



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.722898/2016-54
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-014.561 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 20 de fevereiro de 2024
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRAS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

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

CONTRATO DENOMINADO DE AFRETAMENTO DE PLATAFORMA. REAL NATUREZA JURÍDICA. SERVIÇOS TÉCNICOS DE PROSPECÇÃO, PERFURAÇÃO, SONDAGEM, EXPLORAÇÃO E PRODUÇÃO DE PETRÓLEO. REMESSA AO EXTERIOR COMO REMUNERAÇÃO PELOS SERVIÇOS TÉCNICOS PRESTADOS. INCIDÊNCIA.

Para fins tributários, prevalece a essência do negócio contratado e não a forma do contrato, impropriamente denominado de afretamento. Comprovado que foi contratada, na essência, a prospecção/perfuração/sondagem/exploração/produção de petróleo, sendo a plataforma parte integrante e indissociável do contrato de prestação de serviços, necessária para a execução do serviço técnico contratado, incide a contribuição sobre os valores mensais integrais remetidos à empresa estrangeira prestadora.

PERCENTUAIS PARA REDUÇÃO A ZERO DO IRRF PREVISTOS NAS LEIS Nºs 13.043/2014 E 13.586/2017. INAPLICABILIDADE PARA FINS DE INCIDÊNCIA DA CIDE-REMESSAS.

Conforme expressamente consignado no § 12 da Lei nº 9.481/97, incluído pela Lei nº 13.586/2017, a aplicação dos percentuais estabelecidos nos §§ 2º e 9º (introduzidos pelas Leis nºs 13.043/2014 e 13.586/2017) não acarreta a alteração da natureza e das condições do contrato de afretamento ou aluguel para fins de incidência da CIDE-Remessas.

CONTRATO ÚNICO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. ARBITRAMENTO. DESCABIMENTO.

Afastada a bipartição artificial dos contratos, em afretamento de plataforma e prestação de serviços técnicos, não há que se falar em arbitramento do valor tributável, pois devida a contribuição sobre a totalidade dos valores remetidos ao exterior.

LEGISLAÇÃO DO REPETRO. REGIME ESPECIAL ADUANEIRO. TRIBUTOS DISTINTOS, COM FATOS GERADORES DIVERSOS.

A verificação pela Receita Federal do cumprimento dos requisitos formais para habilitação ao REPETRO e fruição da suspensão dos tributos aduaneiros e, depois, a desconsideração deste mesmo formato para exigência da CIDE-Remessas não configura mudança de critério jurídico, contrariando o art. 146 do CTN. Os tributos sujeitos à suspensão em razão do regime aduaneiro especial são distintos, com fatos geradores diversos da CIDE-Remessas.

CIDE-REMESSAS E CONTRIBUIÇÃO AO FNDCT, VIA *ROYALTIES*. *BIS IN IDEM*. INOCORRÊNCIA.

A CIDE-Remessas, instituída pela Lei nº 10.168/2000, tem natureza jurídica de tributo, enquanto a contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT, se dá, conforme Decreto nº 2.851/98, mediante destinação de parcela dos *royalties* devidos pelos concessionários de exploração de petróleo, que constituem compensação financeira, conforme art. 11 do Decreto nº 2.705/98 (que regulamenta a Lei nº 9.478/97), instituída com fundamento no art. 20, § 1º, da Constituição Federal, não havendo, portanto, *bis in idem*.

BASE DE CÁLCULO. IRRF. INCLUSÃO.

O Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assumam o ônus financeiro do imposto retido (Súmula CARF nº 158).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, ...

Acordaram os membros do colegiado, na sessão de 17/10/2023, em conhecer, de ambos os recursos, por unanimidade de votos, e por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, por unanimidade de votos. Em continuidade à votação iniciada em outubro de 2023, negou-se provimento ao recurso interposto pelo contribuinte, por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Tatiana Josefovicz Belisário e Alexandre Freitas Costa. O Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto indicou a intenção de apresentar declaração de voto. Não participou do julgamento a Conselheira Cynthia Elena de Campos uma vez que a Conselheira Semiramis de Oliveira Duro já havia votado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente e Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenburg Filho, Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos (suplente convocada), Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 9303-014.561 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 16682.722898/2016-54

Relatório

Trata-se de Recursos Especiais de Divergência, interpostos pelo Procuradoria da Fazenda Nacional (fls. 49.288 a 49.299) e pelo contribuinte (fls. 49.458 a 49.546), contra o Acórdão nº 3402-005.849, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, sob a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

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

BASE DE CÁLCULO DA CIDE. ERRO. ADIÇÃO EM DUPLICIDADE DO VALOR DEVIDO DE IRRF. RETIFICAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O lançamento deve ser reajustado quando se verifica que houve adição em duplicidade do valor devido do IRRF na determinação da base de cálculo da 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.

BASE DE CÁLCULO. REAJUSTAMENTO. ILEGALIDADE.

A base de cálculo da CIDE é o valor da remuneração do fornecedor domiciliado no exterior estipulada em contrato, sendo ilegais tanto a adição quanto a exclusão do IRRF da sua base de cálculo. (Acórdão 3403-002.702)

(...)

Acordam os membros do Colegiado Por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir o valor do IRRF da base de cálculo da CIDE.

No seu Recurso Especial, ao qual foi dado seguimento (fls. 49.302 a 49.306), a PGFN defende que o Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF compõe a base de cálculo da CIDE-Remessas ao exterior.

O contribuinte apresentou Contrarrazões (fls. 49.394 a 49.346), contestando, em caráter preliminar, o conhecimento do Recurso, por ausência de similitude fática com os paradigmas e, também, ausência de demonstração analítica da divergência, com indicação dos pontos nos paradigmas que divirjam do Acórdão recorrido.

Ao Recurso Especial do contribuinte, em Exame de Admissibilidade (fls. 49.737 a 49.755) e Despacho em Agravo (fls. 49.842 a 49.846), foi dado seguimento parcial, para discussão das seguintes matérias:

- 1) Contrato de afretamento cumulado com prestação de serviços. Regularidade. Inexistência de bipartição artificial;
- 2) Simulação;
- 3) Inteligência do art. 106 da Lei nº 13.043/2014 e a necessidade de arbitramento da base de cálculo;
- 4) Legislação do REPETRO;

5) *Bis in idem* (duplicidade da cobrança, em razão da contribuição ao FNDCT, via parcela dos *royalties*).

A PGFN apresentou Contrarrazões (fls. 49.848 a 49.883).

É o Relatório.

Voto

Conselheira Liziane Angelotti Meira, Relatora.

1) Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Quanto ao **conhecimento**, a divergência trazida à apreciação é a inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE incidente 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 do art. 2º da Lei nº 10.168/2000.

Ou seja, em todos os casos contemplados nos referidos dispositivos legais, como *royalties* (Acórdão paradigma nº 3301-001.764), licença de uso de programas de computador (Acórdão paradigma nº 3201-001.518 – precedente da Súmula 158, que pacificou a matéria) ou serviços técnicos, como é o caso da PETROBRAS, não havendo que se falar, portanto, em ausência de similitude fática.

Quanto à ofensa ao art. 67, § 8º, do RICARF, no comparativo de trechos do Acórdão recorrido como os paradigmas, a PGFN efetivamente transcreve somente as partes que versam sobre o Recurso de Ofício (adição em duplicidade do valor devido do IRRF na determinação da base de cálculo da CIDE), mas, da simples transcrição das ementas (§ 9º, do mesmo art. 67), a divergência é patente, conforme se vê nesta, do Acórdão paradigma nº 3301-001.764:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

BASE DE CÁLCULO. IRRF. EXCLUSÃO.

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

Assim, preenchidos os demais requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

No **mérito**, o assunto está pacificado:

Súmula CARE nº 158: O Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF incidente sobre valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pelas obrigações contraídas, compõe a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, ainda que a fonte pagadora assumo o ônus financeiro do imposto retido.

Assim, voto por **dar provimento** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

1) Recurso Especial do Contribuinte.

Quanto ao **conhecimento**, para as quatro primeiras matérias, o Acórdão paradigma apresentado (n.º 3401-005.806, de 29/01/2019, da mesma PETROBRAS) foi reformado por esta Turma no recente Acórdão n.º 9303-013.713, de 14/03/2023, de relatoria do ilustre Conselheiro Valcir Gassen e isso não obsta o conhecimento, conforme art. 67, § 15, do RICARF.

Naquele paradigma o Auto de Infração da CIDE-Remessas, lavrado pela mesma DEMAC/Rio de Janeiro é em tudo similar a este, só que atingindo os fatos geradores de 2011.

No que concerne à primeira divergência, “bipartição artificial entre os contratos coligados de afretamento e de prestação de serviços”, no paradigma concluiu-se 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, cabendo ao Fisco comprovar eventual planejamento abusivo.

A simulação está inserida em toda esta análise, entendendo a Turma que julgou o paradigma que “para demonstrar que houve uma simulação, um conluio entre os contratantes, ou um planejamento tributário abusivo, de forma a tornar ‘artificial’ a bipartição contratual, teria o Auditor-Fiscal que demonstrar que parte do valor global da empreitada, que deveria corresponder a pagamento pela prestação de serviços, foi pago através do contrato de afretamento, com o objetivo de evitar fraudulentamente a incidência de tributos”, e isto não teria sido comprovado.

A questão é probante, mas há uma identidade flagrante entre os contratos analisados no paradigma e no Acórdão recorrido.

A terceira divergência trazida à apreciação foi a “necessidade de arbitramento da base de cálculo”. Neste ponto, o paradigma foi no sentido de que, sendo fato incontroverso que houve afretamento de embarcação para exploração de petróleo, a base de cálculo para o lançamento de ofício deveria exclusivamente a parcela dos pagamentos que se refere à prestação de serviços, mas que foi indevidamente incluída nos pagamentos realizados por conta do contrato de afretamento.

Quanto à legislação do REPETRO, no paradigma se entende que a bipartição contratual “não só pode ... como deve ser utilizada”.

Já, no que se refere à última matéria (*bis in idem*, em razão da incidência também da “contribuição ao FNDCT”, via parcela dos *royalties* devidos pela exploração do petróleo), os Acórdãos paradigmas n.ºs 301.34.753 e 303.35.834 versam sobre a incidência da CIDE sobre a remessa de *royalties* em duplicidade com a da CONDECINE, mas aí também estaria caracterizada a divergência, pois se trata da mesma CIDE-Remessas, da Lei n.º 10.168/2000, e de outra contribuição que, da mesma forma que a contribuição para o FNDCT, não tem natureza tributária, sendo que a argumentação combatida do Voto Vencedor do Acórdão recorrido foi justamente esta distinção, deixando claro o contribuinte, no seu Recurso Especial, que não está a discutir a constitucionalidade das leis (discussão, esta, afastada pela Súmula CARF n.º 2).

À vista do exposto e preenchidos os demais requisitos e respeitadas as formalidades regimentais, **conheço** do Recurso Especial do contribuinte, na parte admitida.

No **mérito**, trata-se de um Auto de Infração da CIDE-Remessas ao Exterior, decorrente de um procedimento de fiscalização para apurar a possível incidência da contribuição sobre pagamentos em favor de empresas estrangeiras, a título de afretamento de plataformas, navios e sondas para pesquisa/exploração de petróleo e gás.

Conforme Termo de Verificação Fiscal (fls. 48.693 e 48.694), depois de analisar mais de 200 contratos, a Fiscalização concluiu que:

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

Os serviços são prestados no Brasil, mediante a utilização de plataforma ou de embarcação (unidade) fornecida pelo próprio grupo econômico que presta os ditos serviços. A maior parte do preço pago pela PETROBRAS é atribuída ao afretamento da unidade e destinada ao exterior, sem retenção do imposto de renda na fonte, sem o recolhimento da CIDE e sem o PIS/Cofins-Importação, enquanto parcela muito inferior é atribuída aos serviços, paga no Brasil, e tributada na fonte.

É de se notar que, no contexto concreto destas contratações, em que pese a repartição formal em dois contratos, não há que se falar em afretamento autônomo. Nos casos examinados, o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados (...) Pois não se pode perder de vista que, nos casos descritos (...) a unidade de perfuração/sondagem/exploração e outros serviços técnicos “pertence” à própria empresa contratada para prestar os serviços de perfuração/sondagem/exploração, ou à sua controladora estrangeira – seja a título de propriedade, seja por detenção do direito de exploração comercial da unidade.

As Contratadas são empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, que assumem direitos e obrigações recíprocos, com responsabilidade solidária, dividindo receitas e custos segundo a sua conveniência, ou segundo a conveniência da contratante, não importa, pois o que de fato importa é que a contratante PETROBRAS está perfeitamente ciente da vinculação entre as contratadas e de sua atuação conjunta no desempenho dos contratos, pois a intenção da primeira e das segundas é a mesma: firmar contrato de prestação de serviços com o menor impacto tributário.

Com efeito, as contratações descritas adiante obedecem a verdadeiro modelo de contratação adotado pela PETROBRAS, minuciosamente delineado nos Convites, em seus procedimentos licitatórios, ou mesmo em negociação direta, sem licitação. Esta conclusão se impõe pela evidente semelhança entre as situações descritas a seguir e as constatadas em procedimentos fiscais anteriores (...)

Em resumo, concluiu a Fiscalização que a bipartição dos contratos (alocando 90% dos pagamentos ao afretamento e somente 10 % à prestação de serviços) é artificial, pois o fornecimento da unidade é “parte integrante e indissociável dos serviços contratados”, bipartição esta levada a efeito com o propósito de evitar a incidência da CIDE-Remessas, de PIS/Cofins-Importação e do IRRF.

O embasamento legal para o lançamento da CIDE foi a Lei nº 10.168/2000, (com a redação dada pela Lei nº 10.332/2001), dessa forma, os serviços prestados enquadrados como “serviços técnicos”:

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

(...)

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

Alega o contribuinte, em seu Recurso Especial: (i) inexistência de bipartição artificial, (ii) não configuração de simulação, (iii) validação do *split* contratual pela Lei nº 13.043/2014 e (iv) modelagem contratual escorada na legislação do REPETRO.

Esta questão tem sido objeto de numerosos processos e em vários deles foram interpostos Recursos Especiais, de ambas as partes.

Esta Turma julgou, na última Sessão, de março/2023, um Recurso Especial da PGFN contra o Acórdão nº 3401-005.806 (o paradigma, aqui apresentado), da mesma PETROBRAS, sendo que foi dado provimento ao Recurso da Fazenda Nacional, por maioria, no Acórdão nº 9303-013.713, de relatoria do ilustre Conselheiro Valcir Gassen:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

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

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. (grifou-se)

Contra aquela decisão, o contribuinte opôs Embargos de Declaração, que não foram admitidos, monocraticamente, pelo Presidente do CARF.

Como já mencionado na análise do conhecimento, naquele Processo o Auto de Infração da CIDE-Remessas, lavrado pela mesma DEMAC/Rio de Janeiro, é em tudo similar a este, só que atingindo os fatos geradores de 2011.

No seu Voto, o Relator citou, como razões decidir, o Voto do ilustre Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire no Acórdão nº 9303-010.058, de 21/01/2020, também da PETROBRAS:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2011

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

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

Naquele Acórdão de 2020, é citado outro da PETROBRAS, que teve como redator do Voto Vencedor o ilustre Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal (Acórdão n.º 9303-008.340, de 20/03/2019), que, nas razões de decidir, evidenciou as alterações sofridas pela Lei n.º 9.481/97, considerando que estas alterações, na maior parte das defesas contra autuações da espécie, são um argumento em defesa da regularidade da bipartição dos contratos, todavia, tendo em conta as últimas alterações, a conclusão é que servem para dar embasamento às exigências fiscais.

A Lei n.º 9.481/97 dispõe sobre a incidência do Imposto de Renda na Fonte sobre rendimentos de beneficiários residentes ou domiciliados no exterior e, no que interessa à lide em pauta, no Inciso I do art. 1º, desde a sua redação original, prevê a redução a zero da alíquota do imposto nas “receitas de fretes, afretamentos, alugueis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes”.

A Lei n.º 13.043/2014 incluiu neste artigo o § 2º, prescrevendo o seguinte:

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

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

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

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

Estas alterações, tal como aqui ocorre, são trazidas pelos contribuintes como o reconhecimento, pelo legislador, da regularidade dos contratos, para fins tributários.

Mas, com a edição da Medida Provisória n.º 795/2017, posteriormente convertida na Lei n.º 13.586/2017, estes percentuais foram reduzidos, a partir de 1º de janeiro de 2018, com a introdução do § 9º:

§ 9º A partir de 1º de janeiro de 2018, a redução a zero por cento da alíquota do imposto sobre a renda na fonte, na hipótese prevista no § 2º, fica limitada aos seguintes percentuais:

I - setenta por cento, quanto às embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga;

II - sessenta e cinco por cento, quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços; e

III - cinquenta por cento, quanto aos demais tipos de embarcações.

Ademais, a norma legal em análise indicou, em seu § 12, que esses percentuais não se aplicam à CIDE-Remessas, à Cofins-Importação e à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, nos seguintes termos:

§ 12 A aplicação dos percentuais estabelecidos nos § 2º e § 9º 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 das Contribuições 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 (grifou-se)

Na Exposição de Motivos desta Medida Provisória (EM nº 00100/2017 MF), justificam-se estas alterações:

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

(...)

4.6. ... o § 12 traz norma que **esclarece** que os percentuais definidos nos §§ 2º e 9º **não se aplicam** à apuração da CIDE de que trata a Lei nº 10.168/2000, da PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, **permanecendo válidas, para efeitos de apuração desses tributos, a natureza e as condições do contrato de afretamento ou aluguel.** (grifou-se)

Nesse sentido, foi o entendimento adotado pela autoridade fiscal, pois esta verificou a natureza e as condições dos mais de 200 contratos de afretamento e prestação de serviços, para fins de apuração destes tributos e efetuou lançamento de ofício.

Nessa esteira de pensamento, cumpre infirmar a alegação, trazida no Recurso Especial (quarta divergência admitida), de que os formatos dos contratos são admitidos (“validados”) e até exigidos pela legislação do Regime Aduaneiro Especial REPETRO.

O REPETRO refere-se ao regime aduaneiro dado às plataformas e demais equipamentos (objetos dos contratos) quando de sua entrada ou saída do país (exportação ficta, importação sob o regime de *drawback* e importação sob o regime de admissão temporária).

Conforme bem colocado no Acórdão de Impugnação (fls. 49.005), “A análise dos contratos para fins de habilitação no REPETRO se restringe às condições previstas na legislação pertinente, não alcançando os demais aspectos que tem conseqüências no campo tributário, no tocante aos fatos geradores do IRRF e da CIDE”.

Dessa forma, a verificação pela Receita Federal do cumprimento dos requisitos formais para habilitação ao Regime e fruição da suspensão dos tributos aduaneiros e, depois, a desconsideração deste mesmo formato para exigência da CIDE-Remessas não configura, em absoluto, mudança de critério jurídico, contrariando o art. 146 do CTN, como alega o contribuinte. Os tributos sujeitos à suspensão em razão do regime aduaneiro especial são distintos, com fatos geradores diversos da CIDE-Remessas.

Retomando a análise específica deste caso, a ocorrência do fato gerador da CIDE, alega o contribuinte que a Fiscalização desconsiderou a bipartição contratual por reputá-la artificial, reduzindo, “de forma um tanto simples”, todas as operações e contratações envolvidas “em uma mera importação de serviços a ensejar a cobrança simultânea de IRRF, CIDE e PIS/COFINS”.

No entanto, o que se percebe é que a Fiscalização exerceu atividade vinculada – à lei e às normas regulamentares e complementares – e obrigatória, buscando verificar a real operação, mediante análise detalhada dos contratos, um a um, a exemplo dos seguintes:

023 – DIAMOND OFFSHORE NETHERLANDS B.V. – OCEAN CLIPPER**CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 101.2.037.99-9**

DATA DE ASSINATURA: 09/09/1999 (vide cláusula 1.1 do Aditivo 2)

FRETADORA: DIAMOND OFFSHORE DRILLING (OVERSEAS) INC. (Houston, EUA), substituída pela DIAMOND OFFSHORE NETHERLANDS B.V. (Holanda) a partir do Aditivo 2, de 04/06/2003

INTERVENIENTE: BRASDRIL SOCIEDADE DE PERFURAÇÕES LTDA., CNPJ 42.101.311/0001-97

PRAZO: 1.095 dias, prorrogáveis.

OBJETO: afretamento da unidade para perfuração e/ou avaliação e/ou completação e/ou “workover” de poços de petróleo e gás.

DESCRIÇÃO DA UNIDADE: unidade flutuante de posicionamento dinâmico.

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 101.2.038.99-1

Mencionado nos itens 3.15.1, 3.15.3, 16.1 e 17.1 do contrato de afretamento.

DATA DE ASSINATURA: 09/09/1999

CONTRATADA: BRASDRIL SOCIEDADE DE PERFURAÇÕES LTDA., CNPJ 42.101.311/0001-97

- Contrato de afretamento declara-se vinculado a contrato de prestação de serviços assinado, na mesma data, entre PETROBRAS e BRASDRIL (cláusula 16.1 do contrato de afretamento).

- A Fretadora DIAMOND OFFSHORE figura como co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela prestadora de serviços BRASDRIL (cláusula 3.15.1 do contrato de afretamento).

- No contrato de afretamento assina, como solidariamente responsável com a Contratada (Fretadora), a empresa BRASDRIL SOCIEDADE DE PERFURAÇÕES (cláusula 17.1).

- A cláusula 9.2 do contrato de afretamento diz que a responsabilidade, operação, movimentação e administração da unidade ficarão sob controle e comando exclusivo da Fretadora ou seus prepostos.

- A rescisão do contrato de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento (cláusula 10.1.9 do contrato de afretamento).

Informações extraídas da internet comprovam que a BRASDRIL é o braço da DIAMOND OFFSHORE no Brasil. Link na internet: <http://www.diamondoffshore.com/locations>.

No ano de 2012, a BRASDRIL pertencia às empresas DIAMOND OFFSHORE HOLDINGS LLC (74,75%) e DIAMOND OFFSHORE BRAZIL LLC (25,25%), ambas sediadas nos EUA (dados da DIPJ).

Por todo o exposto, a PETROBRAS infringiu a legislação tributária, ao efetuar pagamentos ao exterior, a título de afretamento de OCEAN CLIPPER, sem retenção de IRF e sem o recolhimento da CIDE, tampouco do PIS/COFINS Importação. Os tributos eram devidos em razão dos seguintes fatos:

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

b) a unidade OCEAN CLIPPER foi de fato fornecida por empresa do Grupo DIAMOND, mesmo grupo a que pertence a empresa brasileira contratada para a prestação de serviços de perfuração;

c) empresa do Grupo DIAMOND foi contratada para prestar serviços utilizando unidade que o próprio Grupo DIAMOND forneceu;

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

084 - NOBLE DRILLING (NEDERLAND) B.V. - NOBLE LEO SEGERIUS

CONTRATO DE AFRETAMENTO nº 187.2.127.01-1

DATA DE ASSINATURA: 23/08/2001

FRETADORA: NOBLE DRILLING NEDERLAND B.V. (Holanda)

INTERVENIENTE: NOBLE DO BRASIL S/C LTDA., CNPJ 40.330.078/0001-99

PRAZO: 1.095 dias, prorrogáveis

OBJETO: afretamento da unidade para utilização na perfuração e/ou completação e/ou avaliação e/ou “workover” de poços de petróleo e/ou gás.

DESCRIÇÃO DA UNIDADE: plataforma semi-submersível ou navio sonda.

VINCULADO AO CONVITE nº 187.8.042.01-9

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nº 187.2.128.01-4

Mencionado nas cláusulas 3.15.1, 10.1.9 e 16.1 do contrato de afretamento.

DATA DE ASSINATURA: 23/08/2001

CONTRATADA: NOBLE DO BRASIL S/C LTDA., CNPJ 40.330.078/0001-99

PRAZO: 1.095 dias, prorrogáveis

VINCULADO AO CONVITE nº 187.8.042.01-9

- Os contratos de afretamento e de prestação de serviços foram assinados na mesma data, prevendo o mesmo prazo.

- Os contratos de afretamento e de prestação de serviços declaram-se vinculados ao mesmo Convite PETROBRAS nº 187.8.042.01-9.

- O contrato de afretamento e o contrato de prestação de serviços declaram-se mutuamente vinculados (cláusula 16.1 no contrato de afretamento e 15.1 no de prestação de serviços).

- A rescisão do contrato de prestação de serviços é base para a rescisão do contrato de afretamento (cláusula 10.1.9 do contrato de afretamento).

- No contrato de afretamento assina, como Interveniente, a contratada para a prestação de serviços. No contrato de prestação de serviços assina, como Interveniente, a empresa contratada para fornecer o afretamento. Ambas empresas pertencem ao mesmo grupo econômico.

- A Fretadora e a prestadora de serviços assinam como solidariamente responsáveis, pelas obrigações decorrentes de ambos contratos (cláusula 17.1 no contrato de afretamento e 16.1 no de prestação de serviços).

- A Fretadora é co-segurada em seguro de responsabilidade civil firmado pela Interveniente (sendo a Interveniente a contratada para prestar serviços com a unidade, conforme cláusula 3.15.1 do contrato de afretamento).

- A cláusula 3.6.2 do contrato de afretamento prevê que, no caso de despejo de petróleo, óleo ou outros resíduos no mar, respondem conjuntamente a Fretadora e a prestadora de serviços (cláusula 3.6.2 do contrato de afretamento e 3.21.2 do de prestação de serviços).

- A tripulação deve ser fornecida e mantida pela Fretadora (cláusula 3.10 do contrato de afretamento). O Anexo V do contrato de afretamento traz a relação de pessoal

especializado a ser fornecido pela Contratada (Fretadora), em que estão listados cargos diretamente ligados à prestação de serviços de operação da unidade, tais como Sondador, Assistente de Sondador, Torrista, etc.

Segundo informação extraída da DIPJ do ano 2012, naquele ano a NOBLE DO BRASIL era controlada pela NOBLE DRILLING HOLDING LLC (99,99%).

Informações extraídas do site da NOBLE CORPORATION (<http://www.noblecorp.com/>) relacionam as empresas que compõem o Grupo NOBLE, entre estas a NOBLE BRASIL, bem como as unidades que compõem a sua frota.

Por todo o exposto, a PETROBRAS infringiu a legislação tributária, ao efetuar pagamentos ao exterior, a título de afretamento de NOBLE LEO SEGERIUS, sem retenção de IRF e sem o recolhimento da CIDE, tampouco do PIS/COFINS Importação. Os tributos eram devidos em razão dos seguintes fatos:

- a) não se pode atribuir os pagamentos a simples afretamento, visto que, no caso concreto, o fornecimento da unidade é parte integrante e indissociável dos serviços contratados;
- b) a unidade NOBLE LEO SEGERIUS foi de fato fornecida por empresa do Grupo NOBLE, mesmo grupo a que pertence a empresa brasileira contratada para a prestação de serviços de perfuração;
- c) empresa do Grupo NOBLE foi contratada para prestar serviços utilizando unidade que o próprio Grupo NOBLE forneceu;
- d) trata-se de uma só contratação, artificialmente bipartida, a fim de evitar a incidência do imposto de renda, da CIDE, e do PIS/COFINS Importação sobre a maior parte da remuneração. (grifou-se)

As conclusões não foram genéricas; ao contrário, a análise se deu de contrato a contrato, conforme se pode ver no Termo de Verificação Fiscal (fls. 48.694 a 48.831). Nesse sentido, cumpre destacar alguns pontos relativos aos contratos celebrados pela Recorrente:

- As contratadas são empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico;
- Os contratos são celebrados simultaneamente;
- 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 PETROBRAS poderia simplesmente contratar outra prestadora de serviços);
- As contratadas assumem direitos e obrigações recíprocos, com responsabilidade solidária;
- Cláusulas do contrato de afretamento prevêm obrigações inerentes aos contratos da prestação de serviço (tais como fornecimento de pessoal especializado para a prestação de serviço, como operadores de equipamentos de perfuração, sondadores, torristas; penalidades para a fretadora em caso de falhas inerentes à prestação de serviço, como, por exemplo, derramamento de óleo ao mar);
- Cláusulas do contrato de prestação de serviços prevêm obrigações que são típicas do contrato de afretamento (como contratar o seguro da embarcação).

O ilustre Conselheiro Alexandre Kern, no Acórdão nº 3403-002.702, de 29/01/2014 (julgando Recurso Voluntário da mesma PETROBRAS, sendo os fatos geradores de

2008), após fazer uma detida análise sobre o conceito de embarcação e relacionar 36 contratos, tece importantes considerações a respeito:

Os contratos de afretamento não são, pois não têm como objeto embarcação. 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.

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. As unidades são, justamente, os equipamentos que serão operados para a consecução do objetivo último da PETROBRAS, que é a perfuração ou produção do poço de petróleo. Trata-se de equipamentos sofisticados, construídos sob encomenda, com projeto único, que incorpora, em geral, o último estágio de desenvolvimento da tecnologia. Nesse sentido, seus operadores são designados já durante a fase de construção, no estaleiro, tamanha é a intimidade com equipamento requerida para operá-los.

Salienta-se esse aspecto porque, 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 PETROBRAS 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 PETROBRAS, 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 PETROBRAS insistisse nesse modelo de contratação, a hipotética locatária dos equipamentos jamais admitiria que os mesmos fossem operados por terceiros.

Portanto, parece-me que a conclusão a que chegou a Fiscalização a respeito da essência desses contratos está correta. A bipartição do contrato em “afretamento” e prestação de serviços – e também, por óbvio, a sua coligação voluntária (*) – é artificial, desnecessária, sem propósito.

(*) A recorrente naquele Processo, invocou a doutrina de Orlando Gomes sobre coligação de contratos para justificar as peculiaridades do clausulamento dos contratos de afretamento e de prestação de serviços. Se é certo que o instituto explica a execução simultânea e a sua mútua dependência, não ampara, sob qualquer ângulo que se adote, a confusão das cláusulas, por exemplo, de fornecimento de pessoal especializado para a prestação de serviço ou de multa por derramamento de óleo no mar num contrato de afretamento. (grifou-se)

Dessarte, respaldando-se na doutrina, o Conselheiro conclui que o modelo de contratação da PETROBRAS “sucumbe em todos os testes que lhe são pertinentes”:

- a) Quanto ao aspecto temporal, revela-se a simultaneidade da celebração dos pares de contratos;
- b) A interdependência das partes contratantes é nota característica: a prestadora dos serviços nacional é controlada pela “fretadora” estrangeira;
- c) Ausência de coerência: a Petrobrás não reproduz o modelo de contratação bipartida, *mutatis mutandis*, nas suas operações terrestres;

d) Deslocamento da base tributável para o exterior: a Petrobrás atribui ao contrato de afretamento, celebrado com a empresa estrangeira, 90% do valor total da causa dos contratos (a exploração dos poços de petróleo);

e) Montagem jurídica: a bipartição de contrato que tem causa unitária – a exploração de poços de petróleo – é artificial e despropositada.

Sendo “artificial e despropositada”, caracterizada estaria a simulação, objeto da segunda divergência admitida, mas, de toda forma, diferentemente do que suscita o contribuinte em seu Recurso Especial, a autoridade fiscal não tomou por base para efetuar o lançamento de ofício o art. 149, VII, do CTN (“quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”), mas o disposto no Inciso I do mesmo artigo (“quando a lei assim o determine”).

Conforme art. 114, do mesmo CTN, “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, e, no caso da CIDE, é necessário e suficiente que haja o pagamento decorrente de contratos que tenham por objeto serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior.

Não está aqui em discussão a forma adotada nos contratos. O que mostra relevância, para fins tributários, é a sua essência. Nesse sentido, importante retomar-se o teor do artigo 118, também do CTN:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Quanto à qualificação dos serviços, como técnicos, como bem afirmado pela PGFN em suas Contrarrrazões, “esta sobressai de modo evidente. A contratação envolveu prestação de serviços de perfuração, avaliação e completação de poços de petróleo, os quais não podem ser realizados sem o conhecimento técnico correspondente”.

Dessa forma, conforme já se observou, a incidência sobre este tipo de serviços está expressa na Lei nº 10.168/2000:

Art. 2º ...

(...)

§ 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. (grifou-se)

Serviços estes que também estão listados no Decreto nº 4.195/2002, que regulamentou a lei em questão:

Art. 10. A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto:

- I - fornecimento de tecnologia;
- II - prestação de assistência técnica:
 - a) serviços de assistência técnica;
 - b) serviços técnicos especializados;
- III - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;
- IV - cessão e licença de uso de marcas; e
- V - cessão e licença de exploração de patentes.”

Verifica-se, portanto, a ocorrência do fato gerador da CIDE-Remessas.

Quanto à matéria tributável, objeto da terceira divergência admitida, em contraponto à argumentação sobre a “inteligência do art. 106 da Lei nº 13.043/2014”, já se asseverou aqui que a Lei nº 13.586/2017 introduziu o § 12 no art. 1º da Lei nº 9.481/97, esclarecendo, de forma expressa, que os percentuais máximos estabelecidos para a redução a zero do IRRF não se aplicam à CIDE-Remessas.

Defende ainda a Recorrente que “caberia à autoridade lançadora ter procedido ao arbitramento da base de cálculo do tributo devido a título de serviços, nos termos do artigo 148 do CTN, sem simplesmente supor que a totalidade do afretamento deveria ser tratada como prestação de serviços”:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

A Fiscalização concluiu (fls. 48.693), e aqui se segue na mesma esteira de entendimento, que se trata de uma só contratação, visto que, “o fornecimento da unidade é parte integrante e indissociável dos serviços contratados”.

Ora, a consequência imediata da desconsideração da autonomia do contrato de afretamento é a inclusão de todos os seus valores no contrato, único, de prestação de serviços, não havendo, portanto, o que se arbitrar.

Tendo em conta questão similar à trazida neste caso, levantada por outra empresa em Contrarrazões a um Recurso Especial da Fazenda Nacional, o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos fez uma interessante análise a respeito, no Acórdão nº 9303-008.915, 16/07/2019, de 16/07/2019.

Lá o contribuinte, da mesma forma, alegava que “não se poderia conceber que nenhum valor teria sido pago a título de afretamento, no âmbito da operação”, afirmando-se, por analogia, “que isso equivaleria a uma operação em que, simultaneamente, um carro seria alugado e um motorista, contratado para prestação de serviço por um preço fechado, mas que não se atribuiria nenhuma parcela ao aluguel do carro, atribuindo-se todo o valor ao serviço do motorista”.

Analisando esta afirmação, o Conselheiro Luiz Eduardo “primeiro verifica que (a) tanto a plataforma quanto o prestador de serviço de perfuração pertenciam ao mesmo grupo e (b) o interesse da autuada era o de ter serviço de perfuração, sem qualquer interesse específico no afretamento. Isso decorre da estrutura dos custos do contrato em que, caso ocorresse eventos que

prejudicassem a prestação do serviço, tanto o pagamento do serviço quanto o pagamento do afretamento eram reduzidos, mesmo que a plataforma continuasse à disposição”.

Propõe-se neste caso o mesmo iter, mediante a verificação de algumas Cláusulas do Contrato de Afretamento citado anteriormente neste Voto, da Unidade Flutuante de Posicionamento Dinâmico OCEAN CLIPPER, celebrado com a DIAMOND OFFSHORE DIRILLING (OVERSEAS) INC. (fls. 780 e 781):

CLÁUSULA DÉCIMA - RESCISÃO

10.1. A PETROBRAS poderá rescindir o presente contrato, sem que caiba à CONTRATADA qualquer direito de indenização ou de retenção, nas seguintes hipóteses:

(...)

10.1.9. Rescisão do Contrato de Prestação de Serviços de Perfuração e/ou Avaliação e/ou Completação e/ou “Workover” com a utilização da Unidade, firmado entre a PETROBRAS e a INTERVENIENTE;

Observa-se, assim, a simples rescisão do Contrato de Serviços leva à Rescisão do Contrato de Afretamento, “sem qualquer direito de indenização ou de retenção”.

Utilizando-se da mesma metáfora do contribuinte, o Conselheiro Luiz Eduardo concluiu que “(a) foi contratado o serviço de um motorista, cujo veículo já lhe pertencia e, (b) quando o motorista não tivesse condições de prestar o serviço, não haveria pagamento, nem pelo serviço nem pelo veículo. Ora, isso evidencia que o interesse da contratante está no serviço e que o veículo sem o serviço não tem valor”.

Por fim, quanto à alegação do *bis in idem*, na cobrança simultânea da CIDE-Remessas com a Contribuição para o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, conforme bem colocado no acórdão recorrido, “... enquanto a CIDE tem natureza jurídica de tributo, a compensação financeira devida pelos concessionários de exploração e produção de petróleo ou gás natural tem a natureza de *royalties*. São cobranças distintas com naturezas diversas”.

A CIDE-Remessas é uma contribuição de intervenção no domínio econômico, instituída por lei, com base na competência tributária dada pelo art. 149 da Constituição Federal, e, como tal, trata-se de prestação pecuniária compulsória, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A contribuição para o FNDCT a que o contribuinte se refere é a destinação, prevista no Decreto nº 2.851/98, de uma parcela dos *royalties* devidos pelos concessionários de exploração e produção de petróleo, nos termos do art. 49 da Lei nº 9.478/97.

Estes *royalties* são uma participação governamental, também obrigatória, instituída pelo art. 45 da mesma Lei nº 9.478/97:

Art. 45. O contrato de concessão disporá sobre as seguintes participações governamentais, previstas no edital de licitação:

I - bônus de assinatura;

II - *royalties*;

III - participação especial;

IV - pagamento pela ocupação ou retenção de área.

§ 1º As participações governamentais constantes dos incisos II e IV serão obrigatórias.

Nos termos do Decreto nº 2.705/98, que regulamenta o cálculo e a cobrança destas participações governamentais, estes *royalties* constituem compensação financeira:

Art. 11. Os royalties previstos no inciso II do art. 45 da Lei nº 9.478, de 1997, constituem **compensação financeira** devida pelos concessionários de exploração e produção de petróleo ou gás natural, e serão pagos mensalmente, com relação a cada campo, a partir do mês em que ocorrer a respectiva data de início da produção, vedada quaisquer deduções.

Esta participação governamental/compensação financeira pela exploração destas riquezas da União tem por fundamento o § 1º do art. 20 da Constituição Federal:

Art. 20. São bens da União:

IX - os recursos minerais, inclusive os do subsolo;

(...)

§ 1º É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, **participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural**, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, **ou compensação financeira por essa exploração.**” (Redação original)

Assim, a rubrica em questão não é propriamente uma contribuição, por parte da PETROBRAS, para o FNDCT, mas a destinação de parte dos *royalties* devidos pela Recorrente, pela exploração de bens da União.

De toda forma, resta claro que a “contribuição para o FNDCT” não tem natureza tributária e tem fundamento constitucional distinto, não havendo que se falar em *bis in idem*.

Assim, voto por **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo contribuinte.

À vista do exposto, voto por dar provimento ao **dar provimento** ao Recurso Especial da Fazenda Nacional e **negar provimento** ao Recurso do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)
Liziane Angelotti Meira

Declaração de Voto

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto

1. É indubitável (posto que não questionado neste auto de infração) a caracterização dos equipamentos marítimos que respaldaram o presente lançamento como embarcações. Por sinal, a Lei 9.537/97 deixa claro em seu artigo 2º, inciso V, que as plataformas flutuantes são embarcações e, boa parte dos contratos de afretamento entabulados pela

Recorrente tem como objeto plataformas semissubmersíveis, plataforma flutuante, portanto. Ademais, a outra parte dos contratos tem como objeto Navios de Perfuração (Drillships), FPSOs (Floating Production Storage and Offloading) e outros tipos de navios:

A. UNIT SPECIFICATIONS

GENERAL

Unit Name	: Ocean Alliance
Rig Type	: DP-semisubmersible
Unit/design/shape	: 8 Column, Stabilized Semisubmersible
Unit flag	: Panama
Unit classification	: ABS A1(M) - Maltese Cross - DP Class 2
IMO Certification	Yes/No: Yes
Which code version	: Res. A.414 (XI), 15th. Nov. 1979
Year of construction	: 1988 - Keel Laid 1982
Construction yard	: Scott Lithgow - Port Glasgow, Scotland
Type of Positioning system (anchor/dp/combined)	



2. GENERAL CHARACTERISTICS

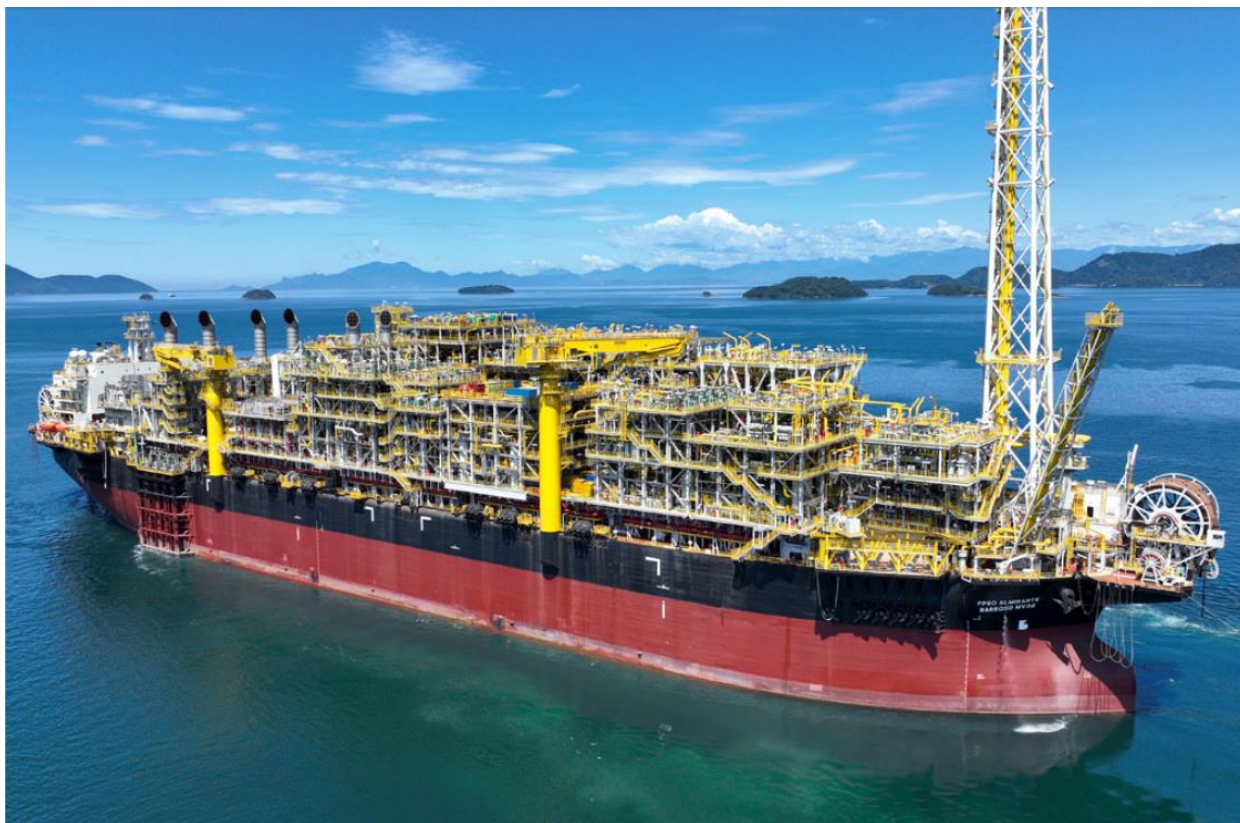
- 2.1 The Unit is a Drillship, capable of operating at water depths of 2,200 (twenty-two hundred) meters in a dynamically positioned mode. Main dimensions are 528' length, 109' breadth and 40' depth.



1.0 TECHNICAL SPECIFICATION

1.1 General

The drilling platform is of the catamaran type with 2 (two) pontoons and 4 (four) stabilizing columns. The unit was built in Belgium by Boelwerf and delivered in 1989.



Obs. Fotos ilustrativas.

2. Desta forma, resta clara a possibilidade (em tese) do **AFRETAMENTO DAS EMBARCAÇÕES** como contrato típico, o que nos leva ao tema dos afretamentos.

2.1. Afretamento é cessão onerosa de bem móvel que se diferencia da locação de coisas posto que nesta (locação) é cedida a posse direta do bem, enquanto naquela a posse direta do bem móvel pode ser compartilhada entre o proprietário (ou possuidor, também chamado de fretador) e o afretador. Se há cessão integral da posse da embarcação, diz-se que o afretamento é à casco nu, se a posse é compartilhada, ou melhor, se há cessão do direito de uso da embarcação, apenas, diz-se que há afretamento por tempo ou por viagem; quem diz? A Lei 9.432/1997 em seu artigo 2º incisos I a III:

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

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

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

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

2.2. Da definição legal acima temos que no afretamento por tempo o afretador (quem afreta a embarcação, no nosso caso, a **Recorrente**) recebe a embarcação *armada e tripulada* para operá-la, ou seja, além de compartilhar a posse do bem, é dever do *dono da embarcação* (fretador, mais especificamente) armá-la e tripulá-la; tornar a embarcação apta aos fins indicados pelo afretador (armar) e gerir a embarcação enquanto ela estiver em uso (tripular).

O serviço de tornar a embarcação apta ao fim que se destina (tanto com pessoal, como com equipamentos) é conhecido como como gestão náutica, definida pela Resolução ANTAQ (Agência Nacional de Transportes Aquaviários) 1.811/2010 como:

“o controle efetivo pela empresa de navegação sobre a administração dos fatos relativos ao aprovisionamento, equipagens, à navegação, estabilidade e manobra do navio, à segurança do pessoal e do material existente a bordo, à operação técnica em geral, ao cumprimento das normas nacionais e internacionais sobre segurança, prevenção da poluição do meio ambiente marinho e direito marítimo, e à manutenção apropriada da embarcação”

2.3. Portanto, a prestação de serviços (ou, ao menos, d’alguns) é imanente ao afretamento. Não há afretamento por tempo se o fretador não presta serviços de gestão náutica. Porém, também, não há contrato de afretamento por tempo se o afretador não assume a gestão comercial da embarcação, entendida como o uso econômico da embarcação, a *operação da embarcação* – para utilizarmos dos termos legais.

2.4. Desta feita, faz pouco sentido despir o contrato de afretamento de todos os serviços (já que a gestão náutica é, por definição legal, serviço) e também vestir o contrato de afretamento com todos os serviços. Para se chegar a uma conclusão acerca da qualificação de determinada contratação como afretamento ou como prestação de serviços deve ser analisado qual serviço prestado pelo fretador (dono da embarcação): se este serviço for de manutenção da embarcação e outros acessórios ao uso econômico da embarcação estamos ante um contrato de afretamento, agora bem, se além dos serviços de gestão náutica, os demais serviços de uso comercial da embarcação são prestados, com elevada possibilidade estamos ante uma prestação de serviços pura e simples.

2.4.1. O exemplo vem a calhar: estivéssemos a tratar de um navio de viagem contratado por afretamento à casco nu, caberia ao afretador/contratante montar as cabines, as piscinas, equipar os restaurantes, enfim, armar o navio, e também contratar capitão, encarregados, arrumadeiras, garçons, enfim, contratar tripulantes. Além destes dois grupos de contratos, o afretador também seria responsável pela venda de passagens, pelos destinos da embarcação, pela contratação de atrações, isto é, pelo uso comercial do equipamento de navegação. Em um afretamento por tempo, ou por viagem, o afretador seria responsável pela contratação somente do segundo grupo de responsabilidades.

2.4.2. O mesmo vale para o porta-contêineres: à casco nu, além da tripulação e da compra da equipagem do navio, o afretador seria responsável pela venda dos fretes. Na contratação por tempo ou por viagem a responsabilidade do afretador encerra-se na venda dos fretes.

2.5. Em nosso caso tratamos de afretamento para exploração de petróleo. Logo, se o fretador (dono da embarcação) exercer, por si ou por empresa interposta, todos os serviços relativos à atividade econômica de exploração de petróleo, consequentemente, não há que se falar em afretamento – e, aparentemente, foi este o caminho que o lançamento de ofício começou a trilhar:

Conforme antecipamos, trata-se de contratações em que as prestações de serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços, bem como contratações de outros serviços técnicos ligados ao setor de petróleo, foram artificialmente bipartidas em dois contratos: um de afretamento e outro de serviços, tendo de um lado a contratante PETROBRAS e, de outro, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, as quais atuam em conjunto, de forma interdependente, com responsabilidade solidária. (...)

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.

2.6. E, diga-se, nem poderia ser diferente, pois é exatamente no sentido acima exposto que dispõe o Manual do REPETRO (disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/repetro/requisitos-e-condicoes-repetro-sped-temporario/contratos/contrato-de-afretamento-por-tempo>)

1 - INTRODUÇÃO

A Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, estabeleceu em nosso ordenamento jurídico a existência de três espécies de afretamento (gênero) para a regulação do transporte aquaviário no Brasil, e que são utilizados na contratação de embarcações brasileiras e estrangeiras pelas Empresas Brasileira de Navegação (EBN) para desempenharem as atividades de navegação de longo curso, cabotagem, apoio marítimo e apoio portuário no Brasil, e que são regulados pela Agência Nacional de Transporte Aquaviário – ANTAQ: (...)

Isso posto, verifica-se que o gênero afretamento se divide, em nossa legislação, em três espécies: afretamento a casco nu, afretamento por tempo e afretamento por viagem.

Porém, destas três espécies de contratos de afretamento (gênero), as duas espécies que normalmente são apresentadas para instrução do pedido de aplicação do REPETRO, e que constam expressamente da IN RFB nº 1.781, de 29 de dezembro de 2017, são o “afretamento a casco nu” e o “afretamento por tempo.

2 - NATUREZA JURÍDICA DO CONTRATO DE AFRETAMENTO POR TEMPO

O STJ decidiu no Recurso Especial 792.444/RJ (processo: 2005/0178205-4) que os contratos de afretamento a casco nu assemelham-se a uma locação, **enquanto os contratos de afretamento por tempo são complexos e que, portanto, não podem ser desmembrados para efeitos fiscais:**

Dessarte, o contrato de afretamento a casco nu é um contrato de importação. Não existe nenhum serviço prestado neste tipo de contrato. Assim, esse contrato é semelhante a um contrato de locação ou arrendamento de um bem.

O contrato de afretamento por tempo, por outro lado, é um contrato complexo composto tanto de contrato de importação (locação) quanto de contrato de prestação de serviços (SCI Cosit nº 9, de 16 de outubro de 2023).

3 – SERVIÇOS INCLUÍDOS NO CONTRATO DE AFRETAMENTO POR TEMPO

Conforme visto acima, o STJ decidiu no Recurso Especial 792.444/RJ (processo: 2005/0178205-4) que os contratos de afretamento por tempo são complexos e que, portanto, não podem ser desmembrados para efeitos fiscais.

Por outro lado, a Lei nº 13.856, de 2017, desmembrou os contratos do setor de petróleo e gás em duas partes para efeitos fiscais: 1) o contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas; e 2) o contrato de prestação de serviços relacionados à exploração e produção de petróleo ou de gás natural:

Por conseguinte, há um aparente conflito entre a jurisprudência do STJ (e que impede que os serviços relacionados ao afretamento por tempo sejam separados para efeitos fiscais) e a Lei nº 13.856, de 2017, que desmembra os contratos de afretamento / aluguel

de embarcações marítimas e os contratos de prestação de serviços relacionados à exploração e produção de petróleo ou de gás natural.

No entanto, o referido conflito é apenas aparente, pois os serviços a que se refere a jurisprudência do STJ são apenas aqueles relacionados inerentemente ao afretamento por tempo. Enquanto os serviços a que se refere a lei são os serviços técnicos especializados, ou seja, os serviços diretamente relacionados às fases de exploração e de produção de petróleo e de gás natural no território brasileiro.

E quais seriam os serviços que são inerentes ao afretamento por tempo e que não podem ser desmembrados para efeitos fiscais? **Esses serviços são a gestão náutica e a gestão comercial da embarcação** (Resolução Antaq nº 1.811-ANTAQ, de 2010):

Portanto, não há nenhum conflito entre a jurisprudência do STJ (que impede o desmembramento da locação e dos serviços inerentes ao afretamento do contrato de afretamento por tempo) e a lei que desmembra o contrato de afretamento por tempo dos serviços técnicos especializados.

Isso posto, conclui-se:

- a) que o contrato de afretamento é um contrato complexo, que contempla tanto o contrato de importação (locação, cessão ou disponibilização) quanto os serviços de gestão náutica e gestão comercial da embarcação; e
- b) que os serviços técnicos especializados são aqueles diretamente relacionados às fases de exploração e de produção de petróleo e de gás natural no território brasileiro.

2.7. Assim, para que se possa afirmar que a **Recorrente** em verdade contratou “*sondagem, perfuração ou exploração de poços, bem como contratações de outros serviços técnicos ligados ao setor de petróleo*” necessário: a) saber quais são os serviços técnicos ligados ao setor de petróleo e b) quem prestou estes serviços.

3. Bem, a **ATIVIDADE PETROLEIRA** começa com a concessão da área da futura lavra. De posse dos dados estatísticos e físico-químicos recebidos da União, a concessionária faz a chamada prospecção que é o conjunto de análises químicas, geológicas e sísmicas/sonoras da região concedida para identificar o melhor local para perfuração:

Decreto-Lei 3.236/41:

Art. 6º A pesquisa das jazidas de petróleo e gases naturais compreende estudos geológicos e geofísicos, escavações, sondagens, análises químicas e ensaios de tratamento. (...)

Art. 9º Antes de dar início aos trabalhos de perfuração, é facultado ao permissionário requerer desistência de parte da área que lhe foi concedida para pesquisa, definindo-a de acordo com o item I do artigo 7º.

Art. 10. Os trabalhos de perfuração só poderão ter início depois de demarcada a área de pesquisa.

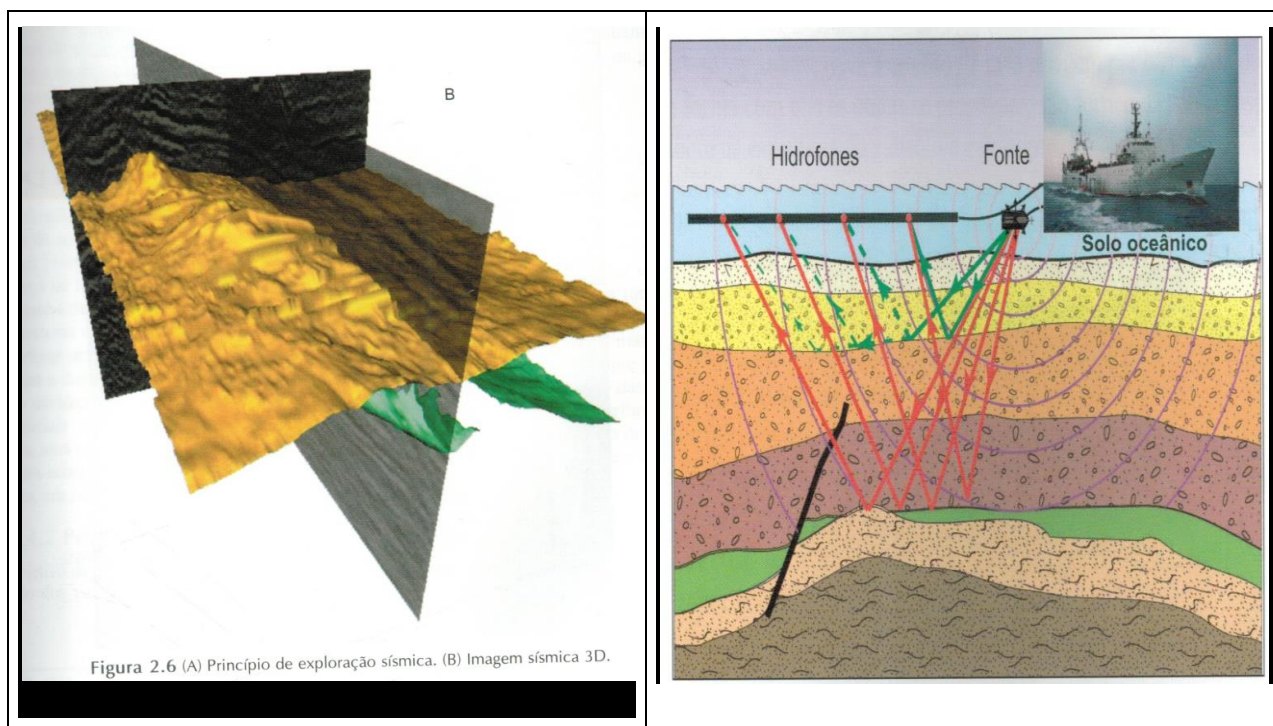


Imagem a) resultado da análise sísmica, b) pesquisa por hidrofones. Imagens retiradas de BRET-ROUZAUT, Nadine; FAVENNEC, Jean-Pierre. *Petróleo e Gás Natural – Como produzir e a que Custo*. Rio de Janeiro, Synergia, 2011. [Tradução de Rivaldo Menezes].

3.1. Durante a perfuração, uma sonda com broca diamantada na ponta (obviamente) perfura a rocha para identificar os poços (em verdade, o petróleo, regra geral, encontra-se embebido em rochas). Enquanto perfura a rocha, a sonda traz à superfície amostra do óleo para análise da viabilidade econômica da empreitada (ZAMPIROLI, *Modelos de Plataformas Aplicados (...)* The Journal of Engineering and Exact Sciences, V. 6, N.5, disponível em <https://periodicos.ufv.br/ojs/jcee>), e, além, sedimenta as paredes do poço para evitar desabamentos:

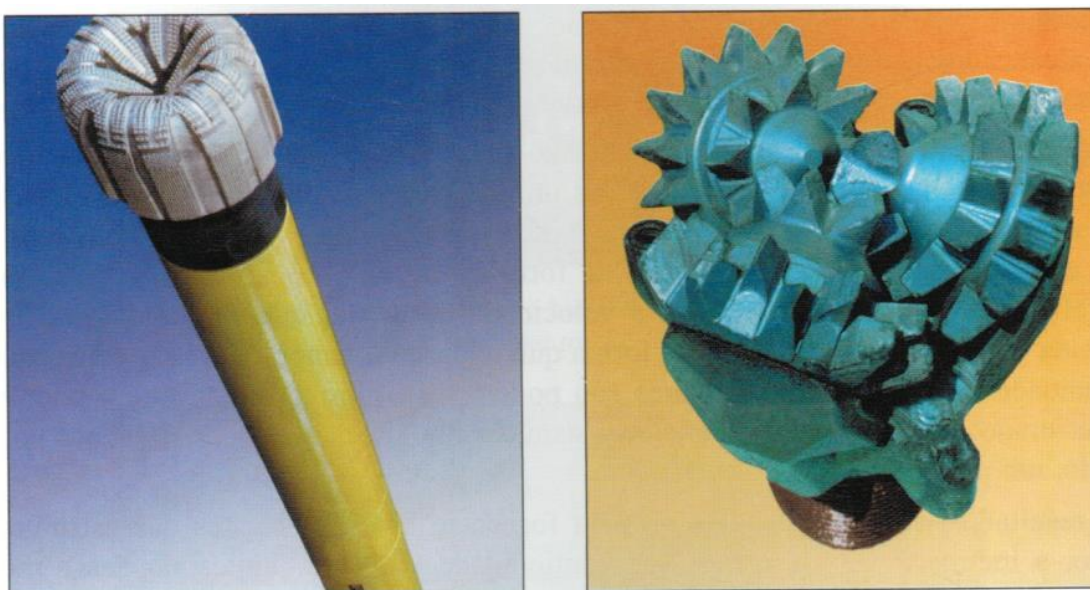


Figura 2.9 Brocas de perfuração.

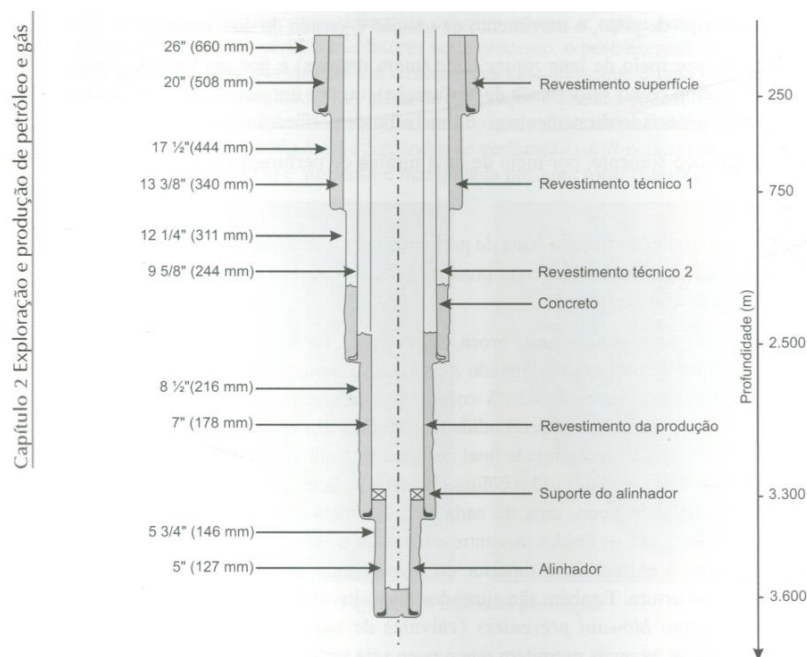


Figura 2.11 Perfuração de poço revestido.

3.1. Caso a perfuração resulte em descoberta de poço economicamente viável, faz-se a completação, “fase em que são instalados os tubos de produção e as válvulas de segurança” do poço (PAIM, *O petróleo no Mar*, p. 35). Com a completação e o posicionamento da cabeça do poço, são instaladas as árvores de natal, um conjunto de válvulas e medidores de pressão e vazão em que serão instalados os risers (tubulação que leva o petróleo do fundo do oceano até a plataforma de petróleo – FEE, *Technology for Developing Marginal Offshore...* p. 41/2):

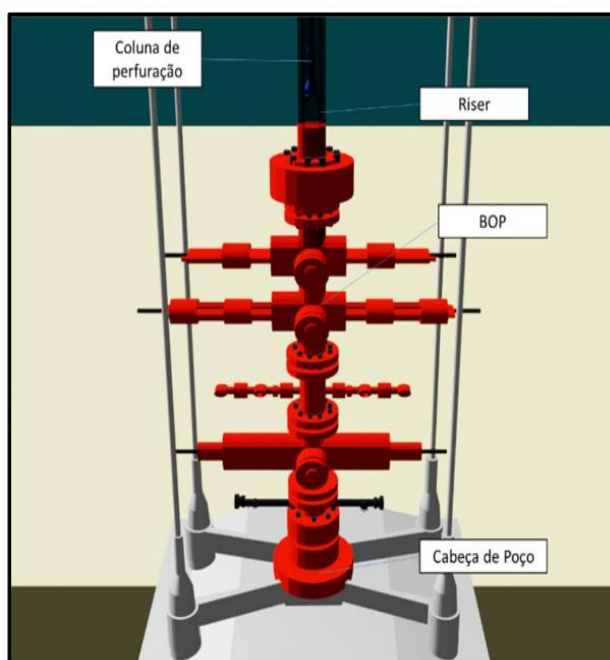


Figura 6 – Sistema de Cabeça de Poço e de Segurança posicionados no assoalho marinho (O autor, 2020).

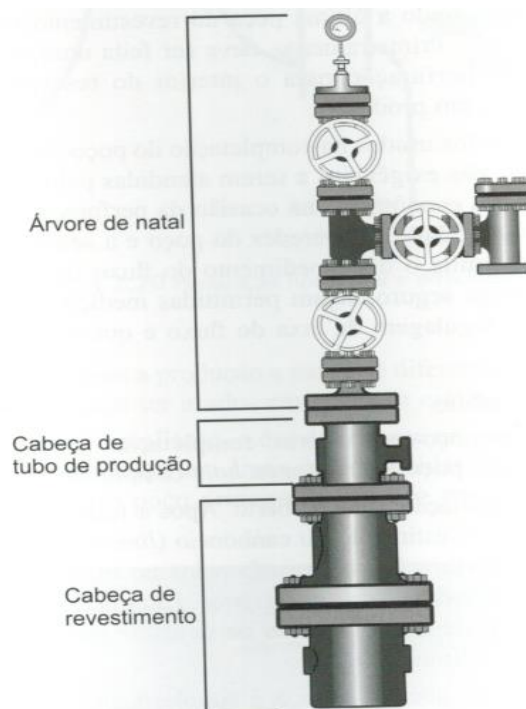


Figura 2.22 Cabeça de poço.

3.2. Com a instalação dos *risers* na cabeça dos poços de petróleo tem início à fase de produção ou lavra do petróleo, entendida como o “conjunto de operações coordenadas de extração de petróleo ou gás natural de uma jazida e de preparo para sua movimentação” (art. 6º inciso XVI da Lei 9.478/97).

3.3. Embora aparente simples, a atividade de escoamento de petróleo nos *risers* é de elevada complexidade e geralmente coordenada pela área nomeada de GARESC ou *Flow Assurance* (ANDREOLI, *Introdução à Elevação e Escoamento Monofásico e Multifásico de Petróleo*. P. 33). O GARESC deve certificar-se, primeiro da diferença de pressão entre o poço de petróleo e a plataforma, pois, em um primeiro momento, a diferença de pressão garante a elevação do petróleo. Ademais, com o esgotamento da plataforma são injetados no poço gás e água, forçando a elevação do óleo, atividade esta chamada de *workover*. Também compete ao GARESC a análise de eventuais deposições nos *risers* (de óleo encrustado, de sais minerais e outros dejetos) que podem levar a impedimentos ou interrupções da vasão do petróleo.

3.4. Finalmente na plataforma, ocorrem os processos de *oilfield facilities*, consistentes na separação, mudanças de temperatura e pressão do óleo e do gás (*Petroleum Engineering Handbook – Volume III – Facilities and Construction Engineering*). Basicamente, ao alcançar a plataforma, o petróleo encontra-se imerso em água e com elevada gaseificação, além de outros sais minerais e dejetos. Na plataforma é feita a separação do gás, do petróleo e da água, por decantadores e outros tipos de separadores de pressão. O petróleo então é separado dos sais minerais e dejetos por peneiramento. O gás ou é reutilizado na extração de petróleo, ou liquefeito para posterior comércio. A água, como não poderia deixar de ser, também é tratada para evitar a contaminação do ambiente marinho.

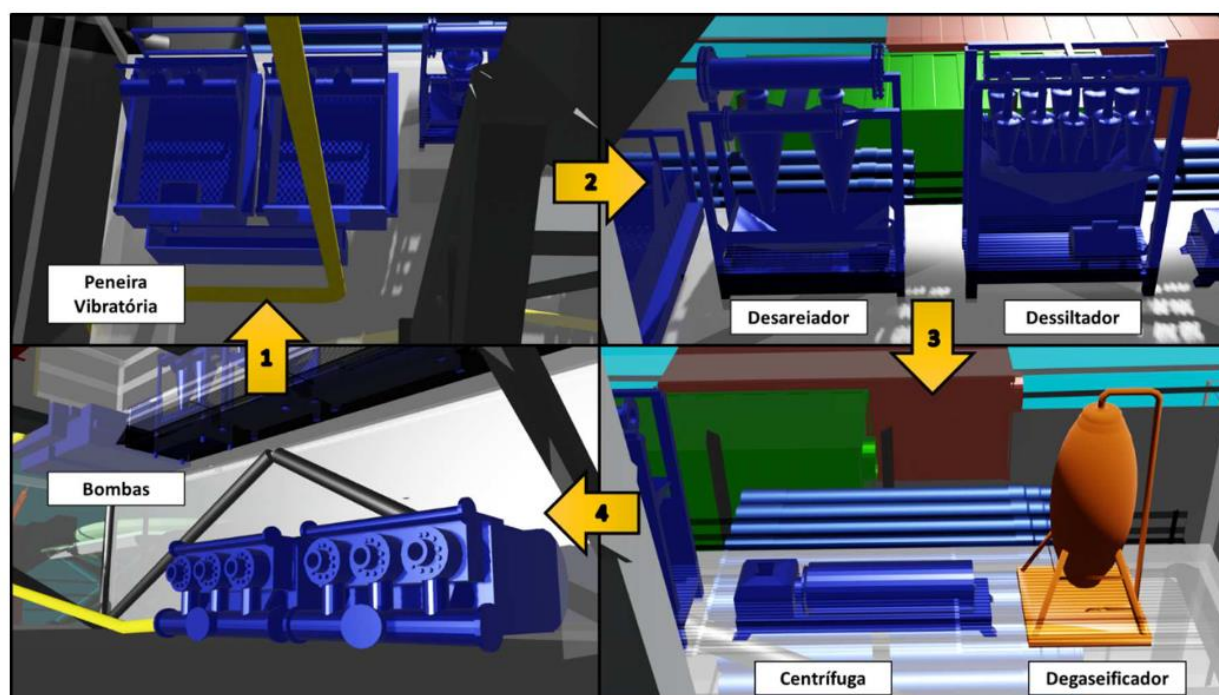


Figura 10 – Sistema de tratamento do fluido e separação das frações granulométricas (O autor, 2020).

3.5. Após a separação do petróleo e do gás, estes são transferidos para navios de carga por meio de tubos que são levados por lançadores e guias e, finalmente engatados em ambas as embarcações. Por fim, os navios de carga levam o petróleo e o gás liquefeito até o porto para posterior refino.

3.4.1. A Resolução ANP 17/2015, que tem como objeto o plano de desenvolvimento da produção de petróleo, estabelece importantes conceitos e critérios que referendam o até aqui descrito:

Art. 2º Para os efeitos desta Resolução e dos Regulamentos Técnicos que ela institui, além das definições contidas no art. 6º da Lei nº9.478, de 06 de agosto de 1997, no art. 2º da Lei nº12.351, de 22 de dezembro de 2010, no art. 2º da Lei nº11.909, de 04 de março de 2009, nos Contratos de Exploração e Produção de Petróleo e Gás Natural e na regulação da ANP pertinente, ficam incorporadas, para todos os fins e efeitos, no plural ou no singular, as seguintes:

XI - Dutos de Escoamento da Produção - são dutos destinados à movimentação de Petróleo e Gás Natural desde Unidades de Produção até instalações de processamento e tratamento ou unidades de liquefação, podendo ter trechos Integrantes ou não Integrantes de Área sob Contrato.

XII - Dutos de Transferência da Produção - são dutos destinados à movimentação de Petróleo e Gás Natural, considerado de interesse específico e exclusivo de seu proprietário, iniciando e terminando em suas próprias Instalações de Produção.

XII - Estocagem Subterrânea de Gás Natural (ESGN) - para fins exclusivos desta Resolução, é o armazenamento de Gás Natural em Reservatórios depletados dentro da Área do Campo. A injeção de Gás Natural para fins exclusivos de recuperação de hidrocarbonetos não se caracteriza como ESGN.

XIV - Gás Associado - Gás Natural produzido de Jazida onde ele se encontra dissolvido no Petróleo ou em contato com o Petróleo saturado de gás.

XV - Gás Não Associado - Gás Natural que é produzido de Jazida de gás seco ou de Jazida de gás e condensado.

XVI - Instalações de Produção - conjunto de instalações destinadas a promover a coleta, Produção, separação, tratamento, estocagem e escoamento dos fluidos produzidos e movimentados num Campo de Petróleo e Gás Natural. (...)

XX - Processamento Primário - conjunto de processos de separação e tratamento a que são submetidos o Petróleo e o Gás Natural provenientes dos Reservatórios produtores de um ou mais Campos e processados nas Unidades de Produção Marítimas ou Terrestres. (...)

XXII - Sistema de Coleta da Produção - conjunto de instalações e equipamentos destinados a transferir os fluidos produzidos dos poços às Unidades de Produção, bem como transferir os fluidos para injeção no Campo.

XXIII - Sistema de Escoamento da Produção - conjunto de instalações e equipamentos destinados a movimentar o Petróleo e o Gás Natural das Unidades de Produção para instalações não pertencentes à Área sob Contrato ou para outras Unidades de Produção na mesma Área sob Contrato.

XXIV - Unidade de Produção - conjunto de instalações destinadas a promover a Produção, separação, tratamento e estocagem dos fluidos produzidos e movimentados num Campo de Petróleo e Gás Natural.

ANEXO I

REGULAMENTO TÉCNICO DO PLANO DE DESENVOLVIMENTO DE CAMPOS DE GRANDE PRODUÇÃO

I - OBJETIVO E CAMPO DE APLICAÇÃO

Este Regulamento orienta a elaboração do Plano de Desenvolvimento de Campos com Grande Produção ainda sem histórico de exploração e estabelece o seu conteúdo mínimo em conformidade com os Contratos.

O Plano de Desenvolvimento deve ser preparado de acordo com as instruções contidas neste Regulamento e conter informações, em abrangência e profundidade, suficientes para: (...)

II - DISPOSIÇÕES GERAIS

O Plano de Desenvolvimento deverá conter um cronograma de estudos de recuperação melhorada ao longo da Fase de Produção, com vistas ao aumento da recuperação dos Reservatórios de Petróleo e Gás Natural. (...)

1.2. O sumário executivo do Plano de Desenvolvimento deve descrever, sucintamente, a concepção global de exploração do Campo, os projetos que a compõem e seus objetivos, enfocando os seguintes aspectos: (...)

a nomeação de todos os Reservatórios descobertos no Campo, a identificação de quais serão alvo de exploração e os motivos de não se prever o Desenvolvimento dos demais dentro do Plano de Desenvolvimento;

as características principais dos Reservatórios produtores tais como: estratigrafia, cronoestratigrafia, ambiente e sistema deposicional, características permoporosas, etc,

o mecanismo primário de Produção e a forma prevista para recuperação secundária;

a data de início de Produção do Campo (mês ou trimestre/ano);

as reservas totais e provadas de Petróleo e Gás Natural do Campo e as vazões máximas de Produção, especificando o ano em que sua ocorrência é esperada;

a malha de drenagem e o método de Produção;

o número e as características principais dos poços produtores, injetores e outros, bem como os aspectos relevantes de suas completações;

o(s) Sistema(s) de Coleta da Produção;

a(s) Unidade(s) de Produção, destacando suas características construtivas principais;

os processos de separação e tratamento de Petróleo e Gás Natural, bem como o descarte de efluentes e resíduos;

o(s) Sistema(s) de Escoamento da Produção;

os investimentos necessários para o Desenvolvimento do Campo, discriminando as parcelas referentes a poços, Unidades de Produção e Sistemas de Coleta e de Escoamento da Produção; (...)

4. Histórico da Exploração

4.1. Apresentar uma retrospectiva resumida da atividade exploratória, incluindo o seguinte:

mapa do Bloco exploratório original, assinalando a localização dos poços exploratórios, as parcelas devolvidas e a configuração final da Área de Desenvolvimento;

data do início das atividades exploratórias;

Tabela com coordenadas de cabeça, profundidade medida, ano de término de perfuração, formação geológica da profundidade final dos poços exploratórios perfurados;

mapas dos levantamentos sísmicos 2D e 3D realizados sobre a área do Bloco, exclusivos ou não, mencionando o montante, em km (...)

5. Geologia da Área de Desenvolvimento

5.1. Descrever a geologia da Área de Desenvolvimento no contexto da geologia da bacia sedimentar em que ela se situa, salientando as feições regionais que influem sobre a área. Devem ser enfocados os resultados de estudos estratigráficos e estruturais e incluídas informações sobre o sistema petrolífero identificado, modelos deposicionais, mapas e seções geológicas, conforme discriminado a seguir: (...)

7. Engenharia de Reservatórios

7.1. A descrição das atividades de engenharia de Reservatórios deve conter informações que permitam avaliar se a estratégia de exploração do Campo foi concebida de forma a assegurar a recuperação otimizada dos Reservatórios. Para isso, devem ser explicitados os mecanismos primários de Produção, a utilização de processos de manutenção de pressão ou de recuperação melhorada, bem como devem ser apresentados os resultados dos estudos de Reservatórios realizados.

7.2. Descrever os mecanismos primários de recuperação, por Reservatório.

7.2.1. No caso de Produção por mecanismo de capa de Gás Natural, indicar o volume da capa e identificar as áreas do Reservatório mais sensíveis à depleção da capa, como previsto pelo modelo de Reservatório utilizado. (...)

7.5. Apresentar uma análise de sensibilidade no tocante ao efeito da vazão de Produção em relação ao risco de se antecipar cones de água ou influxo de gás (...)

7.6.3. Quanto à simulação de fluxo, incluir informações sobre:

os critérios para a definição do(s) modelo(s) de simulação (por bloco, Reservatório, etc.), incluindo as considerações relativas à comunicação entre os Reservatórios;

o tipo de simulador empregado;

o tipo de malha de simulação usada, acrescentando número e dimensões das células de simulação;

as técnicas empregadas de mudança de escala (upscaling)

para obter as propriedades petrofísicas do Reservatório ao nível da malha de simulação;

tabela comparativa contendo, por Reservatório, as propriedades petrofísicas médias nos poços, no modelo geológico e no modelo de simulação, justificando diferenças acentuadas;

o índice de produtividade inicial dos poços: método de determinação e valores utilizados;

os critérios para fechamento de poços utilizados na simulação;

a descrição das características especiais da simulação de Reservatório que foram consideradas, como, por exemplo, emprego de densidade (grau API) variável do Petróleo, refinamento localizado de malha, acoplamento com simuladores de escoamento multifásico em poços e linhas etc,

as incertezas nos dados de entrada, descrevendo como estas afetam a recuperação estimada do Reservatório. (...)

7.7. Descrever a metodologia proposta para o gerenciamento dos Reservatórios, incluindo:

procedimentos e periodicidade de registros de pressão;

procedimentos e periodicidade de coleta de fluidos;

medição de vazões poço a poço;

periodicidade dos testes de Produção; (...)

12. Sistema de Coleta da Produção

12.1. A descrição do Sistema de Coleta da Produção deve incluir informações sobre seus principais componentes (linhas, manifolds, risers) e, caso previsto, sobre equipamentos de bombeamento multifásico e separação submarina que não façam parte da unidade de Processamento Primário de Petróleo e Gás Natural.

12.2. Apresentar as principais características técnicas das linhas de Produção e de injeção, incluindo tipo (rígida ou flexível), comprimento, diâmetro, condições de operação e tipos de revestimentos.

12.2.1. Apresentar as características principais das linhas auxiliares e umbilicais, e descrever os aspectos relevantes de sua instalação e operação.

12.2.2. Se forem empregados métodos de recuperação melhorada de Petróleo, acrescentar informações sobre requisitos específicos das linhas de Produção e injeção para movimentação de fluidos especiais como nitrogênio, gás carbônico, vapor d'água, polímeros e outros.

12.2.3. Informar sobre o emprego de linhas auxiliares para limpeza através de pigs e linhas de gas lift, apresentando suas principais características técnicas. (...)

13. Unidades de Produção e processamento de fluidos

13.1. A descrição das Unidades de Produção deve conter informações sobre sua localização na Área sob Contrato, características construtivas e capacidade de processamento e estocagem de Petróleo e Gás Natural. (...)

13.2. Para as Unidades de Produção Marítimas, incluir as seguintes informações:

tipo de Unidade de Produção (plataforma fixa, plataforma semissubmersível, navio de Produção, plataforma de pernas atirantadas, plataforma tipo Spar, etc.);

localização aproximada e profundidade média (aproximada)

onde será instalada;

capacidade de Processamento Primário de Petróleo e Gás Natural;

capacidade de armazenamento de Petróleo;

finalidade(s) da compressão de Gás Natural, capacidade de compressão de projeto, número de compressores para a capacidade de projeto, número de compressores de reserva;

número de bocas disponíveis para poços produtores e injetores;

descrição sumária dos sistemas de utilidades integrados à Unidade de Produção (água industrial, energia elétrica, vapor d'água, combustíveis), especificando a capacidade instalada e o consumo previsto;

Informação sobre a propriedade da Unidade de Produção (própria, afretada) e identificação do operador. (...)

14. Sistema de Escoamento da Produção

14.1. A descrição do Sistema de Escoamento da Produção deve focar as movimentações de Petróleo e Gás Natural entre as Unidades de Produção e outras instalações, inclusive as não pertencentes ao Contrato.

14.2. Descrever as características principais de oleodutos e gasodutos a serem utilizados para o escoamento do Petróleo e Gás Natural tratados e apresentar os aspectos relevantes de sua instalação e operação.

18. Meio Ambiente

18.1. Apresentar a estrutura organizacional no que concerne ao tratamento dos aspectos de meio ambiente referentes às operações e às atividades a serem realizadas no Campo.

18.2. Apresentar a identificação formal dos planos, padrões e procedimentos que contemplem os cenários emergenciais, a estrutura organizacional de resposta, bem como os equipamentos e materiais de resposta às emergências. Citar todos os cenários emergenciais contemplados no âmbito dos planos, padrões e procedimentos. (...)

18.6. Informar o tratamento e a destinação a serem dados aos fluidos e cascalhos de perfuração e as respectivas licenças ambiental(is) da(s) empresa(s) que executarão essas atividades, com identificação, escopo(s) e validade(s).

18.7. Informar o tratamento e a destinação a serem dados à água de Produção, e as respectiva(s) licença(s) ambiental(is) com identificação, escopo(s) e validade(s). Caso ainda não emitidas as licenças, apresentar cronograma de licenciamento das atividades

previstas, informando a data de protocolo de solicitação da(s) licença(s) ou de previsão para esta solicitação.

4. Fixado que a gestão comercial da plataforma de petróleo envolve a) pesquisa, b) perfuração, c) exploração (transferência do óleo do poço à plataforma), d) separação (*oilfield facilities*) e e) escoamento, resta verificar quais destas atividades foram prestadas pelos contratados da **Recorrente**; caso todas as **ATIVIDADES** tenham sido **TERCEIRIZADAS**, estamos ante uma prestação de serviços, agora se algumas destas atividades são feitas pela própria **Recorrente**, é certo que estamos a analisar um contrato de afretamento.

4.1. Os contratos coligidos aos autos (único elemento de prova de parte-a-parte, diga-se) podem ser subdivididos entre contratos de instalações de petróleo (em que as cinco etapas acima são realizadas) e contratos de serviços acessórios às instalações de petróleo (em que um, ou algum dos serviços relacionados com a extração de petróleo são prestados). Ainda, os mesmos contratos podem ser divididos entre afretamento *stricto sensu* e prestação de serviços.

4.2. Os contratos de afretamento e de serviços de instalação de petróleo possuem objetos padronizados: o contrato de afretamento tem como objetos o afretamento de plataforma para ser utilizada na perfuração, avaliação, completação e workover dos poços de petróleo e gás, além de “*execução e supervisão de posicionamento, lastreamento e movimentação da UNIDADE*”, e, o contrato de prestação de serviços tem como objetos serviços de perfuração, avaliação, completação e workover de poços de petróleo e gás.

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO

1.1. O objeto do presente CONTRATO é o afretamento, à PETROBRAS, da UNIDADE, a fim de ser utilizada na perfuração e/ou avaliação e/ou completação e/ou "workover" de poços de petróleo e/ou gás (verticais, direcionais e horizontais), na plataforma continental brasileira ou em águas internacionais, até a profundidade máxima de 6.000 (seis mil) metros, em lâmina d'água de 1.400 (um mil e quatrocentos) metros.

1.1.2. Inclui-se como objeto do CONTRATO a execução, pela CONTRATADA, de todas e quaisquer operações necessárias ao perfeito cumprimento do afretamento objeto do CONTRATO, tais como, porém não limitadas à execução e supervisão do posicionamento, lastreamento e movimentação da UNIDADE.

CLÁUSULA PRIMEIRA - OBJETO

1.1. O objeto do presente contrato é a prestação, pela CONTRATADA, sob o regime de preços unitários, os serviços de perfuração e/ou avaliação e/ou completação e/ou "workover" de poços de petróleo e/ou gás (verticais, direcionais e horizontais), na plataforma continental brasileira ou em águas internacionais, até a profundidade máxima de 6.000 (seis mil) metros, em lâmina d'água de até 1.400 (um mil e quatrocentos) metros, mediante o uso da UNIDADE.

1.1.1. Para o cumprimento do presente CONTRATO, a CONTRATADA deverá manter sua base de operações na Cidade de Macaé-RJ.

/

4.2.1. Assim, ao menos uma parte dos serviços relacionados com a produção de petróleo foram contratados com terceiros, nomeadamente a perfuração, avaliação, completção e workover dos poços de petróleo e gás, isto é, além da gestão náutica, a **Recorrente** contratou uma parte da gestão comercial da embarcação.

4.2.2. Além, os contratos de afretamento e de prestação de serviços são acompanhados de anexos em que há a descrição do serviço efetivamente prestado. Destes anexos nota-se que outros serviços relacionados com a produção de petróleo (interligação das linhas de lança com os queimadores, teste de BOP e linhas de riser, serviços de solda necessários às operações de perfuração, etc) também foram contratados com terceiros.



PETRÓLEO BRASILEIRO S.A.
PETROBRAS

CONTRATO Nº 101.2.024.00-4

2. OBRIGAÇÕES MÚTUAS

DESCRIÇÃO	POR CONTA DA		FORNECIDO PELA	
	PÉT	CONT	PÉT	CONT
1. Serviços de cimentação, perfilagem, testes de formação e/ou produção, canhoneio, perfuração direcional, wireline, unidade de nitrogênio, flexitubo, etc	X		X e	X
2. Serviços de solda necessários às operações de perfuração, completção, abandono de poços e manutenção.		X		X

4.2.3. Todavia, os mesmos documentos revelam que a **Recorrente** igualmente prestava, por si, serviços relacionados com a produção de petróleo (da figura acima, cimentação, perfilagem, testes de formação e produção, canhoneio, perfuração direcional, etc). E mais! A **Recorrente** forneceu diversos equipamentos para a produção de petróleo (condutores, revestimentos, bases de perfuração, ferramentas para perfuração direcional, etc):

ANEXO IV

OBRIGAÇÕES MÚTUAS

DESCRIÇÃO	POR CONTA DA		FORNECIDO PELA	
	PET	CONT	PET	CONT
1. Condutores, Revestimentos, Bases de Perfuração, Bases Adaptadoras de Produção e ANM	X		X	
2. Graxas especiais para tubos e revestimentos	X		X	
3. Equipamentos e ferramentas específicos para perfuração direcional	X		X	
4. Camisas e lâminas para Estabilizadores previstos no Anexo I	X		X	
5. Roletes, calços e pinos para Roller Reamers previstos no Anexo I	X		X	
6. Barriletes e coroas para testemunhagem	X		X	
7. Brocas de perfuração tricônicas ou especiais	X		X	
8. Cimento, bentonita, baritina, e outros materiais e aditivos para fabricação de lama e cimentações	X		X	

4.3. Ademais, embora o serviço de perfuração tenha sido em boa parte terceirizado e, em uma pequena medida, o serviço de exploração, nenhum dos contratos demonstra a terceirização de qualquer serviço relacionado com a pesquisa (pelo contrário, todos revelam que a **Recorrente** era responsável pelo *levantamento no fundo do mar*), com a separação **ou** com o escoamento do óleo (se bem que alguns contratos indiquem que era responsabilidade da fretadora **fornecer os equipamentos** (e não os serviços) necessários ao peneiramento e mangotes e mangueiras para descarga de líquidos à granel).

4.4. Destarte, a prova dos autos nos revela que não houve nem uma contratação de afretamento por tempo *puro* (posto que a **Recorrente** armou em parte a embarcação), nem um contrato de afretamento à casco nu *puro* (posto que a Contratada da **Recorrente** também armou e tripulou a embarcação) e nem um contrato de prestação de serviços *puro* pois i) somente uma parte dos serviços foram terceirizados e ii) a **Recorrente** também prestou, por si, os demais serviços relacionados com a produção de petróleo.

4.4.1. No anverso do raciocínio, a prova dos autos revela que em parte foi contratado um serviço de afretamento e, também, uma parcela dos serviços relacionados com exploração de petróleo, ou seja, é incorreto afirmar que foi contratado somente afretamento e também é incorreto afirmar que foi contratado somente serviços. Não faz qualquer sentido afirmar que o serviço de exploração de petróleo foi terceirizado pelo contrato se a própria **Recorrente** foi quem prestou a maior parte dos serviços de exploração de petróleo e, inclusive, forneceu boa parte dos equipamentos para a exploração de petróleo.

4.5. Por se tratar de fato constitutivo do direito do Erário segregar o montante pago relacionado com o serviço de exploração de petróleo do montante pago pelo afretamento (em outras palavras, fixar a base de cálculo da exação em questão) o lançamento é improcedente. Com a devida vênia aos esforços da fiscalização, a justificativa de impossibilidade de fixação de uma base de cálculo correta, como pleiteia a **Recorrente** em seu especial, que espelhe a realidade, não convence. O próprio TVF descreve, um a um, procedimentos que poderiam auxiliar a fiscalização neste intento; a saber: circularização entre os fornecedores, análise dos lançamentos contábeis e fiscais destes, pesquisa internacional de preços dos serviços, número de funcionários utilizados pela Petrobrás e por suas contratadas e tantos e tantos outros meios.

Estes autos de infração, por seu turno, descrevem situação em que a PETROBRAS, necessitando contratar serviços de prospecção, perfuração, avaliação, completação e “workover”, firmou dois contratos: um de prestação de serviços, com empresa nacional (a então atuada); e outro de afretamento, com empresa estrangeira controladora da primeira. Na operação, atribuiu-se valor bastante expressivo ao contrato de afretamento (90% da soma dos dois contratos), cujos pagamentos foram destinados ao exterior, sem retenção de imposto de renda na fonte. Valor menor (10% do total) foi atribuído à prestação de serviços, e pago à contratada nacional, com retenção de imposto. **Os procedimentos fiscais apuraram 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. (...)**

Lembramos, ainda, a atuação de outra empresa prestadora de serviços à PETROBRAS, formalizada no processo fiscal no 15521.000156/2009-52 (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS – 2004/2005). Este caso merece menção especial, **em razão de a autoridade fiscal haver carreado aos autos provas que permitiram melhor entendimento da realidade fática por trás dos contratos. São exemplo as relações de pessoal acostadas aos contratos – a relação acostada ao contrato de afretamento listava profissionais de perfuração, e aquela acostada ao contrato de serviços listava profissionais de náutica. Outro exemplo são os documentos de aferição dos valores a pagar, a título de afretamento e de serviços** – adotando o mesmo critério de medição, com base na mesma quantidade de horas trabalhadas, tanto para o contrato de afretamento como para o de serviços.

4.6. Como muito bem posto pelo Acórdão da DRJ, se estamos a investigar artificialidade nos preços e nos serviços, de muito pouco auxilia a análise de simulação/artificialidade subjetiva, que, por sinal, sucumbe ante uma análise acurada da legislação incidente sobre a operação.

5. Nos termos do Voto da Conselheira Presidente, cinco são os elementos que indicam **ARTIFICIALIDADE CONTRATUAL**:

- 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.

5.1. Do deslocamento da base tributável tratou-se no tópico anterior e a conclusão que se chega é pela possibilidade de uma parte da prestação de serviços relacionados com a exploração de petróleo ter sido paga à pessoa jurídica estrangeira, porém, não há nos autos qualquer prova deste montante.

5.2. Também falou-se da “*Montagem Jurídica*”: a **Recorrente**, além de parte da prestação de serviços de exploração de petróleo, também contratou afretamento de embarcação, se assim não fosse, ela mesma (**Recorrente**) não prestaria boa parte dos serviços relacionados com a exploração de petróleo e também não armaria a embarcação para a prestação de serviços.

5.3. Acerca das demais acusações, dos autos temos que a **Recorrente** é beneficiária do REPETRO, regime este que era regulado pela Instrução Normativa 844/2008. A referida Instrução Normativa permite, expressamente, a contratação da mesma pessoa jurídica, tanto para o afretamento quanto para a prestação de serviços de exploração de petróleo, **desde que a contratação seja simultânea e que a pessoa jurídica estrangeira tenha representante no Brasil:**

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)

5.4. Mais do que o antedito. Conforme muito bem constata o Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares no Acórdão 3401-005.808 “interpretando os dispositivos normativos que regem a matéria, a Secretaria da Receita Federal publicou, em sua página institucional na internet, o "Manual do Repetro / Repetro-Sped", [revogado neste ponto] com último acesso em 15/09/2018 no endereço eletrônico <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/repetro>”: (...)

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. (...)

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 arrazoadado conducente à dissimulação.

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.

5.5. Desta feita, é a própria fiscalização quem **determinava** tanto a separação dos contratos de prestação de serviços e de afretamento quanto à sua simultaneidade. É um tanto estranho que de um lado a fiscalização **exija** a bipartição dos contratos para gozo de benefício fiscal relativo ao afretamento de plataforma e de outro lado a mesma fiscalização aponte *artificialidade* na bipartição (que ela mesmo determinou) para negar que exista afretamento de plataforma (que ela mesmo concedeu). Existe artificialidade, sem sombra de dúvida, mas esta artificialidade é **imposta** pela fiscalização.

5.6. Sempre respeitando os ombros que nos arvoramos, no entanto, a *ausência de coerência* entre os contratos de exploração de petróleo em terra e no mar (além do evidentemente óbvio, a terra é firme, o mar, nem por isto) explica-se pelo fato de, em terra, não existir legislação que imponha a forma de contratação.

5.7. Assim, tendo em vista que i) a simultaneidade e a interdependência são impostas pela legislação, ii) a ausência de coerência decorre desta legislação, e iii) que não é possível quantificar nem montagem jurídica tributária e, tampouco, iv) deslocamento da base de cálculo, o lançamento era mesmo improcedente, como já se pronunciou esta Casa em Acórdão da Conselheira Semíramis:

CONTRATO DE AFRETAMENTO. PREVISÃO DE SERVIÇOS.

A previsão de serviços relacionados à navegação e à manutenção da própria embarcação afretada não altera a natureza de afretamento do contrato, nas modalidades por tempo ou por viagem.

TRANSFERÊNCIA MALICIOSA DE VALORES DO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA O DE AFRETAMENTO. NECESSIDADE DE DETERMINAÇÃO.

Se a fiscalização entender que há transferência maliciosa de valores do contrato de prestação de serviços para o de afretamento, ela deve determinar ou, ao menos, estimar os valores transferidos, e não simplesmente desconsiderar por completo o conteúdo

econômico do contrato de afretamento e lançar todo os valores contratados como se decorrentes da prestação de serviços fossem.

6. Pelo exposto, admito e conheço do recurso especial e a ele dou integral provimento para cancelar a autuação.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto