dos valores básicos igualdade, solidariedade social e justiça*”<sup>18</sup>. Enfim, exige-se, para além de uma economia de tributos, um propósito negocial. A doutrina propõe um teste para se constatar ausência de propósito negocial<sup>19</sup>:

*a) o elemento temporal: já que muitas vezes se verifica que o planejamento, em geral atividade pensada e preparada, é realizada às pressas, com a assinatura de vários documentos em um único momento, alguns desfazendo transações que se celebram no mesmo instante;*

*b) a independência ou não das partes, eis que muitas fusões, cisões e incorporações se dão apenas como forma de alocar perdas e ganhos entre empresas de mesmo grupo, sempre visando à redução da tributação;*

*c) ausência de coerência, quando se realizam transações que não se inserem na rotina da empresa ou na lógica empresarial.*

Marco Aurélio Greco<sup>20</sup> revela os indícios de mera tentativa despropositada de economia de tributo:

*a) operações estruturadas em seqüência, em que uma etapa não tem sentido a não ser quando vista a partir do conjunto de etapas [...];*

*b) operações invertidas, no sentido de serem realizadas ao contrário do que indica o juízo comum, por exemplo, a incorporação da controladora pela controlada;*

*c) operações entre partes relacionadas, pois nestas é mais rigoroso o juízo sobre os critérios de equitatividade em que devem ser feitas certas operações quando comparadas com operações com terceiros;*

*d) o uso de pessoas jurídicas para realizar determinadas operações, pois além de poderem configurar uma interposta pessoa, estas sociedades podem se apresentar como meros instrumentos de passagens de recursos destinados a terceiros (conduint companies) ou assumirem a condição de sociedade aparentes, fictícias ou efêmeras;*

*e) operações que impliquem deslocamento da base tributável para o exterior, pois isto afeta a soberania e a imperatividade da norma tributária;*

*f) as substituições ou montagens jurídicas em que as formas contratuais são construídas meramente para vestir determinado conteúdo sem que haja razões reais e efetivas que as justifiquem.*

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

a) Quanto ao aspecto temporal, revela-se a simultaneidade da celebração dos pares de contratos;

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

Embora não haja uma perfeita coincidência entre as cláusulas contratuais analisadas no acórdão acima transcrito e as verificadas nos presentes autos, há bastante similaridade, o que indica um modo de agir do setor de exploração de petróleo e gás.

Analisando contratos similares, cito, ainda, os julgados abaixo e respectivas ementas:

Acórdão n.º 9303-008.915

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

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

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

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

Acórdão n.º 3201-003.022:

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

A contratação de embarcação com especificações de construção, equipamento e operação para atender à consecução dos serviços técnicos especializados de levantamento sísmico consubstancia-se parte integrante e indissociável da atividade, que se constitui única, não permitindo segregar os valores pagos para os efeitos de incidência da CIDE ainda que discriminados no mesmo ou diferentes contratos.

Acórdão n.º 3302-004.822:

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

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

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

Acórdão n.º 3302-003.095:

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

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

Acórdão n.º 2202-003.063:

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

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

Assim, considero que as cláusulas contratuais analisadas demonstram a artificialidade da bipartição contratual, devendo o acórdão recorrido ser reformado.

À vista do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)  
Rodrigo da Costa Pôssas

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, Redator designado.

O voto vencedor reporta-se ao conhecimento do recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional.

O colegiado, por maioria de votos, divergiu do i. relator pelo não conhecimento do recurso especial, dada inexistência de demonstração de similitude fática entre o acórdão recorrido e paradigma, requisito imprescindível para sua admissão e regular processamento.

A decisão recorrida, por unanimidade de votos, deu provimento ao Recurso Voluntário, para declarar a improcedência do lançamento de ofício.

A Fazenda Nacional alega a artificialidade da bipartição contratual entre os contratos de afretamento e serviços, visto que o afretamento seria meio para atingir a única atividade de pesquisa e exploração de petróleo/gás, verdadeiro objeto dos contratos, tendo a bipartição o único objetivo de reduzir a tributação.

A decisão recorrida fundamentou-se em fatos e provas diversos daqueles encontrados nas decisões apontadas como paradigmas. Transcrevo excerto da decisão recorrida:

A CIDE – Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico Remessas foi instituída pela Lei 10.168/2000. A incidência sobre pagamentos de serviços fornecidos por pessoa jurídica no exterior é prevista no §2º do art. 2º:

*Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.*

(...)

*§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas **peçoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas peçoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.***

*§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo*

A recorrente contratou os seguintes embarcações, com empresas sediadas no exterior:

Nº do contrato de afretamento	Nº do Contrato de Operação	Data de Assinatura dos contratos	Vigência dos Contratos	Nome da Empresa Contratada (Afretamento)	Nome da Embarcação	Nome da Empresa Contratada para Prestação do Serviço	CNPJ da Contratada
OGXLTD/2008/046	OGXLTD/2008/051	01/08/2008	12/10/2012	Diamond Offshore Netherlands B.V.	Ocean Ambassador	Brasdril Sociedade de Perfurações Ltda	42.101.311/0001-97
OGXLTD/2008/040	OGXLTD/2008/039	01/09/2008	02/07/2010	Viking Maritime Inc.	Veritas Vantage	CGG do Brasil Participações Ltda	29.339.298/0001-40
OGXLTD/2008/064	OGXLTD/2008/059	10/09/2008	13/11/2013	Caland Boren B.V.	EnSCO 5002 (Sea Explorer)	Pride do Brasil Serviços De Petróleo Ltda.	04.336.088/0001-78
OGXLTD/2008/063	OGXLTD/2008/056	01/08/2008	19/12/2013	Diamond Offshore Netherlands B.V.	Ocean Quest	Brasdril Sociedade de Perfurações Ltda.	42.101.311/0001-97
OGXLTD/2008/090	OGXLTD/2008/091	27/11/2008	05/09/2012	DOF Navegação Ltda	Sanko Bay	Norskan Offshore Ltda	04.023.447/0001-37
OGXLTD/2009/015	OGXLTD/2009/002	14/04/2009	22/03/2014	DOF Navegação Ltda	Skandi Mogster	Norskan Offshore Ltda	04.023.447/0001-37

Paralelamente, em relação às embarcações “Ocean Ambassador”, “Veritas Vantage”, “EnSCO 5002 Sea Explorer” e “Ocean Quest”, contratou empresas brasileiras vinculadas às empresas do exterior, em cada caso, para execução de serviços técnicos.

O contrato da embarcação “Veritas Vantage” e dos serviços relacionados tem como objeto a pesquisa e coleta de dados sísmicos. Os demais têm como objeto a perfuração de poços.

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

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

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

(...)

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

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

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

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

(...)

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

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

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

A vedação de aplicação retroativa, prevista no §10º do artigo citado, se refere aos percentuais aplicáveis para distinção entre frete e serviços, como bases de cálculo do IRRF. Não se trata de vedar o reconhecimento da natureza distinta entre frete e serviços.

Com efeito, as próprias Instruções Normativas da Receita Federal tratavam de distinguir tais naturezas, frete e serviços, em execução simultânea, no contexto do REPETRO, art. 5º, §3º, da IN 844/2002.

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

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

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

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

Ora, se não há limites fixos para distinguir a parcela dos contratos que seja atribuída a frete e a parcela atribuída a serviços técnicos, a incidência da CIDE recai somente sobre o que tiver efetiva **natureza** de serviços técnicos, conforme expressou a Lei

13.586/2017. Não pode incidir sobre a totalidade dos contratos, posto que incluem frete ou aluguel.

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

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

No mesmo sentido esta Turma já decidiu no Acórdão 3201003.150, de relatoria do Conselheiro de Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, que, embora trate de Pis e Cofins, maneja os mesmos conceitos no mesmo contexto do presente caso, isto é, a repartição dos contratos de afretamento e prestação de serviços técnicos, para exploração de petróleo.

Cito ainda, para ilustrar, o Acórdão 3301004.592, voto condutor da Conselheira Semíramis de Oliveira Duro.

Por fim, consigno que o conceito do termo “embarcação”, e a questão de que esse conceito abranja ou não as plataformas ou navios-sonda, é irrelevante para o presente caso, posto que, tanto o frete (caso se considere como embarcação) quanto o aluguel do equipamento (caso não se considere como embarcação) não são base de cálculo da CIDE.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para declarar a improcedência do lançamento de ofício.

Situação fático-probatória diversa encontramos nos paradigmas indicados (Acórdãos 3402-005.849 e 3402-005.853), em que foi reconhecida a **ocorrência de simulação na repartição dos contratos, pela comprovação da unicidade contratual e constatação da existência de pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras como contrapartida de serviços prestados, sujeitos à incidência dos tributos lançados.**

Transcrevo excerto do voto condutor do Acórdão n.º 3402-005.853, de forma a destacar a questão fático-probatória diversa apreciada nas referidas decisões (destaco que o Acórdão n.º 3402-005.849 possui conteúdo semelhante, mesmas partes, mesmo relator, mesmo colegiado e mesma sessão de julgamento):

#### **DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E DOS CONTRATOS VINCULADOS**

A autoridade fiscal demonstrou que as contratações relativas às prestações de serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços, bem como contratações de outros serviços técnicos ligados ao setor de petróleo, foram artificialmente bipartidas em dois contratos: um de afretamento e outro de serviços, tendo de um lado a contratante PETROBRAS e, de outro, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, as quais atuam em conjunto, de forma interdependente, com responsabilidade solidária.

Segundo a alegação fiscal, os serviços foram prestados no Brasil, mediante a utilização de plataforma ou de embarcação (unidade) fornecida pelo grupo próprio econômico que presta os ditos serviços. A maior parte (90%) do preço pago pela PETROBRAS é atribuída ao afretamento da unidade e destinada ao exterior, sem retenção do imposto de

renda na fonte, sem o recolhimento da CIDE e sem o PIS/COFINS Importação, enquanto parcela muito inferior (10%) é atribuída aos serviços, paga no Brasil, e tributada na fonte.

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

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

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

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

- contratos vinculados, em alguns casos expressamente em cláusulas, ou assinados na mesma data;
- fretadora cossegurada em seguro de responsabilidade civil com prestadora de serviços;
- fretadora solidariamente responsável com prestadora de serviços;
- rescisão do contrato de prestação de serviço é base para rescisão do contrato de afretamento;
- contrato de afretamento traz a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela prestadora de serviços, com cargos diretamente ligados à operação da unidade;
- contrato de afretamento dispõe que a responsabilidade, operação, movimentação e administração da unidade ficarão sob controle e comando exclusivo da Fretadora ou seus prepostos;
- no caso de despejo de petróleo, óleo e outros resíduos no mar, a responsabilidade conjunta recai sobre a Fretadora e sobre a Prestadora de Serviços;

- contrato de afretamento diz que a Contratada (Fretadora) deverá fornecer à PETROBRAS “Folha de Pagamento de seus empregados que estiverem envolvidos na prestação dos serviços contratados”.

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

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

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

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

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

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

[...]

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

[...]

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.

[...]

**Dessa forma, conclui-se pela higidez do lançamento efetuado e da decisão recorrida, pela comprovação da unicidade contratual, simulação praticada, e constatação da existência de pagamentos efetuados em favor das empresas**

**estrangeiras como contrapartida de serviços técnicos prestados, sujeitos à incidência das contribuições.**

[...]

#### **DA CONCLUSÃO**

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

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

Dessa forma, está demonstrada a dissimilitude fático-probatória que impede a configuração do dissídio jurisprudencial: enquanto no acórdão recorrido não foi reconhecida a artificialidade/falsidade dos contratos analisados e a simulação da operação, nas decisões indicadas como paradigmas foi expressamente reconhecida a simulação da operação, a partir da documentação apreciada nos autos, que foi elemento essencial para a decisão do colegiado. Assim, o elemento de acusação fiscal entendido como decisivo para os acórdãos paradigmas não resta comprovado no presente processo.

Diante do exposto, por ausência de similitude entre o acórdão recorrido e os paradigmas colacionados, o colegiado, por maioria de votos, não conheceu do Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes