



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720406/2014-24
ACÓRDÃO	9202-011.346 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	20 de junho de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	BP ENERGY DO BRASIL LTDA

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 2009, 2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Não há óbice ao conhecimento de Recurso Especial, quando os acórdãos recorrido e paradigma, tratam de processos de mesma matéria e da mesma operação, envolvendo o mesmo Contribuinte.

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

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Vencida a conselheira Fernanda Melo Leal que não conhecia. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal e Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, que negavam provimento. O Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim não votou no conhecimento, em razão do voto proferido pelo conselheiro Thiago

Buschinelli Sorrentino na sessão de 20/03/24. Manifestou intenção em apresentar declaração de voto a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mauricio Nogueira Righetti, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Thiago Buschinelli Sorrentino e Régis Xavier Holanda (Presidente em Exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Na origem, cuida-se de lançamento para cobrança do IRRF sobre Royalties e pagamentos de Assistência técnica de Residentes ou Domiciliados no Exterior.

O relatório fiscal encontra-se às fls. 2945/2986.

Impugnado o lançamento às fls. 2992/3070, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém/PA julgou-o improcedente às fls. 3168/3203, recorrendo de ofício a este CARF, por meio do acórdão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2009, 2010

Ementa:

VERDADE MATERIAL. AUSÊNCIA DE PROVAS.

A simples apresentação de alegações sobre suposta simulação, se desacompanhada de provas inequívocas da ocorrência do artifício visando a inoccorrência formal dos fatos geradores dos tributos devidos, não permite o deferimento da solicitação.

No âmbito do processo administrativo fiscal e no que concerne às provas, temos que no caso de auto de infração ou notificação de lançamento, o ônus da prova é do fiscal autuante, quanto à existência do direito do Fisco.

Cientificada do acórdão de impugnação, a Fazenda Nacional apresentou Razões ao Recurso de Ofício às fls. 3284/3312, pugnando, ao seu final, pela manutenção do lançamento.

Manifestação da autuada às fls. 3318/3323, requerendo a manutenção da decisão recorrida.

Por sua vez, a 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara desta Seção negou provimento ao recurso de ofício por meio do acórdão **2202-005.292** – fls. 3562/3590.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial às fls. 3592/3624, pugnando, ao final, pelo restabelecimento integral do lançamento.

Em **17/1/20** - às fls. 3631/3642 - foi dado seguimento ao recurso, para que fosse rediscutida a matéria **“efeitos tributários da operação em que o contribuinte, para prospectar e explorar a produção de petróleo em área marítima, celebra contratos distintos para o afretamento (aluguel de unidades de operação) e para a prestação de serviços relacionados à empreitada”**.

Cientificado do acórdão de recurso voluntário, do REsp da União e do despacho que lhe dera seguimento às fls. 3648 em 14/5/20, o sujeito passivo apresentou contrarrazões tempestivas em 29/5/20, por meio das quais, ao final, sustentou o não conhecimento do recurso e, sucessivamente, o seu desprovimento – fls. 3651/3698.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Relator

A Fazenda Nacional tomou ciência (presumida) do acórdão de recurso voluntário em 13/10/19 (processo movimentado em 13/9/19 (fl. 3591) e apresentou seu recurso tempestivamente em 25/10/19, consoante se denota de fl. 3625. Passo, com isso, à análise dos demais requisitos para o seu conhecimento.

Como já relatado, o recurso teve seu seguimento admitido para que fosse rediscutida a matéria **“efeitos tributários da operação em que o contribuinte, para prospectar e explorar a produção de petróleo em área marítima, celebra contratos distintos para o afretamento (aluguel de unidades de operação) e para a prestação de serviços relacionados à empreitada”**.

O acórdão recorrido foi assim ementado, naquilo que foi devolvido ao exame desta turma:

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

Ano-calendário: 2009, 2010

DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. PREVALÊNCIA DA SUBSTÂNCIA SOBRE A FORMA. INOCORRÊNCIA.

A fiscalização tem o dever de desconsiderar os atos e negócios jurídicos, a fim de aplicar a lei sobre os fatos geradores efetivamente ocorridos, sendo que esse dever está implícito na atribuição de efetuar lançamento e decorre da própria essência da atividade de fiscalização tributária, que deve buscar a verdade material com prevalência da substância sobre a forma. Inocorrência no caso concreto, em razão da insuficiência de provas quanto as acusações realizadas pela autoridade fiscal quanto a artificialidade dos atos e negócios jurídicos realizados pelas partes.

VERDADE MATERIAL. AUSÊNCIA DE PROVAS. INCUMBÊNCIA DA AUTORIDADE FISCAL. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Alegações quanto a artificialidade dos contratos e de existência de simulação entre as partes, caso desacompanhadas de provas inequívocas do uso do artifício, em que se pretenda a inocorrência formal dos fatos geradores dos tributos, não merecem acolhida. No âmbito do processo administrativo fiscal, em que a autoridade fiscal promova a descaracterização de atos e negócios jurídicos, lavrando auto de infração, o ônus da prova quanto à existência do direito do Fisco é da autoridade fiscal, cabendo a ela instruir o processo com os elementos probatórios que comprovem suas alegações.

Por sua vez, a decisão se deu no seguinte sentido:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, vencidos os conselheiros Marcelo de Sousa Sáteles e Rorildo Barbosa Correia.

Contexto

Passando ao caso concreto, o que se tem é um *modus operandi* bastante conhecido – ao menos desde os idos de 2000 - inclusive por este Relator, que atuou em Fiscalizações pela Delegacia da Receita Federal em Campos dos Goytacazes/RJ.

A estrutura comercial e sua prática foram bem resumidas pela autoridade autuante da seguinte forma:

Em ações fiscais levadas a efeito em outras empresas atuantes no ramo de prestação de serviços de prospecção, perfuração, completação e "*workover*" de poços de petróleo e gás, contratadas por empresas detentoras de concessão para exploração e produção de petróleo, que culminaram na lavratura de vários autos de infração, a Receita Federal do Brasil teve a oportunidade de examinar considerável quantidade de contratos firmados entre as aludidas empresas (prestadoras de serviços) com uma outra empresa exploradora, concessionária de blocos de exploração ou operadora de consórcio de exploração de poços petrolíferos.

Apesar da grande quantidade de contratos examinada, o modelo de contratação não se modificava. Eram sempre firmados dois contratos, um de afretamento de unidade de perfuração e um de prestação de serviços sendo que, ambos, realizados por duas empresas de um mesmo grupo econômico. Uma empresa nacional, que seria a contratada para prestação de serviços e, uma empresa estrangeira, que seria contratada para disponibilizar a unidade de perfuração a ser utilizada na efetiva prestação dos serviços. Ambas, pertencentes a um mesmo grupo econômico, e em geral, controladas por uma mesma holding desse grupo. A remuneração do contrato firmado com a empresa estrangeira não era submetida à tributação pelo imposto de renda na fonte vez que era tratada como decorrente de afretamento de embarcação, amparado pela aplicação da alíquota zero, prevista no art. 1º da Lei 9.481/97.

Chamava mais a atenção o fato de que a remuneração relativa ao contrato de afretamento correspondia à quase totalidade dos custos (em torno de 90% do montante contratado) enquanto que, por outro lado, a parcela que cabia à prestadora de serviços de perfuração, não era suficiente sequer para cobrir os custos decorrentes da atividade (em torno de 10%), gerando prejuízos contábeis e fiscais sucessivos para as empresas nacionais prestadoras dos serviços. Apesar de atuarem num ramo sabidamente lucrativo, as empresas nacionais prestadoras de serviços sempre apuravam prejuízos.

Nos procedimentos fiscais efetuados nas supracitadas prestadoras de serviços de perfuração, restou constatado que, durante a execução dos contratos e, diante da desproporcionalidade dos valores remuneratórios, a receita atribuída à "prestação de serviços" não era suficiente sequer para fazer frente aos custos dos serviços prestados e, por essa razão, parte do valor pago à empresa estrangeira retornava ao Brasil na forma de aportes em favor da empresa nacional. As empresas nacionais prestadoras de serviços, no tocante a estes aportes, não se submetiam a qualquer tributação. Em suma, por um lado se valiam da dedução de custos/despesas que pertenciam de fato à empresa estrangeira e, por outro, registravam os recursos que retornavam do exterior sob denominações diversas, tais como "reembolsos de custos", "empréstimos" e etc, que eram mantidos ao largo da tributação.

A autoridade fiscal visualizou um artifício de triangulação entre as concessionárias exploradoras e produtoras de petróleo e gás e as empresas/grupos de prestação dos serviços de prospecção, perfuração, completação e "workover". Na verdade, com o intuito de mascarar uma única contratação, se promovia a partição de um único contrato em dois outros. Um contrato tratava apenas de afretamento de embarcações ou navios sonda e outro contrato tratava apenas dos serviços de perfurações. Ambos os contratos celebrados com empresas do mesmo grupo.

O afretamento, prestado por empresa estrangeira, carregava até 90% do valor global dos custos totais sem qualquer tributação (esse o objetivo real do grupo) e

a prestação dos serviços de **perfuração ficava com até 10% dos custos sendo apenas esta a parcela alvo de tributação. Dessa forma, até 90% do valor global dos contratos era carreada ao exterior sem nenhuma tributação.**

Os autos de infração lavrados face às empresas nacionais prestadoras de serviços às empresas detentoras da concessão para exploração e produção foram submetidos ao crivo do julgamento administrativo, tendo as autoridades julgadoras firmado entendimento no sentido de que os pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras pelas empresas concessionárias, a título de afretamento da unidade de perfuração, correspondiam de fato à remuneração pela prestação de serviços. ...

Em resumo, apurou o Fisco que a autuada teria celebrado contrato de prestação de serviços com a empresa nacional TRANSOCEAN BRASIL LTDA e de “afretamento” com a estrangeira TRANSOCEAN UK, proprietária do navio sonda DEEPWATER DISCOVERY e pertencente ao mesmo grupo econômico da primeira contratada.

Em razão dessa contratação, considerada como um único objeto pelo Fisco após minuciosa análise dos instrumentos contratuais e demais documentos pertinentes à operação, teria havido remessas ao exterior a título de “afretamento de embarcações” no período de 03/2009 a 10/2010. Confira-se o seguinte excerto do relatório fiscal:

No contexto concreto das contratações efetuadas, em que pese a repartição formal em dois contratos, **a realidade dos fatos demonstra que inexistiu um afretamento autônomo, desvinculado do fornecimento dos serviços de perfuração e sondagem.** Tratam-se na verdade de operações em que, afretamento e serviços, são indissociáveis para que os serviços contratados de forma global sejam alcançados.

Em verdade, asseverou o autuante que, na origem, aproximadamente 90% do valor dessa única operação eram destinados ao exterior, ao passo que os outros 10%, à empresa contratada como a prestadora dos serviços, que sequer era capaz de arcar com seus custos financeiros. Mais a frente, por ocasião do procedimento fiscal, essa relação estaria em 78% x 22%.

Essa engenharia – vale dizer, a concentração do grosso dos recursos no pagamento do afretamento - teria uma razão de ser, qual seja: *“as remessas para o exterior para pagamento do afretamento eram realizadas com o benefício da redução a zero da alíquota do IRRF (inciso I do art. 1º da Lei nº 9.481/97) e não se encontravam no campo de incidência da CIDE, PIS Importação e COFINS Importação, pois, em princípio, não se tratava de importação de serviço”*, como bem asseverou o relator da decisão recorrida.

Conhecimento

De sua vez, o colegiado recorrido houve por bem negar provimento ao recurso de ofício, ao fundamento de que careceriam de elementos probatórios nos autos que demonstrassem de forma inequívoca que teria havido uma “bipartição artificial” da operação em dois contratos, com o intuito de reduzir a carga tributária sobre afretamento.

Ainda fez constar o relator do voto condutor, após citar as disposições da Lei 13.586/2017, mas ressaltando que não estaria dando a ela interpretação retroativa, que:

Desse modo, verifica-se que o percentual utilizado pela contribuinte no período fiscalizado (78%), não se demonstra abusivo ou irreal, haja vista que a legislação superveniente para fatos geradores posteriores compreendeu que os percentuais máximos aceitos seriam, em relação ao período 2015 a 2017 de até 80% e, após 2018, de 65%.

E, por fim, assim conduziu o julgamento:

Diante do todo o exposto, verifica-se que não restou demonstrada pela autoridade fiscal a artificialidade dos contratos, cujo argumento é reforçado pela falta de provas apresentadas pela fiscalização de que estes se deram de modo artificial ou com abusividade na fixação dos percentuais, de modo que o lançamento não se mantém.

Ademais, não se vislumbra nenhum óbice que, na gestão de seus negócios, a contribuinte opte por efetuar dois contratos com empresas distintas (inclusive se uma pessoa jurídica esteja vinculada a outra que seja proprietária da embarcação), para afretamento do bem e outro para a sua operação, conforme inclusive restou posteriormente estabelecido nas soluções de consulta COSIT nºs 225/2014 e 12/2015.

Entendo que no caso em análise não se desincumbiu a autoridade fiscal em provar que ocorreu um planejamento fiscal abusivo, razão pelo qual entendo que não merece reforma o acórdão da DRJ, devendo ser negado provimento ao recurso de ofício.

Assim, com base no acima exposto, em razão da inexistência de provas que, na verdade, teria havido a contratação e execução de apenas uma operação, de prestação de serviço de perfuração de petróleo, "artificialmente bipartida em dois contratos" de afretamento e de serviços com o intuito de reduzir a carga tributária.

De outro giro, a recorrente, em extenso arrazoadado, citando inclusive aspectos das contratações, busca a reversão desse julgamento, ao argumento de que restara comprovado nos autos que a bipartição pretendida nunca teria existido de fato. Para tanto, indicou os acórdãos **9303-008.915 e 2402-005.822**, ambos aceitos pela presidência da 1ª Seção como representativos da controvérsia que pretende ver solucionada a seu favor.

Por sua vez, a recorrida, em suas contrarrazões, sustentou o não conhecimento do recurso, ao argumento de que **i)** a Fazenda Nacional não teria contestado fundamentos autônomos da decisão recorrida, assim como **ii)** a impossibilidade de reapreciação de provas em sede de Recurso Especial e, nessa esteira, argumenta que as conclusões diversas verificadas entre o acórdão recorrido e os paradigmas não decorreriam de divergência interpretativa de lei e sim de provas.

Quanto à primeira argumentação, cumpre destacar que o acórdão recorrido, ao se posicionar pela manutenção do entendimento da decisão de primeira instância, consignou não somente que estava de acordo com a DRJ quanto ao fato de que a autoridade fiscal não teria se desincumbido de provar a ocorrência de um planejamento fiscal abusivo, mas também considerou plenamente oponível ao Fisco a divisão de contratos de afretamento e serviços de exploração de petróleo na forma perpetrada pela Contribuinte para a gestão do negócio jurídico, a partir da análise das disposições contratuais destacadas pela fiscalização, tendo ainda se amparado no entendimento das decisões proferidas pelas Turmas do CARF que julgaram os lançamentos de COFINS IMPORTAÇÃO (Acórdão 3201-003.150) e CIDE (Acórdão 3301-005.358) decorrentes do mesmo procedimento fiscal.

Vejamos excertos do acórdão recorrido que resume a motivação do Colegiado:

Acórdão Recorrido

Voto

Diante do todo o exposto, verifica-se que não restou demonstrada pela autoridade fiscal a artificialidade dos contratos, cujo argumento é reforçado pela falta de provas apresentadas pela fiscalização de que estes se deram de modo artificial ou com abusividade na fixação dos percentuais, de modo que o lançamento não se mantém.

Ademais, não se vislumbra nenhum óbice que, na gestão de seus negócios, a contribuinte opte por efetuar dois contratos com empresas distintas (inclusive se uma pessoa jurídica esteja vinculada a outra que seja proprietária da embarcação), para afretamento do bem e outro para a sua operação, conforme inclusive restou posteriormente estabelecido nas soluções de consulta COSIT nºs 225/2014 e 12/2015.

Entendo que no caso em análise não se desincumbiu a autoridade fiscal em provar que ocorreu um planejamento fiscal abusivo, razão pelo qual entendo que não merece reforma o acórdão da DRJ, devendo ser negado provimento ao recurso de ofício.

Assim, com base no acima exposto, em razão da inexistência de provas que, na verdade, teria havido a contratação e execução de apenas uma operação, de prestação de serviço de perfuração de petróleo, "artificialmente bipartida em dois contratos" de afretamento e de serviços com o intuito de reduzir a carga tributária.

Destaco que, não obstante mencionar serem frágeis os elementos reunidos pela fiscalização para concluir pela "bipartição artificial dos contratos", tem-se que da análise dos autos, formam-se conclusões, no mesmo sentido ao dos acórdãos 3201-003.150 (PIS/COFINS Importação) e 3301-005.358 (CIDE), as quais convergem com a minha, sendo elas as seguintes:

Há licitude do modelo de contratação; Houve o reconhecimento, por parte do legislador, da adequação dos percentuais de 78% / 22%, por meio das alterações introduzidas pela Lei nº 13.043/14 no art. 1º da Lei nº 9.481/97; No contexto da operação em questão, o afretamento é atividade-meio e não pode receber o mesmo tratamento tributário da atividade-fim serviço de perfuração; e A bipartição de contratos de afretamento e perfuração já foi admitida pelo Fisco, por meio da IN RFB nº 844/08 e Solução COSIT nº 255/14.

Por tais razões, compreendo que há de prevalecer a natureza de afretamento à embarcação utilizada nas atividades de prospecção e exploração de petróleo e aplicar a legislação que trata de forma distinta o objeto de ambos os contratos, pois não restou demonstrado, pela autoridade fiscal, a existência de elementos que evidenciassem eventual planejamento fiscal abusivo (a bipartição artificial dos contratos) para considerar inexistente o contrato de afretamento e considerar os valores envolvidos unicamente pertinente ao contrato de prestação de serviços de prospecção e exploração marítimas.

Ocorre que tais motivos não se revestem da característica de autonomia que lhe quis atribuir a Contribuinte, muito pelo contrário, se completam na tomada de decisão do Colegiado pela validade da bipartição dos contratos conforme perpetrado pela Contribuinte, e seus efeitos tributários.

Por oportuno, traz-se à colação a análise do conhecimento da mesma matéria decorrente de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional no processo relativo ao lançamento de COFINS IMPORTAÇÃO originário da mesma ação fiscal em face da Contribuinte, em que o então Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos, no Acórdão nº 9303-008.915, de 16/07/2019, teceu as seguintes considerações quanto ao argumento trazido em Contrarrazões de mesma natureza do ora analisado (destaquei):

Acórdão nº 9303-008.915, de 16/07/2019

Conhecimento

Entendo serem totalmente improcedentes as alegações de não conhecimento apresentadas em sede de contrarrazões, por parte da recorrida.

(...)

Passo agora a apreciar as alegações de não conhecimento, relativas à primeira matéria, qual seja, **a artificialidade da bipartição dos contratos**.

Pois bem, a recorrida, em suas contrarrazões, parte do pressuposto de que o acórdão recorrido teria se baseado em três fundamentos autônomos:

(a) aceitação pela legislação da possibilidade de segregação dos contratos (afretamento x serviço)

(b) no caso, o afretamento seria uma parte necessária do contrato

(c) inexistência de comprovação da ocorrência do fato gerador retratado no lançamento. Contudo, discordo de forma veemente dessa afirmação. Na verdade, **esses foram fundamentos complementares e necessários à conclusão do julgado e, portanto, o afastamento de quaisquer deles levaria à tributação da operação.** Isso resta evidente quando se percebe que:

- mesmo que a legislação aceitasse a possibilidade de segregação dos contratos, bastaria a comprovação da ocorrência do fato gerador no caso específico, pela artificialidade da bipartição do contrato, para sua tributação; e

- por outro lado, mesmo que não ficasse comprovada artificialidade necessária na bipartição do contrato, caso fosse rechaçada a possibilidade de a legislação aceitar a segregação de contratos, da mesma forma, restaria aplicável a tributação do fato.

Uma vez assentado que não se está diante de situação que envolve razões independentes, mas sim complementares, não há que se falar da hipótese de aplicação de preclusão consumativa como sustentado pela recorrida.

No que toca à impossibilidade desta Câmara Superior apreciar matéria fático-probatória, efetivamente, a divergência jurisprudencial somente se caracteriza quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas, em função de interpretações diferentes conferidas à legislação tributária, de plano descartando-se a divergência que envolva simplesmente a valoração de provas.

Não obstante, a jurisprudência desta Turma sempre ressaltou as situações específicas em que, embora se trate de provas, é possível a demonstração de divergência, a saber: casos em que se coteja não a prova em si, mas sim um critério de análise da prova, relativamente a uma mesma matéria de mérito (ex: glosa de despesas médicas, depósitos bancários sem identificação de origem e outras); casos em que, embora estejam envolvidos Contribuintes diversos, o conjunto probatório possui identidade (a exemplo do caso "Beacon Hill", cujas autuações são ancoradas em um único procedimento fiscal, em que se aplica a mesma metodologia); e os casos que envolvam a chamada "divergência pura", ou seja, os casos em que recorrido e paradigma tratam de processos de mesma matéria, ou da mesma operação, envolvendo o mesmo Contribuinte.

Expressando-se de outro modo, o que se analisa não é necessariamente a prova isoladamente, mas sim o acerto, ou não, do critério de sua valoração em situações em que se mostram similares o conjunto probatório e matéria envolvidos.

Nesse sentido, esclareça-se que no caso do primeiro paradigma indicado – Acórdão nº **9303-008.915** - trata-se justamente de caso de "divergência pura", o que foi, inclusive, ressaltado no despacho de admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional. Confira-se:

Em relação ao primeiro paradigma, explica a recorrente que sua similitude fática com o caso apreciado pelo acórdão recorrido é total, uma vez que trata

exatamente dos mesmos fatos, do mesmo sujeito passivo, dos mesmos contratos e dos mesmos anos-calendário. A única diferença é que a decisão paradigma foi proferida nos autos que tratam da COFINS lançada no contexto da mesma discussão desenvolvida nos presentes autos: a artificialidade ou não da bipartição dos contratos.

Registre-se que, a esse respeito, não foi trazido em contrarrazões qualquer argumento no sentido de que o paradigma não estaria a tratar da mesma discussão, sendo que a própria recorrida reconhece que a questão por ela levantada acerca da existência de posterior decisão judicial com entendimento contrário ao decidido pelo Colegiado paradigmático em nada interfere na demonstração da divergência jurisprudencial para fins de interposição de Recurso Especial nos termos previstos no RICARF.

Cumpra ressaltar ainda que o referido paradigma reformou o Acórdão nº 3201-003.150, cujos fundamentos foram adotados pelo acórdão recorrido exatamente por abordar os efeitos tributários da bipartição dos mesmos contratos firmados pela Contribuinte, no âmbito da tributação de COFINS decorrente do mesmo procedimento fiscal.

Em síntese, a Fazenda Nacional efetivamente demonstrou a existência da divergência alegada em face do primeiro paradigma, já que enquanto o acórdão recorrido admite a celebração de contratos separados de afretamento e de serviços de perfuração em face da operação perpetrada pela Contribuinte com empresas do mesmo grupo econômico, o Colegiado do acórdão paradigma, diante das mesmas operações, adotou entendimento diametralmente oposto ao se analisar os mesmos contratos, considerando artificial e descolada da realidade material de suas execuções a bipartição dos em contratos de aluguel de unidades de operação e de prestação de serviços.

Quanto ao segundo paradigma – Acórdão nº 2403.005.822, de sua leitura se verifica que o Colegiado também analisou lançamento efetuado no mesmo contexto fático do recorrido, ou seja, contratação fracionada de afretamento de navio-sonda e de prestação de serviços de exploração de petróleo com empresas coligadas, que eram inclusive as mesmas empresas que figuraram como contratadas no recorrido.

Não obstante, penso assistir razão à recorrida quanto ao fato de que a abordagem do colegiado paradigmático, naquele caso, levou em conta as circunstâncias e peculiaridades daqueles contratos, de forma que tal paradigma não se revela, penso eu, apto para fins de comparação com o recorrido. Confira-se o excerto da ementa citada pela Contribuinte:

2402-005.822

Ementa

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2009

(...)

CONTRATOS DE AFRETAMENTO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REALIDADE MATERIAL. NEGÓCIO JURÍDICO ÚNICO. PRINCÍPIO NEGOCIAL. IRRF. INCIDÊNCIA. ALÍQUOTA APLICÁVEL. 15%.

- 1. A verificação da ocorrência do fato gerador dispensa o exame acerca da validade ou invalidade dos negócios jurídicos celebrados pela recorrente.**
- 2. As circunstâncias e as peculiaridades do caso concreto demonstram que os serviços absorveram o afretamento.** Este se constituiu em mera atividade-meio.
3. Os pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras corresponderam, de fato, à remuneração por serviços prestados.
4. A divisão entre afretamento e prestação de serviços foi meramente formal.
5. O que importa para o direito tributário é a realidade dos fatos, e não a aparente realidade resultante dos contratos, mormente porque o princípio da realidade sobrepõe-se ao aspecto formal, considerados os elementos tributários.
6. Deve ser analisada a essência do fato gerador, pois nem mesmo importa a sua forma de exteriorização (princípio negocial ou *Geschäftsprinzip*), observadas as exceções estabelecidas na própria legislação.
7. A recorrente estava obrigada a fazer a retenção do IRRF, na dicção dos arts. 682, 685 e 708 do Regulamento do Imposto de Renda RIR.
8. Os pagamentos foram realizados em favor de empresas situadas no exterior, os quais se destinaram a remunerar serviços técnicos, sendo aplicável a alíquota de 15% resultante da combinação do art. 708 do Regulamento com o art. 3º da MP 2.15970/2001.

Todavia, uma vez demonstrada a divergência interpretativa com base no primeiro paradigma, tenho que o conhecimento do apelo da União é medida que se impõe.

Por fim, no que tange às considerações da Contribuinte quanto às alegações constantes do Recurso Especial da Fazenda Nacional no item “DOS CONCEITOS DE EMBARCAÇÃO X PLATAFORMA E A POSSIBILIDADE DE AFRETAMENTO”, esclareça-se que, embora tenham conexão com os fundamentos da autuação, de fato, tais ponderações fogem do escopo da matéria recursal admitida à rediscussão na Instância Especial, que se restringe à verificação da realidade material da bipartição dos contratos de afretamento de plataforma e prestação de serviços de exploração de petróleo, de sorte que não cabe o enfrentamento de tais argumentos por esta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Diante do exposto, conheço, pois, do recurso e passo-lhe ao exame do mérito.

Mérito

Quanto ao mérito, da leitura do Termo de Verificação Fiscal e como já noticiado alhures, constata-se que o escopo do trabalho fiscal foi a apuração da realidade das operações levadas a cabo pela recorrida para exploração e produção de petróleo, e se as mesmas estavam

adequadas ao modelo de contratação bipartida de empresas de um mesmo grupo econômico: um contrato de afretamento de unidade de perfuração com empresa sediada no exterior, e outro de prestação de serviços de pesquisa e exploração de petróleo com empresa sediada no Brasil.

Com base em minuciosa análise das cláusulas contratuais, a Autoridade Fiscal concluiu pelo artificialismo na bipartição contratual com a finalidade de redução de tributos, considerando que não havia contrato autônomo real de afretamento, mas apenas uma única contratação de pesquisa e exploração de petróleo e gás, com o fornecimento da unidade, de forma que os pagamentos efetuados a título de afretamento correspondiam, na realidade, à remuneração pela prestação dos referidos serviços contratados.

Como resultado, exigiu-se o IRRF objeto do presente processo que não havia sido retido e recolhido pela autuada sobre a remuneração do contrato firmado com a empresa estrangeira, por ter se amparado na aplicação da alíquota zero prevista no art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, e ainda foram lavrados autos de infração para cobrança de CIDE (processo 16682.720407/2014-79) e PIS/COFINS IMPORTAÇÃO (processo 16682.720408/2014-13) sobre as mesmas remessas ao exterior.

Nesse passo, a matéria ora admitida - **efeitos tributários da operação em que o contribuinte, para prospectar e explorar a produção de petróleo em área marítima, celebra contratos distintos para o afretamento (aluguel de unidades de operação) e para a prestação de serviços relacionados à empreitada** – já foi muito bem enfrentada no acórdão nº **9303-008.915**, de 16/07/2019, no processo 16682.720408/2014-13, de relatoria do então Ilustre Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, que examinou o negócio jurídico engendrado pela autuada, para fins de tributação de COFINS, e que, repita-se, também foi decorrente do mesmo procedimento fiscal que culminou na presente autuação.

Naquele julgado, concluiu-se que a repartição formal em dois contratos, um de afretamento e outro de prestação de serviços, foi artificial, com fim único de buscar redução de tributos, já que, na realidade, as operações correspondiam a um serviço integrado e uno, e, por concordar com os seus fundamentos, ora os adoto como minhas razões de decidir:

Para a correta delimitação da lide, cabe colocar que, no caso, a discussão objeto dos presentes autos não se resume à determinação dos percentuais aceitáveis para repartição de valores entre o afretamento e a prestação de serviço.

Entendo que o cerne da discussão seja definir se: (a) houve apenas um acordo de vontade, de prestação de serviço, artificialmente bipartido em dois instrumentos contratuais; ou (b) houve dois contratos legítimos, um de afretamento e outro de prestação de serviço.

Ora, caso entenda-se que houve apenas um acordo de vontades, conforme entendimento da fiscalização, também esposado pelo colegiado que proferiu o acórdão paradigma nº 3302-005.383, deve ser desconsiderada a bipartição artificial e buscada a tributação do fato efetivamente ocorrido. Por outro lado, caso entenda-se que houve dois efetivos acordos de vontade autônomos,

conforme entendimento da decisão recorrida, caberia uma discussão dos critérios razoáveis de repartição de seus valores.

Pois bem, alinho-me ao entendimento da fiscalização. As provas dos autos levam ao entendimento de que o objetivo buscado pelas partes nunca foi o de se realizar um afretamento independente da prestação do serviço de perfuração.

Saliente-se que a disparidade dos valores, referida pela fiscalização, não foi a infração em si, mas sim um indício de que a bipartição teria sido artificial, inclusive por haver uma motivação tributária na realização dessa bipartição, com redução do custo da operação.

Adicionalmente, a clara vinculação entre as signatárias dos contratos, pertencentes ao mesmo grupo econômico, as razões idênticas da adoção dos contratos e a coordenação dos períodos de início, vigência, rescisão e término dos contratos, não caracterizam uma infração, mas são indício de que os valores da operação poderiam ser artificialmente bipartidos, mantendo-se a riqueza deles decorrente dentro do grupo, sem prejuízo da realização do contrato.

Entretanto, no entendimento deste conselheiro, o ponto de maior relevância, que indica a ocorrência efetiva de um único acordo de vontades foi a estrutura do preço, com taxas de aluguel idênticas às de prestação do serviço, conforme depreende-se da leitura do TVF, nos seguintes termos (e-fl. 2955):

(...) a apuração dos valores da remuneração a ser paga, em função do Contrato de Afretamento, é completamente condicionada à produtividade e não ao tempo em que a unidade fretada estaria disponível para o afretador, como seria de se esperar, em contratos dessa modalidade. A apuração dos montantes a serem remunerados a título de afretamento é efetuada nos exatos moldes usados para aferir os valores remunerados em função da prestação de serviços de perfuração.

(...) as hipóteses que levam à redução da remuneração do Contrato de Serviços, que têm sempre como causa um evento que implica na redução da produção (suspensão dos serviços de perfuração em virtude de reparo da unidade, suspensão dos serviços de perfuração por ocorrência de eventos de força maior etc), são as mesmas que levam à redução da remuneração do Contrato de Afretamento.

(...) se uma perfuratriz ou uma sonda, por algum motivo, param de operar, cessando a perfuração, cessa também o afretamento e isso, em hipótese alguma, é plausível de se aceitar em contratos efetivamente independentes. (...)

(Sublinhas do original)

O entendimento da decisão recorrida, por outro lado, partindo do pressuposto de que há dois efetivos acordos de vontade, independentes, é o de que não se poderia conceber que nenhum valor teria sido pago a título de afretamento, no âmbito da operação. Essa posição é fortemente defendida pela recorrida que em contrarrazões afirma, 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, nos seguintes termos:

7. Nessa linha, acusou, sem base em quaisquer provas, que referido arranjo contratual não envolveria um afretamento autônomo, mas sim a prestação de serviços unos e indivisíveis, acusando a Recorrida de artificialmente dividir a remuneração entre o afretamento com a empresa estrangeira (90% do total das contratações) e a prestação de serviços de perfuração pela empresa domiciliada no País (10% do total das contratações), mesmo constando dos autos a cópia de aditivo contratual que estipula os percentuais de remuneração em proporções bem diferentes para todo o período fiscalizado (78% para o afretamento e 22% para a remuneração dos serviços de perfuração).

8. Pior, ao desconsiderar a estrutura adotada, o Autuante não atribuiu um centavo sequer ao afretamento da embarcação! Tal proceder equivale a alugarmos um carro com motorista e todo o preço do serviço ser transferido ao motorista; o que decerto não faz qualquer sentido, já que o motorista é remunerado pela hora trabalhada, enquanto a locação do veículo é remunerada pelo custo de sua disponibilização / utilização / depreciação.

Analizando essa afirmação, à luz das provas dos autos, verifico 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.

Assim, com utilização dos próprios termos metaforicamente utilizados pela recorrida, no entender deste conselheiro, poderíamos dizer 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.

Releva também destacar a situação o que apontou o agente fiscal no TVF, à e-fl. 2966:

*Analizando, agora, os Boletins Mensais de Medição apresentados, que nada mais são do que um somatório das horas diárias trabalhadas, demonstram na prática aquilo que já é previsto nos contratos. Melhor dizendo, comprovam que as taxas aplicadas, para efeito de remuneração eram idênticas tanto para o contrato de afretamento como para o contrato de serviços de perfuração e que as horas alocadas aos dois objetos contratados também eram as mesmas. **Desse modo as horas consideradas trabalhadas, para efeito de remuneração do contrato de prestação de serviços eram as mesmas horas consideradas para efeito da***

remuneração do contrato de afretamento, independentemente se eram horas gastas em uma ou em outra atividade, demonstrando que a atividade contratada é única, não segregada, dependente e harmônica, só havendo segregação no momento da tributação, uma vez que, como já relatado, a maior parte do total da contratação era atribuída ao "afretamento de embarcação" e submetida à alíquota zero do imposto de renda.

Chamou-nos atenção a utilização de "medição" para o contrato de afretamento, haja vista a "medição" não se afigurar como uma modalidade adequada a ser utilizada na remuneração deste tipo de contrato, tendo em vista a predominância nesses casos, ser a obrigação de se dar um bem a ser utilizado e não, de se fazer algo com o bem afretado. O critério da medição seria próprio à remuneração de contratos de prestação de serviço (seja por execução ou por empreitada), normalmente utilizado para aferição das etapas do serviço que efetivamente foram executadas.

(Negritei, sublinhas do original)

Importante ainda notar que parte do pessoal era composta por trabalhadores estrangeiros, que atuava junto a empresa estrangeira, e por ela eram remunerados, ocupava cargos ligados à serviços de perfuração próprios da empresa brasileira que deveria ser contratada para isso, conforme explica o fiscal, à e-fl. 2962:

Note-se que não somente os altos cargos de náutica como os cargos ligados à prospecção e perfuração são ocupados por funcionários estranhos à TRANSOCEAN BRASIL, Resta claro que os serviços de maior responsabilidade técnica e decisória, tanto de náutica quanto de perfuração, são praticados por estrangeiros que são pagos pelo grupo estrangeiro que deveria receber, apenas, valores inerentes ao afretamento do navio.

Há que se lembrar, novamente, que o Contrato de Serviços dispõe o inverso. Deixa claro que a brasileira. TRANSOCEAN BRASIL, é a responsável pelas operações navais e pelas operações de perfuração.

Isso demonstra claramente que, na prática, os serviços globais são executados de forma una e são inconcebíveis de qualquer forma de segregação.

Revelador da natureza da contratação é o parágrafo extraído do TVF na e-fl. 2940, *in fine*:

Nos procedimentos fiscais efetuados nas supracitadas prestadoras de serviços de perfuração, restou constatado que, durante a execução dos contratos e, diante da desproporcionalidade dos valores remuneratórios, a receita atribuída à "prestação de serviços" não era suficiente sequer para fazer frente aos custos dos serviços prestados e, por essa razão, parte do valor pago à empresa estrangeira retornava ao Brasil na forma de aportes em favor da empresa nacional. As empresas nacionais prestadoras de serviços, no tocante a estes aportes, não se submetiam a qualquer tributação. Em suma, por um lado se

valiam da dedução de custos/despesas que pertenciam de fato à empresa estrangeira e, por outro, registravam os recursos que retornavam do exterior sob denominações diversas, tais como "reembolsos de custos", "empréstimos" e etc, que eram mantidos ao largo da tributação.

(Negritei)

Dessa forma, existe um conjunto de indícios e provas pelos quais percebe-se que a contratação foi a de um serviço integrado e uno. Não foi a contratação de dois elementos independentes. Portanto, nessa situação específica, resta impossível a bipartição artificial de valores, salvo se houvesse lei que criasse uma ficção jurídica nesse sentido.

Entendo que a interpretação da legislação aplicável a operações como a que ora se enfrenta, em especial a Lei nº 13.043/2014, é a de que a lei veio a criar a possibilidade de bipartição artificial de um acordo de vontades, dentro de limites por ela estabelecidos.

Aliás, penso que esse tipo de tratamento legal supervenientemente dado a situações antes tidas por inaceitáveis seja um expediente equivalente a outros já ocorridos. Por exemplo, o art. 129 da Lei 11.196/2005, que passou a aceitar a realização de serviços personalíssimos através de pessoa jurídica, o que antes era considerado inaceitável por incoerência lógica.

Assunto semelhante foi enfrentado por essa Terceira Turma da CSRF, no acórdão nº 9303-008.340, do processo nº 16682.721545/2013-94, com designação do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, para redação do voto vencedor, cujos fundamentos aqui adoto subsidiariamente. De acordo com as alegações recursais da contribuinte postas naquele acórdão, no âmbito dos afretamentos contratados, incorreu o fato gerador do tributo, pois considerou-se que os valores remetidos ao exterior não remuneravam serviços, apenas o fretamento. Mas, contrariamente, se posiciona o i. relator do voto vencedor:

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

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

objetos. Por exemplo: como se pode atribuir ao afretador a culpa civil por derramamento de óleo decorrente de imperícia na prestação de serviços? Como se pode atribuir ao dono da embarcação (fretador) a responsabilidade exclusiva pela operação da unidade, isso é, pela própria prestação do serviço contratado, como, por exemplo, consta da cláusula 3.28 do contrato de afretamento nº 2050.0011673.052?

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

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

Saliento esse aspecto porque, ainda que se considere a natureza genérica dos contratos, como contrato de aluguel de bens, o que 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, antieconômico¹⁵. E, se ainda assim, por qualquer razão que se nos escape, a Petrobrás insistisse nesse modelo de contratação, a hipotética locatária dos equipamentos jamais admitiria que eles fossem operados por terceiros.

Portanto, parece-me que a conclusão a que chegou a Fiscalização a respeito da essência desses contratos está correta. A bipartição do contrato em “afretamento” e prestação de serviços – a também, por óbvio, a sua coligação voluntária¹⁶ – no caso concreto, é artificial, desnecessária, sem propósito. Isso não implica, enfatize-se, a descaracterização formal de um contrato, ou sua

invalidade perante as partes, mas apenas obsta a oposição de seus efeitos perante o Fisco, diante da realidade detectada e do artificialismo da bipartição. E não está o Fisco a alterar conceitos de direito privado, presentes na legislação civil, mas exatamente a aplicar tais conceitos à realidade evidenciada, que não corresponde à formalmente descrita. Assim como são as partes livres para contratar, sob a denominação e a forma por elas eleita, tais contratações devem refletir a realidade das operações pactuadas. E, se verifica a Fiscalização que não refletem, e que os efeitos fiscais da real operação são diversos, cabível o lançamento.

Em resumo, considerando que também no caso ora em tela restou demonstrado pela Autoridade Fiscal, com base nas mesmas cláusulas contratuais analisadas no Acórdão acima transcrito, que se tratou de uma única contratação que foi bipartida artificialmente em dois contratos, de forma não condizente com a realidade das operações, os pagamentos à empresa estrangeira se consubstanciam, de fato, remuneração por serviços técnicos prestados, devendo ser restabelecido o lançamento do IRRF que deixou de ser retido e recolhido sobre as remessas ao exterior, em razão da configuração das hipóteses de incidência do tributo prevista nos arts. 682, 685 e 708 do Decreto nº 3.000, de 1999 - Regulamento do Imposto de Renda RIR/1999, vigente à época do lançamento.

Além do julgado acima transcrito, no mesmo sentido ora decidido, observe-se outras decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais em julgamento de recursos de outras empresas do ramo petrolífero, cujos contextos fáticos assim como a motivação dos respectivos lançamentos eram similares ao ora tratado (contratos com empresas de mesmo grupo econômico, simultaneidade na celebração, execução e rescisão, cláusulas do contrato de afretamento que previam obrigações inerentes aos contratos da prestação de serviço, etc.):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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.

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.

Acórdão nº 9303-010.058, de 21/01/2020

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Ano-calendário:2009

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. **Acórdão 9303-008.340, de 20/03/2019.**

Note-se, portanto, que a rigor não haveria qualquer impedimento a que o sujeito passivo afretasse a embarcação junto a uma empresa e contratasse a prestação de serviços junto a outra. Não obstante, no caso em tela, a circunstância de as contratadas e contratante pertencerem a um mesmo grupo, propiciou – em última análise - fosse engendrada uma bipartição artificial de modo a lastrear o escoamento de parte significativa da contratação como um todo à título de afretamento, *sujeito, portanto a alíquota zero de IRRF*, chegando-se ao ponto de destinar, à “prestação de serviços”, parcela pequena dessa contratação global insuficiente, reiteradamente, para sequer cobrir os custos/despesas dessa prestação, frustrando – apenas aparentemente - o objetivo que se esperaria dessa “empresa prestadora de serviços” por trás de sua atividade empresarial.

Digo isso, porque evidentemente o lucro do empreendimento – dentro do grupo - é praticamente canalizado ao exterior sem a incidência do IRRF.

E nesse ponto, diferentemente dos julgadores que me antecederam, vejo que os fatos e análises empreendidas pela Fiscalização – abordadas ao norte - foram mais que suficientes a evidenciar que, na espécie, o que se teve foi uma única contratação, qual seja, a de serviços de perfuração de poços de petróleo.

Calha observar que o artigo 106 da Lei 13043/2014, que promoveu alterações no artigo 1º da Lei 9.481/97 praticamente reconheceu a bipartição artificial desses serviços – em circunstâncias como nas destes autos - ao impor um limite legal para a destinação do valor a título de afretamento e que fora reduzido a partir de 1/1/2018. Ao fim e ao cabo, a lei estabeleceu, de forma impositiva, qual seria o valor das receitas do afretamento e, por conseguinte, a parcela destinada às receitas da prestação de serviços, independentemente de qual seria a efetiva

proporção dos respectivos custos/despesas de cada uma dessas atividades na contratação global dos serviços, evidenciando, a meu ver, o reconhecimento legislativo da unicidade da contratação.

Por fim, reitere-se que a autuação não questionou a possibilidade legal de contratação segmentada, mas sim a realidade das operações no caso concreto e sua oposição ao Fisco. Portanto, o fato de que a legislação da REPETRO (Instrução Normativa nº 844, de 2008) e outras normas editadas posteriormente aos fatos geradores e mencionadas em contrarrazões tenham reconhecido a possibilidade de se celebrar dois contratos quando efetivamente haja afretamento e prestação de serviços, não afasta a tributação diante das conclusões da Autoridade Fiscal acerca do negócio jurídico na forma entabulada pela recorrida, em que não se fizeram presentes as condições para que a contratação fosse bipartida e aplicada a referida legislação.

Quanto às decisões judiciais citadas, destaque-se que não possuem força vinculante para o CARF.

Forte no exposto, VOTO por CONHECER do recurso para DAR-LHE provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

Peço vênica ao em. Relator e aos demais pares que o acompanham para declinar entendimento divergente acerca da questão devolvida a esta eg. Câmara, qual seja:

efeitos tributários da operação em que o contribuinte, para prospectar e explorar a produção de petróleo em área marítima, celebra contratos distintos para o afretamento (aluguel de unidades de operação) e para a prestação de serviços relacionados à empreitada.

Embora seja bem verdade, como bem aponta o em. Relator, ser a operação de conhecimento amplo e irrestrito, tenho que o contexto fático-probatório delimitado no acórdão recorrido, que falece esta eg. Câmara de competência para revolver, obsta o provimento do recurso especial de divergência fazendário.

Ainda que inexistia liberdade absoluta para que as partes ultimem seus negócios, ao arrepio do ordenamento jurídico, conferindo meros rótulos para escamotear uma realidade que se descortina, consabido ser ônus da autoridade fazendária efetuar sua descaracterização. O que, com a devida vênica, não ocorreu nestes autos.

O fato de terem sido avençados dois contratos e a diferença de valores ser significativa, embora possa causar alguma estranheza à fiscalização, não é razão suficiente para que seja a autuação mantida.

Conforme relata a decisão recorrida,

[a] fiscalizada BP ENERGY (antiga DEVON ENERGY) celebrou dois contratos com o Grupo TRANSOCEAN a fim de promover a perfuração de poços de petróleo no litoral brasileiro. UM contrato de afretamento a casco nu do navio-sonda DEEPWATER DISCOVERY com a empresa estrangeira TRANSOCEAN UK e um outro contrato de serviços com a TRANSOCEAN BRASIL.

As remessas para o exterior para pagamento do afretamento eram realizadas com o benefício da redução a zero da alíquota do IRRF (inciso I do art. 1º da Lei nº 9.481/97) e não se encontravam no campo de incidência da CIDE, PIS Importação e COFINS Importação, pois, em princípio, não se tratava de importação de serviço.

No decorrer dos trabalhos de fiscalização e auditoria, através da análise dos contratos firmados e, também, da análise dos documentos coletados ao longo dos trabalhos, constatou que na verdade não ocorreu um simples afretamento autônomo do navio a casco nu. Em verdade, entendeu que os serviços de perfuração de poços de petróleo prestados pelas duas empresas do grupo TRANSOCEAN, conforme explicado no Termo de Verificação Fiscal, não envolvem um afretamento autônomo, mas, sim, a prestação de serviços unos e indivisíveis como um todo. As remessas efetuadas a título de afretamentos foram consideradas como serviços prestados por empresa estrangeira e, tais serviços sofrem incidência de IRRF.

No decorrer do procedimento de fiscalização efetuado junto à contribuinte, constatarem-se os fatos descritos no Termo que configuram descumprimento à legislação que rege a Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF incidentes sobre remessas efetuadas a empresas estrangeiras, haja vista a impossibilidade da aplicação da alíquota zero do IRRF em relação às remessas efetuadas pela fiscalizada a título de "afretamento de embarcação".

Tais remessas foram classificadas como decorrentes de "afretamento de embarcação", em relação às quais não houve recolhimento do IRRF em virtude da aplicação da alíquota zero, ao entender da autoridade fiscal, de forma indevida.

Trata-se do Contrato de Afretamento do Navio-Sonda DEEPWATER DISCOVERY, firmado aos 02 de fevereiro de 2006, com a empresa TRANSOCEAN UK LIMITED (TUK), situada na Escócia, Reino Unido.

Ainda, conforme referido pela autoridade fiscal, esse contrato estaria vinculado o contrato de prestação de serviços de perfuração, sondagem, exploração de poços de petróleo e serviços correlatos, firmados nas mesmas datas com a TRANSOCEAN BRASIL LTDA, CNPJ 40.278.681/0001-79, situada na cidade de Macaé, Rio de Janeiro, Brasil. Ambos os contratos foram firmados aos 02 de fevereiro de 2006.

Posteriormente, estes contratos sofreram alterações através de Termos de Aditamento que ocorreram nas mesmas datas. O primeiro aditamento dos dois contratos ocorreu aos 30/01/2008 e o segundo aditamento ocorreu em 10/09/2008.

Nos citados instrumentos contratuais constam acordadas contratações em que os serviços de perfuração, sondagem e exploração de poços de petróleo são prestados mediante a utilização da unidade de perfuração (navio-sonda) denominada DEEPWATER DISCOVERY. Os trabalhos foram fornecidos em um todo pelo grupo econômico TRANSOCEAN.

O afretamento do navio sonda ficou a cargo da TRANSOCEAN UK e os ditos serviços de perfuração ficaram a cargo da TRANSOCEAN BRASIL. A consequência tributária direta é que, a maior parte do preço pago pela fiscalizada em decorrência de tais contratos (aproximadamente 90% do total das contratações) foi atribuída ao chamado "afretamento da unidade", sem a retenção do imposto de renda na fonte. Por outro lado, a menor parte foi atribuída à prestação de serviços, paga no Brasil, e sujeita à tributação na fonte pela TRANSOCEAN BRASIL (10% das contratações). Estes percentuais foram verificados através da análise das cláusulas constantes dos contratos e de seus aditamentos.

Contudo, posteriormente, com os aditamentos dos contratos, o total dos valores contratados foi alterado para a relação de 78% a ser pago a título de afretamento e 22% a ser pago a título de serviços de perfuração.

Da análise mais detida das cláusulas contratuais e dos documentos obtidos no decorrer do procedimento fiscal, a fiscalização entendeu que, em verdade, tratam-se de contratações em que a prestação de serviços de sondagem, perfuração e exploração de poços foi artificialmente bipartida em dois contratos, um de afretamento e outro de serviços, tendo de um lado, como contratante a fiscalizada e, de outro, como contratadas, duas empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, detentor do equipamento e do KnowHow da prestação de serviços de pesquisa e exploração de petróleo e gás. Estas empresas do mesmo grupo atuam em conjunto, de forma interdependente, em responsabilidade solidária.

Ao meu sentir, falhou a fiscalização em demonstrar que bipartição da operação teria sido levada a cabo visando minorar a incidência tributária sobre o afretamento.

Apenas como reforço argumentativo, sem impingir efeitos retroativos, anoto que a legislação posteriormente editada - a Lei nº 13.586/2017 -, acabou por estabelecer percentuais aplicáveis ao valor do afretamento que não discrepam do perpetrado nestes autos. A meu ver, seria este mais um indicativo de que a fiscalização não conseguiu realizar satisfatório trabalho, razão pela qual, renovadas as vênias, **nego provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.**

(documento assinado digitalmente)

ACÓRDÃO 9202-011.346 – CSRF/2ª TURMA

PROCESSO 16682.720406/2014-24

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

DOCUMENTO VALIDADO