



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.722012/2017-53
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.714 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 14 de março de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PETRÓLEO BRASILEIRO S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Exercício: 2013

REMESSA. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso. No mérito, por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso, vencidas a Conselheira Erika Costa Camargos Autran (relatora), e as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Valcir Gassen.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Tatiana Midori Migiyama, Vinicius Guimaraes, Valcir Gassen, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Liziane Angelotti Meira, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional, ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 e alterações posteriores, em face do **Acórdão nº 3201-005.540**, de 20/08/2019, cuja ementa se transcreve a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

Exercício: 2013

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

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

BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS TÉCNICOS. PROVA.

A base de cálculo da CIDE, incidente sobre remessas a pessoa jurídica no exterior para pagamentos de serviços técnicos (art. 2º, §2º da Lei 10.168/2000),

não é composta pelo custo do afretamento, de modo que o Fisco deve quantificar e comprovar o montante atribuível somente aos serviços técnicos.

Assim decidiu o colegiado:

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

Intimada a Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial, suscitando divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária referente: **Tributação pela CIDE Remessas - Contratos de Exploração de Petróleo e Gás.**

Nos termos do despacho de fls. 48532 e seguintes , foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

A Contribuinte apresentou contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, requerendo o não conhecimento e caso conhecido que o mesmo seja negado.

É o Relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte atende aos requisitos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015 (anteriormente Portaria MF n.º 256/2009), devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 48532, senão vejamos:

Exame da Divergência Jurisprudencial***1 – Tributação pela CIDE Remessas - Contratos de Exploração de Petróleo e Gás.***

Trata-se de contratos de exploração de petróleo e gás, firmados pela Petrobrás com empresas estrangeiras. Os contratos são divididos entre frete ou aluguel das embarcações ou plataformas, e serviços técnicos. O pagamento de frete ou aluguel a empresas do exterior não são tributados pela CIDE, enquanto os serviços técnicos são tributados.

A recorrente sustenta que os casos comparados apresentam as mesmas circunstâncias fáticas, isto é, em vista de tais contratos bipartidos, o Fisco aponta um valor muito alto atribuído ao frete/aluguel, e um valor baixo atribuído a serviços técnicos.

O acórdão recorrido dá provimento ao recurso da empresa, para considerar que os contratos em foco podem ser bipartidos, e que a tributação recai somente sobre serviços técnicos, sendo indevida a tributação da totalidade dos contratos, conforme a ementa já transcrita.

O paradigma 3402-005.849, por outro lado, decidiu que esse tipo de contratos deve ser tributado pela totalidade (fl. 48.476):

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

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

A recorrente argumenta ainda (fl. 48.482):

Portanto, enquanto o acórdão recorrido, analisando o mesmo contexto fático e probatório, afasta a artificialidade dos contratos, afirmando que, apesar de coligados, os contratos seriam autônomos, o acórdão paradigma Acórdão nº 3402-005.849 acata os argumentos da fiscalização, concluindo que a mesma

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.

Com efeito, as circunstâncias fáticas do paradigma são semelhantes ao presente caso quanto aos elementos fundamentais, tais como a simultaneidade dos contratos, a interdependências das partes contratadas, sendo que inclusive trata da mesma empresa autuada.

No entanto, debruçando-se sobre o mesmo arcabouço legislativo e circunstâncias fáticas semelhantes, as decisões comparadas chegam a resultados diferentes. Portanto, a divergência resta demonstrada.

Por sua vez, o paradigma 3403-002.702, cuja ementa transcrevo, também diverge do acórdão recorrido (fl. 48.499):

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

A bipartição dos serviços de produção e prospecção marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação (navios-sonda, plataformas semissubmersíveis, navios de apoio à estimulação de poços e unidades flutuantes de produção, armazenamento e transferência) 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 os pagamentos efetuados ao amparo dos contratos ditos de “afretamento” sujeitam-se à incidência da Contribuição.

Do mesmo modo que o paradigma anterior, este paradigma tem a mesma empresa autuada e circunstâncias fáticas semelhantes quanto aos elementos fundamentais das decisões comparadas.

Conclusão

*Diante do exposto, com fundamento no art. 67 do Anexo II do RICARF, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para a matéria “1 – Tributação pela CIDE Remessas - Contratos de Exploração de Petróleo e Gás”.*

Mérito

No mérito, a controvérsia posta no Recurso Especial da Fazenda Nacional é com relação a Tributação pela CIDE Remessas - Contratos de Exploração de Petróleo e Gás.

A matéria não é nova neste Conselho Administrativo, trata-se da possibilidade de bipartição de contratos de afretamento de plataformas, navios e sondas para a pesquisa/exploração de petróleo e gás e de prestação de serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços, bem como contratações de outros serviços técnicos ligados ao setor de petróleo. Segundo sustenta a fiscalização, os contratos – um primeiro celebrado com empresa afretadora domiciliada no exterior e o segundo, com empresa aqui sediada, mas àquela vinculada (ou, às vezes, não) – foram artificialmente bipartidos, com a finalidade de economizar tributos, incluindo a CIDE.

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

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

O procedimento fiscal teve por objeto verificar a possível incidência de IRRF, PIS-Importação, COFINS-importação e CIDE em razão de pagamentos a empresas estrangeiras

a título de afretamento de plataformas, navios e sondas para serviços de perfuração e correlatos na área de exploração de petróleo.

Este processo trata especificamente do lançamento de CIDE/Remessas devido em pagamentos feitos por serviços técnicos no exterior contratados pela Contribuinte.

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

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

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

O Acórdão Recorrido adotou como razões de decidir o voto proferido pelo Conselheiro Lázaro Antônio Souza e do Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, entendendo ser legítima a bipartição contratual adotada pela Contribuinte, vez que 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. Abaixo transcrevo a íntegra do voto, pelo qual adoto como razões de decidir, senão vejamos:

A mesma empresa já foi autuada com base nos mesmos fatos, conforme indicado no próprio Termo de Verificação Fiscal, em relação a períodos anteriores (há pequenas diferenças: alguns contratos a mais, mas para os quais as irregularidades apontadas são as mesmas). Com relação ao ano de 2011, o litígio chegou ao CARF e foi apreciado pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara, que, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário, em decisão que

resultou no Acórdão n.º 3401-005.806, de 29/01/2019. Os fundamentos expostos no voto proferido por seu il. Relator, o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, porque com eles concordamos, serão também aqui adotados como razão de decidir, motivo pelo qual passamos a reproduzi-los na íntegra:

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

28. Inicialmente, cabe analisar a legislação de regência.

29. O Repetro é o regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e gás natural (IN RFB n.º 1.415, de 2013, art. 1º). O regime foi instituído pelo Decreto n.º 3.161, de 02/09/1999 (revogado) que teve por base a Lei n.º 9.430, de 1996 (art. 79, § único) e atualmente é regulamentado pelo Decreto n.º 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), por força do previsto no artigo 93 do Decreto-lei n.º 37, de 1966.

Lei n.º 9.430/96

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

Parágrafo único. O Poder Executivo poderá excepcionar, em caráter temporário, a aplicação do disposto neste artigo em relação a determinados bens. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.18949, de 2001)

Decreto n.º 3.161, de 1999

Art. 1º Fica instituído, nos termos deste Decreto, o regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de

pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural REPETRO, conforme definidas na Lei 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.

30. 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 aplicase aos bens referidos no caput e no § 1º do art. 2º **importados** para utilização exclusiva nas atividades de pesquisa ou produção de petróleo e gás natural, **por pessoa jurídica que tenha firmado contrato de concessão** ou que possua autorização do órgão competente para exercer essas atividades no País, nos termos da Lei 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 subcontratada pela concessionária para executar as atividades de pesquisa ou produção de petróleo ou gás natural.

31. 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, mantevese 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, a pessoa jurídica contratada, pela concessionária ou autorizada, para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, bem assim às subcontratadas.

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

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

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

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

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

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

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

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

35. Como se observa, a Instrução Normativa RFB nº 844/2008, em sua redação original, não alterou a IN anterior na parte relativa aos beneficiários do regime. Também não havia qualquer referência a contrato de afretamento de embarcações, embora houvesse várias menções a contratos de aluguel de bens estrangeiros.

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

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

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

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

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

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

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

37. Com esse § 3º incluído no art. 5º da IN RFB nº 844/2008, pela IN RFB nº 941/2009, a própria RFB admitiu que a concessionária da exploração de petróleo pudesse celebrar, com uma mesma pessoa jurídica, dois contratos distintos, um para o afretamento e outro para a prestação de serviços.

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

39. Em 2010, o regramento foi novamente alterado, desta vez pela Instrução Normativa RFB n.º 1070, de 13/09/2010, e pela Instrução Normativa RFB n.º 1089, de 30/11/2010. Como resultado dessas alterações, a IN RFB n.º 844/2008 assumiu a redação que se encontrava vigente à época de ocorrência dos fatos geradores alcançados pelo lançamento fiscal ora combatido.

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

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

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

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

(Redação dada pelo (a) Instrução Normativa RFB n.º 1070, de 13 de setembro de 2010)

I - detentora de concessão ou autorização, nos termos da Lei n.º 9.478, de 6 de agosto de 1997, para exercer, no País, as atividades de que trata o art. 1.º; 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 n.º 1070, de 13 de setembro de 2010)

§ 2.º A pessoa jurídica contratada de que trata o inciso II do § 1.º, ou sua subcontratada, também poderá ser habilitada ao Repetro para promover a importação de bens objeto de contrato de afretamento, em que seja parte ou

não, firmado entre pessoa jurídica sediada no exterior e a detentora de concessão ou autorização, desde que a importação dos bens esteja prevista no contrato de prestação de serviço ou de afretamento por tempo.

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

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

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

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

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

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

É de se notar que, no contexto concreto destas contratações, em que pese a repartição formal em dois contratos, não há que se falar em afretamento

autônomo. Nos casos examinados, o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados. Entender o contrário seria admitir, por exemplo, que uma empresa contratada para a retirada de entulho de uma obra cobrasse um valor pela retirada e outro pelo uso do seu caminhão de entulho. (...)

As Contratadas são empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, que assumem direitos e obrigações recíprocos, com responsabilidade solidária, dividindo receitas e custos segundo a sua conveniência, ou segundo a conveniência da contratante (...).

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

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

(...)

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

(...)

*§ 8º Na hipótese prevista no § 9º do art. 17, as pessoas jurídicas de que trata o inciso II do § 1º poderão ser habilitadas ao Repetro **com base no contrato de prestação de serviços, desde que haja execução simultânea com os contratos de afretamento a casco nu**, de arrendamento*

operacional, de aluguel ou de empréstimo. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1089, de 30 de novembro de 2010)

(...)

Art. 17. A solicitação do regime será formulada mediante apresentação do Requerimento de Concessão do Regime (RCR), de acordo com o modelo constante do Anexo II à Instrução Normativa SRF no 285, de 2003.

(...)

§ 9º Na hipótese de disponibilização de bem pela concessionária ou autorizada à empresa contratada para a prestação de serviços, será aceito, para fins de concessão do regime de admissão temporária, contrato de afretamento a casco nu, de arrendamento operacional, de aluguel ou de empréstimo, firmado entre a concessionária ou autorizada e a empresa estrangeira, desde que: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1089, de 30 de novembro de 2010)

I - esteja vinculado à execução de contrato de prestação de serviços, relacionado às atividades a que se refere o art. 1º; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1089, de 30 de novembro de 2010)

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

46. Interpretando os dispositivos normativos que regem a matéria, a Secretaria da Receita Federal publicou, em sua página institucional na internet, o "Manual do Repetro / RepetroSped", com último acesso em 15/09/2018 no endereço eletrônico

<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/repetro>.

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

4.1 INTRODUÇÃO (...)

4.1.4 CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

O Contrato de Prestação de Serviços, no caso do Repetro, é o instrumento decorrente do acordo firmado entre o importador brasileiro (beneficiário do

regime/prestador do serviço) e o tomador de serviços (operadora contratante) e que estabelece os direitos e obrigações das partes no tocante à prestação de serviços no País.

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

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

4.2.5 CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS COM LOCAÇÃO DE BENS

O Contrato de Prestação de Serviços é o instrumento decorrente do acordo firmado entre o importador brasileiro (beneficiário do regime/prestador do

serviço) e o tomador de serviços (operadora contratante) e define os direitos e obrigações das partes no tocante à prestação de serviços no País .

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

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

DO REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE EXPORTAÇÃO E DE IMPORTAÇÃO DE BENS DESTINADOS ÀS ATIVIDADES DE PESQUISA E DE LAVRA DAS JAZIDAS DE PETRÓLEO E DE GÁS NATURAL
REPETRO Art. 458. O regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das

jazidas de petróleo e de gás natural REPETRO, previstas na Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, é o que permite, conforme o caso, a aplicação dos seguintes tratamentos aduaneiros:

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

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

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

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

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

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

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

I - reexportação, inclusive no caso de bem referido no inciso I do art. 3º; II- entrega à Fazenda Nacional, livre de quaisquer despesas, desde que a autoridade aduaneira concorde em recebê-lo; III- destruição, às expensas

do interessado; IV- transferência para outro regime aduaneiro especial; ou V-despacho para consumo.

(...)

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

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

(...)

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

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

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

59. No entanto, todo o modelo construído pelo legislador visa a promover a desoneração tributária através da separação das operações de afretamento e de

prestação de serviços, permitindo a dispensa total dos tributos incidentes sobre aquela, havendo a incidência apenas sobre esta. O Auditor-Fiscal, apesar da legislação ser bastante cristalina sobre o tema, afirma que o fornecimento da unidade não pode estar dissociado da prestação de serviços.

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

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

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

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

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

(...)

Voltando à questão da legalidade do arranjo contratual utilizado, da mesma forma que a Impugnante, entendo que a própria Receita Federal, mesmo antes de 2011, já considerava legítima a coexistência de contratos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea, pois nas suas Instruções

Normativas expressamente admite a celebração de contratos dessa natureza por parte de um único concessionário de exploração de petróleo e gás, inclusive quando as contrapartes são pessoas jurídicas vinculadas, conforme passo a demonstrar.

(...)

E se é autorizada a contratação segregada do afretamento e dos serviços com uma mesma pessoa jurídica, a princípio, sem que haja outros elementos que evidenciem eventual planejamento fiscal abusivo (tal como ressaltado no parágrafo 18 da Solução Cosit n.º 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 n.º 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 n.º 13.043, de 13 de novembro de 2014, ao alterar o art. 1.º da Lei n.º 9.481, de 1997, inovou apenas no sentido de estabelecer um limite objetivo para uma prática que já era admitida anteriormente, na hipótese de serem vinculadas as contrapartes dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, com execução simultânea e celebrados com uma mesma pessoa jurídica, normalmente a concessionária da exploração de petróleo:

(...)

Portanto, com a devida vênia, no meu modo de ver o melhor entendimento para o tema aqui analisado é o seguinte: o arranjo contratual utilizado pela Impugnante não encontrou amparo na legislação tributária apenas com a alteração

promovida pela Lei nº 13.043, de 2014. Na verdade, esse arranjo já era expressamente admitido pela própria Receita Federal pelo menos desde de alteração promovida pela IN RFB nº 941, de 2009.

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

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

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

A própria COSIT em já mais de uma ocasião manifestou-se pela possibilidade de as empresas de óleo e gás adotarem a referida estrutura 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 desconsideração dos contratos pactuados da forma como efetivada no lançamento.

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

(...)

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

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

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

Nesse diapasão, a Coordenação Geral de Tributação (COSIT) publicou a Solução de Consulta 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.

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

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

64. Em relação ao fato de que as empresas contratadas pela Petrobrás pertencem a um mesmo grupo econômico, tal situação deve ser levado em conta apenas para uma análise mais cuidadosa dessa operação, mas, por si só, isoladamente, não tem o condão de indicar uma simulação nessas contratações. Deve-se levar em conta que o § 2º do art. 5º da IN RFB 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.

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

66. Ademais, a Lei 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.

67. 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.

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

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

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

71. Pelas mesmas razões, nada vejo de irregular no fato dos contratos de afretamento declararem-se vinculados a contratos de prestação de serviços, e que ambos sejam assinados na mesma data, visto que a legislação determina exatamente isso: os contratos devem estar vinculados e ter sua execução

simultânea, conforme IN RFB nº 844/2008, art. 5º § 3º, c/c art. 17, § 9º, inciso I. Daí porque as prorrogações de prazo do afretamento, por meio de aditivos, são espelhadas por iguais prorrogações do contrato de serviços, por meio de aditivos assinados nas mesmas datas.

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

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

74. Me parece natural uma operação de exploração de petróleo em que o afretante deseje estipular o pagamento dos contratos com base na produção, ou seja, no desempenho da plataforma e da equipe contratada para operá-la. Logo, entendo que estipular o pagamento de ambos os contratos com base em Boletins de Medição seja, inclusive, a forma mais eficaz de garantir o retorno do contratante pelo valor desembolsado para a empreitada global.

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

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

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

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

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

78. No tocante às cláusulas dos contratos de afretamento dizerem que a responsabilidade, operação, movimentação e administração da unidade ficarão sob controle e comando exclusivo das Fretadoras ou seus prepostos, também não vejo qualquer irregularidade, pois tais operações não se confundem com a prestação dos serviços de perfuração, objeto do segundo contrato. Além disso, estão expressamente previstas na definição de afretamento por tempo, contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado, diferenciando-se do afretamento a casco nú, contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o

comandante e a tripulação, conforme art. 2º, incisos I e II, da Lei nº 9.432, de 1997:

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

I - afretamento a casco nu: contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação; I

I - afretamento por tempo: contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado;

III - afretamento por viagem: contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens;

79. Em relação aos contratos de afretamento trazerem a relação de pessoal especializado a ser fornecido pela Contratada (Fretadora), em que estão listados cargos supostamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Superintendente de Perfuração, Sondador, Assistente de Sondador, etc, também não identifiquei elementos para comprovar que os valores pagos a título de afretamento se referem, na verdade, a prestação de serviços, apesar de, aparentemente, haver uma irregularidade nesta cláusula.

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

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

para diminuir a incidência de tributos sobre o lucro e também sobre o faturamento.

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

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

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

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

menos apresentando qualquer informação adicional que pudesse indicar a existência de uma manipulação de receitas entre os contratos.

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

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

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

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

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

87. Ora, a afirmação de que a proporção dos pagamentos foi de 90% para o contrato de afretamento e 10% para o de serviços, bem como a tese de que o serviço prestado absorve o afretamento, constam, no Termo de Verificação Fiscal, no tópico "3. Da Legislação Pertinente à Alíquota Zero de IRRF no Afretamento de Embarcações Procedimentos Fiscais Anteriores Jurisprudência

Administrativa", e se referem a outras ações fiscais. No presente processo, entretanto, a Autoridade Tributária não lança mão da tese da atividade meio; e aborda a questão da proporção dos pagamentos de forma bastante superficial.

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

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

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

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

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

(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.97)

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

(...)

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

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

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

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

(...)

§ 6º A parcela do contrato de afretamento ou aluguel de embarcação marítima que exceder os limites estabelecidos nos §§ 2º, 9º e 11 deste artigo sujeitase à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15%

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

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

(Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

(...)

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

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

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

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

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

91. Os percentuais fixados nesta legislação foram obtidos a partir de médias internacionais na prática desta formatação contratual, como indicado na

Exposição de Motivos nº 00100/2017 MF, da MP nº 795/2017, posteriormente convertida na Lei nº 13.586, de 2017:

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP Importação e da COFINS-Importação.

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

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

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

94. Veja-se que em outros procedimentos fiscais o Fisco conseguiu demonstrar que a empresa que executava os serviços operava com prejuízos, enquanto a fretadora tinha alta lucratividade; porém, em seguida, a fretadora estrangeira

repassava valores para o prestador dos serviços, a título de "ressarcimentos de despesas", fato que denotava alta probabilidade de triangulação de contratos com objetivo de simulação. Naqueles casos, este CARF acordou pela manutenção da autuação.

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

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

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

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

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

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

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

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

103. Obviamente tal tese não deve prevalecer, pois já demonstrada a legalidade da arquitetura contratual adotada. Além do mais, usar todo o valor do afretamento como base de cálculo para o lançamento significa concluir que o incentivo do Repetro não poderia ser utilizado pelo recorrente, sem qualquer base jurídica. O incentivo existe, o recorrente a se habilitou a utilizá-lo conforme

as regras da Receita Federal, e se algum abuso de formas existiu, deveria ter sido devidamente quantificado, e não simplesmente adotar a solução mais fácil, qual seja, autuar todo o valor.

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

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

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

(...)

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

(...)

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

Como a análise fiscal era pertinente a fatos geradores do IRRF, atinente ao ano-calendário de 2008, é notório que a própria Administração Fazendária, por meio

de seu órgão julgador e colegiado, tenha admitido que tal norma apenas reconheceu uma situação de fato em benefício do contribuinte.

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

(...)

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

(...)

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

A título elucidativo, ressalto que a recente alteração dos supracitados incisos pela Lei n. 13.586/2017 colocou uma pá de cal sobre a discussão quanto à possibilidade de execução simultânea dos contratos de afretamento e prestação de serviços, o que veio a ser corroborado pela Instrução Normativa n. 1.778, de 19/12/2017, 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, atribua-se valor bastante expressivo ao contrato de afretamento (90% da soma dos dois contratos), cujos pagamentos foram destinados ao exterior, sem retenção de serviços, e pago à contratada nacional, com retenção de imposto. Valor menor (10% do total) foi atribuído à prestação de serviços, e pago à contratada nacional com retenção de imposto” (fl. 65verso).

A Solução de Consulta Cosit 225/2014, formulada quando da contratação da construção e afretamento de embarcações de última geração para utilização por pessoa jurídica domiciliada no exterior e seus parceiros na exploração de

petróleo em águas profundas e ultraprofundas, conclui que, "respeitados os aspectos acima citados nesta solução de consulta, o pagamento, crédito, emprego ou remessa da contraprestação do contrato de afretamento de navios sonda está enquadrado no inciso I do art. 1º da Lei n. 9.841/97, estando sujeito à alíquota zero do IRRF" (fls. 197/200).

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

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

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

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

Ano-calendário: 2009

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

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

BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS TÉCNICOS. PROVA.

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

Recurso Voluntário Provido

(rel. Conselheiro Marcelo Giovani Vieira, Acórdão nº 3201-004.482, de 28/11/2018)

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

(...)

*§ 12. A aplicação dos percentuais estabelecidos nos §§ 2º, 9º e 11 deste artigo não acarreta a alteração da **natureza** e das condições do contrato de afretamento ou aluguel para fins de incidência da Contribuição de Intervenção de Domínio Econômico (**Cide**) de que trata a Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000, e da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos*

Estrangeiros ou Serviços (PIS/Pasep-Importação) e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação), de que trata a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. (Incluído pela Lei nº 13.586, de 2017)

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

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

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

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

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

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

Por fim, é importante destacar que a presente consulta também não se presta para verificar se as remunerações pactuadas nos contratos de afretamento e operação dos navios sonda são compatíveis com as atividades e

responsabilidades assumidas por cada contratada, de forma a não configurar hipótese de manipulação de contratos.

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

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

*Ora, se não há limites fixos para distinguir a parcela dos contratos que seja atribuída a frete e a parcela atribuída a serviços técnicos, a incidência da CIDE recai somente sobre o que tiver efetiva **natureza** de serviços técnicos, conforme expressou a Lei 13.586/2017. Não pode incidir sobre a totalidade dos contratos, posto que incluem frete ou aluguel.*

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

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

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

É sabido que o fato de um único contrato consubstanciar operações de naturezas distintas não significa, necessariamente, que aos fatos geradores que dele exsurgem deva ser exigida uma única espécie tributária, uma vez que podem consubstanciar hipóteses de incidência de espécies diversas. É o que ocorre, por

exemplo, no conserto de um automóvel, numa operação que comporte a venda da nova peça e a prestação do serviço de sua substituição, fatos que, como se sabe, são tributados pelo ICMS estadual e pelo ISS municipal, respectivamente.

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

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

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário: 2009

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

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

BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS TÉCNICOS. PROVA.

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

Recurso Voluntário Provido

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

O Poder Judiciário, ao apreciar a matéria, decidiu pela legitimidade da bipartição dos contratos, haja vista o reconhecimento expresso da legislação tributária acerca da execução simultânea dos contratos de afretamento e prestação de serviço. Neste sentido, destaca-se abaixo trecho da sentença proferida pela 14ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal:

“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 d 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.

(...)

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”.
(Processo nº 040185-75.2015.4.01.3400 - 14ª VARA – BRASÍLIA; Sentença proferida em 23 de outubro de 2018)

Assim, a possibilidade de execução simultânea dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, vem sendo reconhecida, sem que isso se caracterize em bipartição artificial dos contratos com o intuito de se furar à tributação.

Em verdade, o que essencialmente deveria restar demonstrado seria a existência de elementos que evidenciassem eventual planejamento fiscal abusivo (a bipartição artificial dos contratos) para considerar inexistente o contrato de afretamento e considerar os valores envolvidos unicamente pertinente ao contrato de efetiva prestação de serviços de prospecção e exploração marítimas.

No presente caso, inexistiu na autuação fiscal tal comprovação. As cláusulas contratuais e demais documentos juntados ao processo, a meu ver, não levam à conclusão de que os contratos em questão não podem ser considerados isoladamente, mas são, isso sim, indícios de que poderia haver uma manipulação de valores entre os dois contratos.

Há diversos precedentes do CARF sobre o tema, citamos os seguintes:

Acórdão n.º 3401-005.807

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.

Acórdão nº 2401-005.149

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano/calendário: 2008

PLATAFORMAS. NATUREZA DE EMBARCAÇÕES

As plataformas (fixas ou flutuantes) devem ser consideradas como embarcações Natureza foi conferida aos navios sonda na Solução de Consulta COSIT nº 225/2014 e às plataformas semissubmersíveis na Solução de Consulta COSIT nº 12/2015.

COLIGAÇÃO DE CONTRATOS. BIPARTIÇÃO ARTIFICIAL. IRRF.ALÍQUOTA ZERO DAS REMESSAS A EMPRESAS ESTRANGEIRA A TÍTULO DE AFRETAMENTO

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

No caso em apreço 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. Insustentabilidade da motivação do lançamento.

Acórdão nº 2401 006.997

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Período de apuração: 01/12/2013 a 31/12/2013

EXECUÇÃO SIMULTÂNEA DE CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PESQUISA E AFRETAMENTO. REALIDADE MATERIAL. NEGÓCIO JURÍDICO ÚNICO. PRINCÍPIO NEGOCIAL.

A verificação da ocorrência do fato gerador dispensa o exame acerca da validade ou invalidade dos negócios jurídicos celebrados pela recorrente. As circunstâncias e as peculiaridades do caso concreto demonstram que os serviços absorveram o afretamento. Este se constituiu em mera atividade-meio.

Acórdão nº 3401005.806

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

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.

Acórdão 3302006.776**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

BIPARTIÇÃO. AFRETAMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. VINCULAÇÃO. SIMULTANEIDADE. PESSOAS JURÍDICAS LIGADAS.

Os aspectos de execução simultânea, vinculação entre pessoas jurídicas fretadora e prestadora de serviço e percentuais utilizados não configuram per si a artificialidade na bipartição entre contratos de afretamento e de prestação de serviços, de acordo com a publicação das Leis nº 13.043/2014 e 13.586/2017, que legitimaram a referida estrutura contratual, sendo necessária a análise das demais condições contratuais para se desconsiderar a autonomia do contrato de afretamento.

No caso, a existência de cláusula de responsabilidade solidária recíproca das obrigações relativas a ambos contratos, aliada à execução conjunta das obrigações contratuais, comprovadas por contratos internos de subcontratação de serviços, denotam a existência efetiva de um único contrato de prestação de serviços, executados pelas empresas do grupo.

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. DESCONSIDERAÇÃO DOS FATOS REGISTRADOS.

Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados na contabilidade, ônus do qual não se desincumbe, se não resta provada a inidoneidade dos documentos apresentados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

Ementa: Aplicam-se ao PIS/Pasep as mesmas ementas aplicadas à Cofins, por se tratar de lançamento fundado nos mesmos elementos de prova

Acórdão 3301005.358

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

Anocalendário: 2009, 2010

DESCONSIDERAÇÃO DA BIPARTIÇÃO CONTRATUAL. AUSÊNCIA DE PROVAS

Não deve ser aceita a descaracterização, para fins fiscais, da bipartição das operações em contratos de afretamento e de prestação de serviços, em razão da ausência de provas de que se tratava de estrutura artificial, engendrada com o fim exclusivo de obter ganho com redução da carga tributária.

Além dos julgados acima, há vários votos sobre o tema, cito os votos dos Conselheiros Maysa de Sá Pittondo Deligne (Acórdão 3402005.849) e Diego Diniz Ribeiro (Acórdão 3402-005.853) e da Ilustre Conselheria Vanessa Marini Cecconello (Acórdão 9303-008.340), que transcrevo abaixo:

Nesse contexto, a Lei nº. 10.168, de 29 de dezembro de 2000, instituiu a contribuição de intervenção no domínio econômico (CIDE) para financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, tendo este como objetivo principal "estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo". Dispõe o art. 2º da referida lei:

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.

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 1º-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização

ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia.

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas 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 pessoas 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.

§ 4º A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador.

§ 6º Não se aplica a Contribuição de que trata o caput quando o contratante for órgão ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e o contratado for instituição de ensino ou pesquisa situada no exterior, para o oferecimento de curso ou atividade de treinamento ou qualificação profissional a servidores civis ou militares do respectivo ente estatal, órgão ou entidade. (grifou-se)

Para regulamentar a Lei nº 10.168/2000 e a Lei nº 10.332/2001, foi editado o Decreto nº 4.195, de 11 de abril de 2001, que em seu art. 10 especifica as hipóteses de incidência da CIDE instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168/2000.

A Lei nº 10.168/2000, em seu art. 2º, §3º, com redação da Lei nº 10.332/2001, estabeleceu como base de cálculo da CIDE os valores pagos, creditados,

entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, a cada mês, como remuneração das obrigações contratadas.

Da análise do dispositivo, verifica-se ter a lei previsto a incidência da CIDE tão somente sobre o valor da remuneração estipulada em contrato pactuado com o fornecedor domiciliado no exterior, não compreendida nessa o montante relativo ao IRRF ou quaisquer outros acréscimos. Importa mencionar que remuneração é o valor estipulado no contrato como a contraprestação devida pelo Contribuinte (contratante) às prestadoras de serviços estrangeiras, obrigação contraída pelas contratadas no âmbito dos contratos internacionais.

O IRRF não faz parte da remuneração estabelecida entre as partes, constituindo-se em parcela de valor já transferida ao Poder Público quando da remessa da contraprestação ao exterior pela Contratante à Contratada, não sendo cabível a sua tributação pela CIDE.

Além disso, independentemente de qual das partes, se contratante ou contratado, assumo o ônus pelo IRRF, fazer incidir a CIDE sobre base de cálculo na qual esteja incluído o valor relativo ao imposto referido, e não somente sobre a remuneração conforme estabelecido pelo art. 2º, §3º da Lei nº 10.168/2000, é incorrer em flagrante violação ao princípio da estrita legalidade.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

É como voto

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheiro Valcir Gassen, Redator designado.

Com a devida vênia, abre-se divergência em relação ao entendimento exposto pela eminente relatora quanto ao mérito.

A matéria oposta, nesta fase recursal, restringe-se a Tributação pela CIDE Remessas – Contratos de Exploração de Petróleo e Gás e a alegada artificialidade do contrato de bipartição dos serviços contratados e respectivas receitas.

A Fazenda Nacional, alega, em síntese, que, no período dos fatos geradores, a contratação apartada da prestação de serviços de prospecção, perfuração, completação e *workover* e afretamento de navios-plataformas, especialmente quando se trata de empresas de um mesmo grupo econômico, de fato, constituiu um artificialismo visando à redução de tributos.

Alega ainda que, no presente caso, ocorreu a seguinte situação: uma única prestação de serviço é desmembrada em dois contratos, um firmado entre a Petrobrás e a sociedade estrangeira fretadora, totalizando 90% da remuneração, e o outro entre a Petrobrás e a prestadora de serviços no Brasil, com o restante (10%) dos recursos. O objetivo é enviar para o exterior a maior parte dos valores envolvidos, sob alcance de alíquota zero, que impede a retenção na fonte para receitas de afretamento de embarcações marítimas.

Esse é também o entendimento dos tribunais de justiça que têm reconhecido a ilicitude dessa forma de contratação praticada na seara dos serviços vinculados à exploração de petróleo. Como exemplo citou decisão judicial, de 15 de janeiro de 2015, na qual o Juiz Federal do Tribunal Regional Federal da 2ª Região indeferiu a liminar da Agravante Maré Alta do Brasil Navegações Ltda., prestadora de serviços do próprio Contribuinte.

Também, aquele mesmo Tribunal Regional Federal reconheceu a conexão entre os contratos de afretamento e de serviços como uma forma de planejamento tributário objetivando benefício fiscal. Foram lavradas a juízo pelo próprio Contribuinte, em Ação Ordinária Anulatória de Lançamento Fiscal nº 2012.51.01.0028870, julgada improcedente pelo Juízo de 1ª instância. A sentença afirmou que plataformas e FPSO (navios-plataformas) não podem ser considerados embarcações, não se beneficiando da alíquota zero prevista no artigo 1º da Lei nº 9.481/1997.

Segundo a Fiscalização, o Contribuinte repartiu uma única prestação de serviços em dois contratos distintos para reduzir a tributação, sendo que a atividade de sondagem, perfuração ou exploração de poços foi artificialmente bipartida em dois contratos, um de afretamento, com empresa estrangeira, e outro de prestação de serviços, com empresa brasileira pertencente ao mesmo grupo da fretadora. A maior parte do preço pago pelo Contribuinte é atribuída ao afretamento da unidade e destinada ao exterior, sem retenções de IRRF e sem recolhimento da CIDE e muito menos do PIS/COFINS-Importação. Apenas uma parcela muito inferior é atribuída aos serviços, paga no Brasil e tributada na fonte.

Em que pese à repartição formal dos contratos, de fato, não existiu afretamento autônomo. A única contratação foi de pesquisa e exploração de petróleo e gás, sendo o fornecimento da unidade parte integrante e instrumental dos serviços contratados.

As contratadas, a estrangeira e a brasileira, pertencem a um mesmo grupo econômico, detentor dos equipamentos e do *know how* da prestação de serviços. Assim, realizaram 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 e, portanto, sujeitos à tributação pela CIDE.

A Fiscalização fez uma análise de cada contrato de afretamento e de prestação de serviços, demonstrando que, embora tenha havido uma segregação formal, de fato, o que existia era uma única atividade de exploração e pesquisa de petróleo e gás, prestada pelo mesmo grupo econômico (empresa brasileira e estrangeira). A segregação em dois contratos teve objetivo apenas e tão somente reduzir a tributação, visando à aplicação da alíquota zero para as contribuições, CIDE e PIS/COFINS-Importação.

Consta expressamente do Termo de Verificação Fiscal, tópico 5, “Das infrações”,

É de se notar que, no contexto concreto destas contratações, em que pese a repartição formal em dois contratos, não há que se falar em afretamento autônomo. Nos casos examinados, o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados. Entender o contrário seria admitir, por exemplo, que uma empresa contratada para a retirada de entulho de uma obra cobrasse um valor pela retirada e outro pelo uso do seu caminhão de entulho. Pois não se pode perder de vista que, nos casos descritos a seguir, a unidade de perfuração/sondagem/exploração e outros serviços técnicos “pertence” à própria empresa contratada para prestar os serviços de perfuração/sondagem/exploração, ou à sua controladora estrangeira – seja a título de propriedade, seja por detenção do direito de exploração comercial da unidade (fl. 134 do TVF)”.

Quanto à legislação do REPETRO, a Fazenda Nacional sustenta que a Lei nº 13.043/2014, que deu nova redação ao art. 1º da Lei 9.481/1997, não pode ser aplicada ao este caso, tendo em vista que estaria retroagindo seus efeitos, sem amparo legal,

Evidencia-se, assim, que a Lei 13.043/2014 não possui nenhum conteúdo interpretativo, mas sim, modificativo, inovando no plano normativo e conferindo novo arquétipo jurídico, o que não traz juridicidade aos atos jurídicos anteriores formalizados sem esse supedâneo legal.

Outrossim, a lei em testilha não se aplicaria ao caso, porquanto apenas trata de isenção de IRRF, não podendo ser estendida a outros tributos, como COFINS/PIS e CIDE. Ademais tratar-se-ia de renúncia de receita, tanto que a Medida Provisória foi acompanhada de demonstrativo de perdas arrecadatórias. Esse demonstrativo é essencial a toda norma que renuncia receitas tributárias, nos termos do art. 113 do ADCT, que já fazia parte do ordenamento jurídico antes mesmo da EC 95/2016. Portanto, esta norma nunca poderia ter efeito retroativo, como interpretativa, porque não foi calculado dentro dos limites da renúncia orçamentária.

Sustenta ainda a Fazenda Nacional que:

O entendimento exarado no v. acórdão recorrido pretende que a fiscalização fique restrita a uma análise meramente formal dos contratos realizados, sem perscrutar a operação econômica subjacente, que é a

essência do negócio jurídico. Sob o argumento de que teria liberdade para contratar, a operação ficaria ‘blindada’ de qualquer análise do Fisco.

As premissas do raciocínio da v. decisão recorrida, apesar de encontrarem eco em respeitáveis posições doutrinárias, representam, data maxima venia, um entendimento que não é mais compatível com a forma de análise e interpretação da lei estabelecida a partir do advento da Constituição Federal de 1988.

Desta forma, em face da legislação vigente, entende-se procedente o alegado pela Fazenda Nacional.

Como se trata de matéria recorrente nesta Turma, cita-se trecho do voto proferido pelo il. Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, que muito bem tratou do tema, em relação ao PIS e COFINS, no processo nº 16682.723012/2015-17, mesmo Contribuinte, Acórdão nº 9303-010.058, de 12 de junho de 2019, como razões para decidir de acordo com o artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/1999:

FATOS

No curso do procedimento fiscal (TVF fls. 36.002/36.135) foi constatado que diversos contratos firmados pela Petrobrás para obtenção de unidades de pesquisa e exploração de petróleo/gás, inserem-se numa estrutura complexa de contratos interligados envolvendo empresas nacionais e estrangeiras, assumindo diferentes formas, de um caso para outro, seja em função do interesse das empresas envolvidas, seja em função de exigências da legislação.

Afirma que, no curso de fiscalizações anteriores, constatou-se que durante a execução dos contratos, a receita atribuída à “prestação de serviços” não era suficiente sequer para fazer frente aos custos dos serviços prestados, razão pela qual parte do valor pago à controladora estrangeira retornava, na forma de aportes em favor da controlada nacional.

Igualmente, averba a fiscalização que as contratações de serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços, bem como de outros serviços técnicos ligados ao setor do petróleo, *"foram 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, 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 econômico. A maior parte do preço pago pela Petrobrás é atribuída ao afretamento da unidade e destinada ao exterior, sem retenção do imposto de renda na fonte e sem o recolhimento PIS/Cofins Importação, enquanto parcela muito inferior é atribuída aos serviços, paga no Brasil, e tributada na fonte.

Conclui a fiscalização que, embora exista a repartição formal em dois contratos, *"não há que se falar em afretamento autônomo"*, pois o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados; a unidade de perfuração/sondagem/exploração e outros serviços técnicos ‘pertence’ à própria empresa contratada ou à sua controladora estrangeira – seja a título de propriedade, seja por detenção do direito de exploração comercial da unidade.

Consigna o Fisco que as contratadas são empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, que assumem direitos e obrigações recíprocos, com responsabilidade solidária, dividindo receitas e custos segundo a sua conveniência, ou segundo a conveniência da contratante, não importa, pois o que de fato importa é que a contratante PETROBRÁS 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"*. Além de ligadas, a empresa estrangeira e a empresa nacional atuam sempre de forma conjunta, interdependente e com responsabilidade solidária.

E mais, que as contratações analisadas obedecem a verdadeiro modelo de contratação adotado pela PETROBRÁS, minuciosamente delineado nos Convites, em seus procedimentos licitatórios, ou mesmo em negociação direta, sem licitação. Foram analisados os contratos (fls. 36.011/36.072) de modo a comprovar que o "contrato de afretamento" vincula-se ao de prestação de serviço, restando demonstrado a vinculação entre as empresas prestadoras de serviço e as fretadoras. Conclui que *"não se pode atribuir os pagamentos a simples afretamento, visto que o fornecimento da unidade é parte integrante e indissociável dos serviços contratados"*.

Assim, após discorrer sobre o conceito de 'rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior' e sobre os serviços de natureza técnica, bem como a legislação aplicável à matéria e suas alterações, a autoridade tributária esclarece que os tributos lançados de ofício foram calculados sobre os pagamentos, com as características descritas na inferência fiscal, ou seja, que o suposto afretamento é parte integrante e indissociável dos serviços contratados pela Petrobrás, razão pela qual sujeitam-se à incidência do PIS/Pasep – Importação e Cofins Importação, objeto do lançamento em voga.

DECIDO

Preambularmente, cabe gizar que não se discute aqui da possibilidade de contratação segmentada, mas, sim, que, para tal, a essas devem subjazer de fato 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 relação ao mesmo contribuinte, porém em exação de tributo distinto, no aresto 9303008.340, cujo contexto fático e motivação do lançamento são análogos ao caso em testilha.

1 – LEGISLAÇÃO DO REPETRO

A decisão recorrida afirmou que *"o modelo construído pelo legislador visa a promover a desoneração tributária através da separação das operações de afretamento e de prestação de serviços, permitindo a dispensa total dos tributos incidentes sobre aquela, havendo a incidência apenas sobre esta"*, e que *"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"*, acrescentando que *"os limites percentuais lá estabelecidos, inclusive, só são aplicáveis justamente quando existir tal vinculação."*

Essa conclusão é de ser afastada, com fundamento nas razões do voto vencedor no referido acórdão testa Turma, cujo voto vencedor foi da lavra do i.

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, ao qual peço vênia para reproduzir sua motivação no ponto.

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 nº 9.481, de 1997, introduzido pela Lei nº 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/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)

A Lei nº 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 Contribuição para o PIS/PASEP importação e da COFINS importação".

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 nº 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 nº 13.586, de 2017; e (c) a edição da Lei nº 13.043, de 2014, e da Lei nº 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 nº 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.*

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

2 - CONTRATOS

Os contratos celebrados seguem natureza semelhante, até porque em atendimento aos convites/licitações feitos pela recorrida, os quais, 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 fatos pontuados pela fiscalização ("modelo de contratação da Petrobrás") em sua análise dos contratos foram as seguintes:

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 prestador);

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 prevêem obrigações inerentes aos contratos da prestação de serviço (e.g., a elaboração de relatórios diários de controle da prestação dos serviços segundo instruções contidas no contrato de prestação de serviços; **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 prevêem 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 ínclito Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, em seu voto no aresto 9303008.340, ao qual me referi alhures, discorre longamente sobre os conceitos embarcações e estruturas flutuantes, ao qual me remeto. E conclui que a par dessas acepções técnicas, há definições de ordem legal no art. 2º da Lei 9.537/1997, cuja redação dos incisos V e XIV, merecem transcrição. Veja-se:

...

V Embarcação qualquer construção, inclusive as plataformas flutuantes e, quando rebocadas, as fixas, sujeita à inscrição na autoridade marítima e suscetível de se locomover na água, por meios próprios ou não, transportando pessoas ou cargas;

...

XIV Plataforma instalação ou estrutura fixa ou flutuante, destinada às atividades direta ou indiretamente relacionadas com a pesquisa, exploração e exploração dos recursos oriundos do leito das águas interiores e seu subsolo ou do mar, inclusive da plataforma continental e seu subsolo;

Daí, concluo, com arrimo no referido voto, que as definições legais deixam evidente que os conceitos de embarcação e de plataforma não se confundem, e são mutuamente excludentes, já que, topologicamente, constam de incisos diferentes de um mesmo artigo. As embarcações, conforme definidas no inciso V, devem necessariamente conter três características fundamentais: serem uma construção; estarem sujeitas à inscrição na autoridade marítima; serem suscetíveis de se locomover na água, transportando pessoas ou cargas. Considerada a essência do conceito, a definição do inciso V não criou algo que não estivesse contido na definição dos dicionários que consolidam o entendimento lingüístico do termo: ou seja, devem ter a propriedade de flutuar e devem ter a finalidade de transportar cargas e/ou pessoas. Isso fica ainda mais patente quando se lê o inciso XIV da referida norma legal, que define as plataformas. Apesar de se admitir nelas a propriedade de flutuar, a finalidade a que se destinam não se relaciona com transporte ou navegação, mas apenas com pesquisa, exploração e exploração de recursos marítimos, fluviais e do subsolo.

Embarcações são destinadas ao transporte de pessoas e/ou carga sobre ou sob a água. As plataformas são instalações ou estruturas marítimas para as atividades relacionadas com a pesquisa, exploração e exploração de recursos petrolíferos. Eventualmente, até se locomovem na água, mas jamais se destinarão ao transporte de pessoas ou coisas.

O Fisco não defende ser formalmente inválido ou inexistente um ou outro contrato, apenas informa que deve ser observada a realidade da operação, perante o Fisco. 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 já se ressaltou, 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 distinta). Há diversas outras cláusulas que demonstram a imbricação 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?

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 indissociável 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.

Note-se que os ditos contratos de afretamento, 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, que é a perfuração ou produção do poço de petróleo. Evidente que se tratam 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.

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

trabalho de contratar o aluguel de uma sonda de perfuração de terra SPT e, simultaneamente, contratar a prestação do serviço, pois é ilógico, desnecessário, antieconômico. E, se ainda assim, por qualquer razão que se nos escape, a Petrobrás insistisse nesse modelo de contratação, a hipotética locatária dos equipamentos jamais admitiria que eles fossem operados por terceiros.

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

O que ocorreu foi 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.

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.

O que se constata, mesmo em perfunctória análise, é que o negócio jurídico subjacente aos contratos efetivamente não era o afretamento, mas sim a prestação de serviço de prospecção e perfuração de petróleo, desta forma evidenciando, sem embargo, que os contratos não eram interligados, mas unos. Nesse sentido há vários julgados, além do mencionado, dentre os quais destaco os arestos 3201003.022, 3302004.822, 3302003.095 e 2202063.

Inclusive, cito, *obter dictum*, o voto vencedor do acórdão 3402005.849, de 27/11/2018, relatado pelo Conselheiro Rodrigo Mineiro, que entendeu que essa mesma empresa, com esse artificialismo contratual, praticou uma clara simulação, ligado à causa do negócio jurídico. Veja-se:

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.

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

Por derradeiro, sem qualquer fundamento jurídico o pedido da empresa, em sede de contrarrazões, para que, em caso de sucumbir no julgamento por voto de qualidade, seja excluída a multa de ofício com arrimo no art. 112 do CTN. Ora, o que temos em julgamentos colegiados é um resultado uno que se traduz no acórdão o julgamento. Caso seja por unanimidade, por maioria relativa ou por voto de qualidade, o resultado do julgamento é que produz seus efeitos jurídicos, consubstanciando, regimentalmente, no que restou decidido. Se por ventura o resultado seja desfavorável à empresa por voto de qualidade, o que produz eficácia jurídica é a decisão final apregoada, qual seja provendo ou desprovendo o recurso da(s) parte(s). Assim, não há que falar-se em dúvida a que se refere o julgamento. Aliás, o resultado do julgamento é justamente para espanca-las com a entrega daquele.

Demais disso, esse argumento foi trazido em sede de contrarrazões, portanto não tendo sido submetido ao exame de admissibilidade. Em tais casos, deveria a empresa ter interposto recurso especial para vincular este Colegiado ao seu necessário julgamento, caso conhecida a postulação, atendidos os pressupostos recursais. O objeto das contrarrazões é contrapor o recurso especial da outra parte, e não inovar matérias de mérito.

Assim, afasta-se, por falta de previsão legal e/ou regimental, essa postulação.

Com efeito, de todo o exposto, concordo com as conclusões apontadas pelo preclaro Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal no acórdão 9303008.340 (em votação que participei e o acompanhei quando este abriu a dissidência em relação ao voto da relatora original), quanto à precariedade do modelo de contratação da Petrobrás. Ei-las:

- 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.

Dessarte, a mim resta evidente que o recurso fazendário deve ser provido.

Do exposto, vota-se por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen