



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.723011/2015-64
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.713 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 14 de março de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRAS

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso. No mérito, por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso, vencidas as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Erika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional (e-fls. 36627 a 36691), em 27 de março de 2019, em face do Acórdão nº 3401-005.806 (e-fls. 36578 a 36625), de 29 de janeiro de 2019, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

A decisão recorrida tem a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

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

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

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

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

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

A Turma assim deliberou:

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

Por meio do Despacho de Exame de Admissibilidade (e-fls. 36694 a 36697), de 15 de maio de 2019, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção admitiu o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional para a rediscussão da legalidade do modelo adotado pelo Contribuinte ao efetuar a contratação em separado do contrato de afretamento de plataforma e de prestação de serviços de exploração de petróleo ("bipartição" dos serviços de exploração marítima de petróleo em contratos de afretamento e de prestação de serviços propriamente dita).

O Contribuinte apresentou suas Contrarrazões (e-fls. 36705 a 36765), em 10 de junho de 2019. Requer, em preliminar, o seu não conhecimento, sob o fundamento que o acórdão

recorrido assenta-se em vários pontos distintos e autônomos, assim a recorrente deveria ter impugnado todos eles, além disto, não foi acostada a cópia do inteiro teor do paradigma; e, no mérito, requereu a manutenção da decisão recorrida pelos seus fundamentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF.

A questão a ser decidida, nesta fase recursal, é a natureza da bipartição contratual que implicou recolhimento a menor da contribuição devida (CIDE). O acórdão recorrido entendeu que essa bipartição é legítima; já o paradigma decidiu que tal bipartição foi artificial, ilegítima, com fim único de pagar menos tributo, inclusive com a criação de estrutura empresarial com esse objetivo específico. O Recurso Especial da Fazenda discute esta questão e está bem fundamentado.

Já em relação à falta de juntada de cópia de acórdãos paradigmas, o § 11 do art. 67 do RICARF prevê a possibilidade da reprodução de ementas em substituição à apresentação de cópias. No presente caso, a ementa do acórdão paradigma foi reproduzida no Recurso Especial.

Assim, vota-se pelo conhecimento.

A matéria oposta, nesta fase recursal, restringe-se à artificialidade do contrato de bipartição dos serviços contratados e respectivas receitas.

A Fazenda Nacional suscita divergência quanto ao “formato jurídico utilizado na contratação entre a Petrobras e as prestadoras e as afretadoras visando, segundo a Recorrente, encobrir a realidade fática de um único negócio jurídico de prestação de serviços de prospecção, perfuração, completação e *workover*, considerando-se que a prestação do serviço de perfuração é a atividade-fim, para a qual o afretamento é atividade-meio”.

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

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

Esse é também o entendimento dos tribunais de justiça que têm reconhecido a ilicitude dessa forma de contratação praticada na seara dos serviços vinculados à exploração de

petróleo. Como exemplo citou decisão judicial, de 15 de janeiro de 2015, na qual o Juiz Federal do Tribunal Regional Federal da 2ª Região indeferiu a liminar da Agravante Maré Alta do Brasil Navegações Ltda., prestadora de serviços do próprio Contribuinte.

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

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

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

As contratadas, a estrangeira e a brasileira, pertencem a um mesmo grupo econômico, detentor dos equipamentos e do *know how* da prestação de serviços. Assim, realizaram de forma conjunta e solidária as atividades formalmente contratadas de forma segregada; logo, os valores pagos às empresas estrangeiras a título de afretamento correspondem, de fato, à remuneração pela prestação de serviços e, portanto, sujeitos à tributação pela CIDE.

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

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

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

título de propriedade, seja por detenção do direito de exploração comercial da unidade (fl. 134 do TVF)”.

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

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

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

Sustenta ainda a Fazenda Nacional que:

O entendimento exarado no v. acórdão recorrido pretende que a fiscalização fique restrita a uma análise meramente formal dos contratos realizados, sem perscrutar a operação econômica subjacente, que é a essência do negócio jurídico. Sob o argumento de que teria liberdade para contratar, a operação ficaria ‘blindada’ de qualquer análise do Fisco.

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

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

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

FATOS

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

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

Igualmente, averba a fiscalização que as contratações de serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços, bem como de outros serviços técnicos ligados ao setor do petróleo, *"foram artificialmente bipartidas em dois contratos: um de afretamento e outro de serviços, tendo de um lado a contratante Petrobrás e, de outro, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, as quais atuam em conjunto, de forma interdependente, com responsabilidade solidária"*. Os serviços são prestados no Brasil, mediante a utilização de plataforma ou de embarcação (unidade) fornecida pelo grupo econômico. A maior parte do preço pago pela Petrobrás é atribuída ao afretamento da unidade e destinada ao exterior, sem retenção do imposto de renda na fonte e sem o recolhimento PIS/Cofins Importação, enquanto parcela muito inferior é atribuída aos serviços, paga no Brasil, e tributada na fonte.

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

Consigna o Fisco que as contratadas são empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, que assumem direitos e obrigações recíprocos, com responsabilidade solidária, dividindo receitas e custos segundo a sua conveniência, ou segundo a conveniência da contratante, não importa, pois o que de fato importa é que a contratante PETROBRÁS está perfeitamente ciente da vinculação entre as contratadas e de sua atuação conjunta no desempenho dos contratos, pois *"a intenção da primeira e das segundas é a mesma: firmar contrato de prestação de serviços com o menor impacto tributário"*. Além de ligadas, a empresa estrangeira e a empresa nacional atuam sempre de forma conjunta, interdependente e com responsabilidade solidária.

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

Assim, após discorrer sobre o conceito de ‘rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior’ e sobre os serviços de natureza técnica, bem como a legislação aplicável à matéria e suas alterações, a autoridade tributária esclarece que os tributos lançados de ofício foram calculados sobre os pagamentos, com as características descritas na inferência fiscal, ou seja, que o suposto afretamento é parte integrante e indissociável dos serviços contratados pela

Petrobrás, razão pela qual sujeitam-se à incidência do PIS/Pasep – Importação e Cofins Importação, objeto do lançamento em voga.

DECIDO

Preambularmente, cabe gizar que não se discute aqui da possibilidade de contratação segmentada, mas, sim, que, para tal, a essas devem subjazer de fato o negócio jurídico ao qual se vinculam. E essa, em suma, foi a acusação fiscal. Tal matéria já foi enfrentada por esta C. Turma em relação ao mesmo contribuinte, porém em exação de tributo distinto, no aresto 9303008.340, cujo contexto fático e motivação do lançamento são análogos ao caso em testilha.

1 – LEGISLAÇÃO DO REPETRO

A decisão recorrida afirmou que *"o modelo construído pelo legislador visa a promover a desoneração tributária através da separação das operações de afretamento e de prestação de serviços, permitindo a dispensa total dos tributos incidentes sobre aquela, havendo a incidência apenas sobre esta"*, e que *"a Lei nº 13.043, de 2014, ao alterar a Lei nº 9.481/97, para tratar da execução simultânea dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, admitiu expressamente a possibilidade de que estes contratos sejam celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si"*, acrescentando que *"os limites percentuais lá estabelecidos, inclusive, só são aplicáveis justamente quando existir tal vinculação."*

Essa conclusão é de ser afastada, com fundamento nas razões do voto vencedor no referido acórdão testa Turma, cujo voto vencedor foi da lavra do i. Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, ao qual peço vênica para reproduzir sua motivação no ponto.

A possibilidade jurídica de bipartição de contratos de afretamento e de prestação de serviços e de sua execução simultânea jamais esteve em questão. Ainda que fosse essa a matéria da divergência a ser solucionada, não me parece que a melhor exegese dos dispositivos referidos pela Relatora permita a conclusão a que chegou, sobretudo diante da exceção estabelecida no § 12 do mesmo art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, introduzido pela Lei nº 13.586, de 28 de dezembro de 2017:

(...)

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

A Lei nº 13.586, de 2017, e sua exposição de motivos fazem questão de esclarecer que os percentuais estabelecidos, assim como os anteriormente fixados, são limitados à aplicação de alíquota zero do IRRF, não acarretando

alteração da natureza e das condições do contrato de afretamento ou aluguel para fins de incidência ... da Contribuição para o PIS/PASEP importação e da COFINS importação".

Disso, há que se concluir que:

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

(b) a partir de 01/01/2015, para o IRRF, o legislador, na Lei nº 13.043, de 2014, estabeleceu limites percentuais a partir dos quais sequer é necessária apuração de eventual desproporção, por parte do Fisco. Tais percentuais, referentes ao IRRF, foram alterados a partir de 01/01/2018, conforme Lei nº 13.586, de 2017; e (c) a edição da Lei nº 13.043, de 2014, e da Lei nº 13.586, de 2017, não trata de tributos diversos do IRRF, nem impede a Fiscalização de apurar se a proporção da remuneração pactuada entre os distintos contratos, entre outros aspectos, reflete a realidade da operação.

Tais observações se prestam para confirmar a impossibilidade de aplicação dos percentuais fictícios estabelecidos das disposições legais supervenientes às espécies tributárias distintas de IRRF, e, por outro, para revelar que as conclusões a que chegou a Relatora, no sentido de que a legislação superveniente teria reconhecido "...a normalidade da contratação simultânea de empresas vinculadas de afretamento de embarcação destinada à prospecção e exploração de petróleo, e de prestação de serviços relacionados à prospecção de petróleo e gás", não têm amparo na própria legislação.

*É que, se o art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, cria a ficção jurídica de que, independentemente da idade e da complexidade do equipamento; do local de operação; da profundidade da lâmina d'água; da eficiência da prestadora de serviços e de outros tantos fatores materiais que efetivamente influenciam no custo do afretamento de embarcação destinada à prospecção e exploração de petróleo, e de prestação de serviços relacionados à prospecção de petróleo e gás, os contratos terão seus custos distribuídos segundo os percentuais fixados nos §§ 2º, 9º e 11 daquele artigo, **para fins de incidência de IRRF**, essa ficção jurídica não desnatura a materialidade dos contratos que forem celebrados, sendo cabível portanto a investigação de sua natureza, em se tratando, no caso concreto, de incidência de CIDE.*

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

2 - CONTRATOS

Os contratos celebrados seguem natureza semelhante, até porque em atendimento aos convites/licitações feitos pela recorrida, os quais, em juízo argumentativo, parecem-me bastante direcionados para o fim de reduzir os custos tributários com a contratação dos serviços de pesquisa e exploração de

petróleo/gás. Basicamente, os fatos pontuados pela fiscalização ("modelo de contratação da Petrobrás") em sua análise dos contratos foram as seguintes:

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

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

III. Os contratos são celebrados simultaneamente;

IV. Os contratos são executados simultaneamente e a prorrogação ou a rescisão de um implica a prorrogação ou a rescisão do outro (tivessem existência autônoma, a rescisão do contrato de serviços não acarretaria, necessariamente, a rescisão do afretamento, pois a PETROBRÁS poderia simplesmente contratar outra prestadora de serviços);

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

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

O ínclito Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, em seu voto no aresto 9303008.340, ao qual me referi alhures, discorre longamente sobre os conceitos embarcações e estruturas flutuantes, ao qual me remeto. E conclui que a par dessas acepções técnicas, há definições de ordem legal no art. 2º da Lei 9.537/1997, cuja redação dos incisos V e XIV, merecem transcrição. Veja-se:

...

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

...

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

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

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

O Fisco não defende ser formalmente inválido ou inexistente um ou outro contrato, apenas informa que deve ser observada a realidade da operação, perante o Fisco. E não poderia ser diferente. As disposições do REPETRO reconhecem a possibilidade de haver dois contratos, um referente ao arrendamento dos equipamentos admitidos no regime e outro relacionado à prestação de serviço. A legislação civil também ampara tal reconhecimento, uma vez que em havendo **efetivamente** afretamento e prestação de serviços, os respectivos contratos podem ser bipartidos e executados simultaneamente.

O presente processo, como já se ressaltai, não teve como alicerce a impossibilidade formal de contratação bipartida, mas, ultrapassando tal discussão, a fiscalização buscou verificar a realidade da operação, e se esta estava refletida na contratação formalmente bipartida.

As disposições contratuais destacadas pela fiscalização estabelecem, por exemplo, que os contratos de afretamento, entre recorrente e a empresa estrangeira, e de prestação de serviços, entre a recorrente e empresa nacional do mesmo grupo da estrangeira, são vinculados (com execução simultânea e interdependência), e que a rescisão no contrato de serviços ocasiona o direito de rescisão do contrato de afretamento (diga-se, entre pessoas jurídicas distintas, inclusive de nacionalidade distinta). Há diversas outras cláusulas que demonstram a imbricação de um contrato no outro. Essa mescla entre os contratos se converte em prova do artificialismo da bipartição quando se percebe que a própria execução dos contratos obedece a critérios pouco compatíveis com os seus objetos. Por exemplo: como se pode atribuir ao afretador a culpa civil por derramamento de óleo decorrente de imperícia na prestação de serviços? Como se pode atribuir ao dono da embarcação (fretador) a responsabilidade exclusiva pela operação da unidade, isso é, pela própria prestação do serviço contratado?

As idiosincrasias das cláusulas dos contratos apontadas pela Fiscalização levam à conclusão de que os pagamentos efetuados ao amparo dos contratos de

afretamento não poderiam ser atribuídos, exclusivamente, ao aluguel das unidades porque a sua utilização era parte integrante indissociável aos serviços contratados. Os pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras correspondiam, de fato, à remuneração pelos serviços de perfuração e produção de petróleo prestados, causa econômica última da contratação.

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

Ainda que se considere a natureza genérica dos contratos, como contrato de aluguel de bens, o que sobressai é que tal contratação é absolutamente dispensável. Bastaria que a Petrobrás celebrasse contrato único, de prestação de serviços, fosse com a nacional ou com a empresa estrangeira, ainda assim as unidades seriam fornecidas, simplesmente, porque não há como prestar os serviços sem elas. Aliás, esse é exatamente o modelo de contratação para a perfuração e produção de petróleo em terra. A Petrobrás, em terra, não se dá ao trabalho de contratar o aluguel de uma sonda de perfuração de terra SPT e, simultaneamente, contratar a prestação do serviço, pois é ilógico, desnecessário, antieconômico. E, se ainda assim, por qualquer razão que se nos escape, a Petrobrás insistisse nesse modelo de contratação, a hipotética locatária dos equipamentos jamais admitiria que eles fossem operados por terceiros.

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

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

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

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

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

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

...

No caso, não havia contrato autônomo real de afretamento, mas apenas uma única contratação pesquisa e exploração de petróleo e gás, com o fornecimento da unidade.

Dessa forma, a pessoa a quem foi conferido o direito no contrato de afretamento foi diversa daquela que efetivamente se conferiu, configurando a simulação conforme o Código Civil.

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

Por derradeiro, sem qualquer fundamento jurídico o pedido da empresa, em sede de contrarrazões, para que, em caso de sucumbir no julgamento por voto de qualidade, seja excluída a multa de ofício com arrimo no art. 112 do CTN. Ora, o que temos em julgamentos colegiados é um resultado uno que se traduz no acórdão o julgamento. Caso seja por unanimidade, por maioria relativa ou por voto de qualidade, o resultado do julgamento é que produz seus efeitos jurídicos, consubstanciando, regimentalmente, no que restou decidido. Se por ventura o resultado seja desfavorável à empresa por voto de qualidade, o que produz eficácia jurídica é a decisão final apregoada, qual seja provendo ou

desprovendo o recurso da(s) parte(s). Assim, não há que falar-se em dúvida a que se refere o julgamento. Aliás, o resultado do julgamento é justamente para espanca-las com a entrega daquele.

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

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

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

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

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

Do exposto, vota-se por conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen

Fl. 14 do Acórdão n.º 9303-013.713 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 16682.723011/2015-64