



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.722934/2015-07
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-013.716 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 14 de março de 2023
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado REPSOL SINOPEC BRASIL S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)

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

CIDE-REMESSAS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO IMPOSTO RETIDO NA FONTE.

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

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

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

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 (‘unidade’) marítima e outro de prestação de serviços de exploração de petróleo, necessário, para fins tributários (no caso, da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE), 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 dos serviços contratados.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

EMENTAS APLICADAS À COFINS. IDENTIDADE DE MATÉRIAS APRECIADAS.

Aplicam-se ao PIS/Pasep as mesmas ementas elaboradas para a Cofins, por se tratar de idêntica matéria apreciada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso, vencida a Conselheira Erika Costa Camargos Autran (relatora), e as Conselheiras Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que, em nova análise, alteraram os votos proferidos na sessão de outubro de 2022, para conhecer parcialmente do recurso, apenas na matéria referente à Súmula CARF 158. No mérito, por maioria de votos, deu-se provimento ao recurso, vencidas as Conselheiras Erika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento, e decidiu-se, por voto de qualidade, não retornar os autos à turma ordinária para análise da questão referente ao arbitramento de base de cálculo, vencidos os Conselheiros Erika Costa Camargos Autran (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Valcir Gassen, e Vanessa Marini Cecconello. Os votos pelo conhecimento e pela aplicação da Súmula CARF 158 dos Conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire e Carlos Henrique de Oliveira foram coletados na sessão de outubro de 2022. O Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto não votou em relação ao conhecimento, e à aplicação da Súmula CARF 158, em função de já ter votado tais matérias o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira. O Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho não votou, em função de já ter votado o Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire em relação a todas as matérias, na referida sessão de outubro de 2022. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Vinícius Guimarães.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães- Redator designado

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

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional ao amparo do art. 67, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, e alterações posteriores, em face do **Acórdão nº 3401-005.920, de 25/02/2019**, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

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.

Assim decidiu o colegiado.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as alegações preliminares de nulidade, na sessão de janeiro de 2019, e, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Rosaldo Trevisan (relator), Mara Cristina Sifuentes e Tiago Guerra Machado, que votaram por negar provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Lazaro Antônio Souza Soares.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de Divergência em face do acórdão recorrido acima, a divergência suscitada pela Fazenda Nacional é com relação:

- 1- Do contrato de afretamento. Artificialidade da bipartição dos contratos de exploração de petróleo. Incidência da Cide sobre o total da remuneração dos contratos
- 2- Da inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE

O Recurso Especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho.

O Contribuinte apresentou contrarrazões, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional e que seja mantido v. acórdão.

É o relatório em síntese.

Fl. 5 do Acórdão n.º 9303-013.716 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 16682.722934/2015-07

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende aos pressupostos de admissibilidade.

No entanto, depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional entendo que não deva ser admitido quanto a primeira matéria (Do contrato de afretamento. Artificialidade da bipartição dos contratos de exploração de petróleo. Incidência da cide sobre o total da remuneração dos contratos), pelos motivos a seguir.

O voto vencedor do Acórdão Recorrido assim decidiu:

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan, ousou dele discordar em relação às seguintes questões:

- i) a conclusão de que, em vista dos elementos apresentados pela fiscalização, que mostrariam a realidade material da operação, a bipartição dos contratos de afretamento de embarcação (sonda) e de prestação de serviços seria artificial, ficando caracterizado que o arrendamento da sonda seria instrumental à prestação de serviço;*
- ii) a base de cálculo utilizada pela Autoridade Fiscal autuante para calcular o valor do tributo, em tese, devido; e*
- iii) o enquadramento da matéria tributável utilizado pela Autoridade Fiscal autuante.*

(....)

Em relação à primeira matéria, deve-se destacar, inicialmente, que restou incontroverso nos autos o efetivo arrendamento de uma embarcação, bem este que foi objeto de contrato de afretamento para ser utilizado na atividade de exploração de petróleo, cuja execução simultânea com o respectivo contrato de

prestação de serviços foi inclusive ressaltada no Termo de Verificação Fiscal (TVF).

Também não consta nos autos qualquer indício de descumprimentos dos requisitos para obtenção dos benefícios fiscais constantes do regime aduaneiro especial denominado de Repetro. O TVF, à fl. 2.430, informa quais são estes requisitos:

(...)

Nesse contexto, não vejo como considerar a bipartição contratual em questão como artificial. Tendo sido cumpridos os requisitos do regime, o recorrente faz jus a se beneficiar do Repetro.

(....)

As cláusulas contratuais e demais documentos juntados ao processo, a meu ver, não levam à conclusão de que os contratos em questão não podem ser considerados isoladamente, mas são, isso sim, indícios de que poderia haver uma manipulação de valores entre os dois contratos.

Contudo, o Auditor Fiscal não procurou demonstrar, ao longo do procedimento fiscal, que os valores atribuídos ao contrato de prestação de serviços seriam insuficientes para a consecução da empreitada. Para tanto, poderia utilizarse de perícia técnica para obter uma estimativa de quantidade de mão de obra necessária para realizar o serviço contratado, ou refazer as planilhas de custos das empresas. Esse seria o primeiro passo.

Em seguida, chegando-se à conclusão de que houve a manipulação de valores, a próxima etapa seria quantificar quais valores deveriam estar inseridos no contrato de prestação de serviços mas tinham sido fraudulentamente desviados para o contrato de afretamento. Partindo dos custos inerentes a cada contrato, poderia ter comprovado este planejamento tributário abusivo, com vistas à sonegação de tributos. Não dispondo de elementos confiáveis para tanto, poderia, em último caso, arbitrar os valores para cada contrato.

Neste ponto reside minha segunda divergência em relação ao voto apresentado pelo ilustre relator. Considerando-se que os elementos probatórios trazidos pelo Auditor Fiscal aos autos já seriam suficientes para comprovar que os valores dos contratos foram manipulados de forma a reduzir, artificialmente/simuladamente,

a carga tributária, deveria ter sido quantificado este valor, até mesmo por arbitramento, caso não fosse possível fazê-lo de forma confiável com os documentos fornecidos pelo fiscalizado.

No entanto, o Auditor Fiscal optou por tributar o valor total de ambos os contratos, como se nada tivesse sido pago a título de afretamento. Na verdade, tal procedimento se mostra coerente com a lógica do seu trabalho: como havia concluído que, por conta das cláusulas contratuais e demais documentos, o fornecimento da embarcação seria parte integrante da prestação de serviços, inexistindo afretamento autônomo, todo o valor da empreitada global deveria estar no único contrato existente, que a seu ver seria o contrato de prestação de serviços.

Entendo que esta decisão da Autoridade Fiscal é equivocada. Se é fato incontroverso nos autos que existiu o afretamento de embarcação para exploração de petróleo, e nada tendo sido contestado quanto ao cumprimento dos requisitos para sua permanência no regime de Repetro, a base de cálculo para o lançamento de ofício deve ser, exclusivamente, a parcela dos pagamentos que se refere à prestação de serviços mas que foi indevidamente incluída nos pagamentos realizados por conta do contrato de afretamento.

(...)

Por fim, cabe esclarecer o terceiro e último ponto de divergência em relação ao voto do relator, referente ao enquadramento realizado pelo Auditor Fiscal sobre o tributo a ser lançado. Talvez pelo fato do regime do Repetro prever a desoneração de tributos incidentes na importação dos bens, o Auditor Fiscal lavrou, de forma automática, o lançamento sobre estes tributos. Contudo, de acordo com a narrativa do TVF, a infração constatada pelo Autoridade Fiscal deveria levar a um procedimento diverso, com a autuação se referindo a outro tributo.

(...)

Assiste razão ao recorrente. Com efeito, se a Autoridade Fiscal afirma que não existe afretamento autônomo, pois o fornecimento da unidade de perfuração e sondagem era apenas parte instrumental, integrante e indissociável dos serviços contratados, consequentemente o único contrato que subsiste é o de prestação de

serviços entre a recorrente e a Stena Services Brazil Ltda. Sendo assim, o tributo que deveria ter sido lançado seria o IRPJ que deixou de ser retido na fonte pelo recorrente (IRRF), referentes aos pagamentos feitos pelo afretamento mas que, segundo a tese do autuante, pertenceriam ao contrato de prestação de serviços. Ora, em contratos de prestação de serviços o tomador destes deve proceder à retenção na fonte do IRPJ que deveria ser pago pelo prestador. A legislação do tributo impõe que o tomador faça essa retenção, sendo um típico caso de responsabilidade por substituição progressiva, prevista no art. 128 do CTN e no art. 150, § 7º, da Constituição Federal:

Verifica-se que o voto vencedor para dar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, utilizou-se de três fundamentos autônomos, que por si só dava provimento ao recurso. Ou seja, foi decidido pelo arbitramento e pela não artificialidade do contrato.

A Fazenda Nacional apresentou os seguintes Acórdãos paradigmas n.ºs: 3302-004.754 e 3302-003.095.

Acórdão n.º 3302-004.754

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

Ano-calendário:2009

CONTRATO DE AFRETAMENTO DE SONDA DE PERFURAÇÃO VINCULADO A CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO, PRODUÇÃO E PERFURAÇÃO DE POÇO DE PETRÓLEO. REAL NATUREZA DOS PAGAMENTOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS. INCIDÊNCIA DA CIDE. POSSIBILIDADE.

1. Para fins tributários, prevalece a natureza real do negócio jurídico realizado e não a declaração formal contida nos instrumentos contratuais. Segundo os fatos comprovados nos autos, o único contrato existente foi o de prestação de serviços de exploração, produção e perfuração de poços de petróleo, embora, formalmente, tenham sido firmados dois contratos, um de afretamento da sonda

de perfuração e outro de prestação de serviços, bipartidos com o único propósito de evitar a incidência da CIDE.

2. Se o fornecimento da embarcação, aparelhada com os equipamentos necessários, é parte integrante e indissociável do real contrato prestação dos serviços de prospecção e perfuração de poços de petróleo, os valores remetidos ao exterior a título de remuneração dos mencionados serviços sujeitam-se à incidência da CIDE e integram a base de cálculo da referida contribuição.

REMESSA AO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. INCIDÊNCIA DA CIDE. POSSIBILIDADE.

Há incidência da CIDE sobre os valores da remuneração pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, em retribuição pela prestação de serviços técnicos estabelecidos em contrato.

BASE DE CÁLCULO. REAJUSTAMENTO. ILEGALIDADE.

A base de cálculo da CIDE é o valor bruto da remuneração, estipulada em contrato, paga, creditada, entregue, empregada ou remetida, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior no exterior, sem acréscimo ou exclusão do IRRF devido sobre a referida remuneração.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário:2009

MULTA DE OFÍCIO. ACRÉSCIMO DE JUROS DE MORA.POSSIBILIDADE. É legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, a qual integra o crédito tributário lançado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário:2009

AUTO DE INFRAÇÃO. MOTIVAÇÃO ADEQUADA. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO AO DIREITO DE DEFESA. VÍCIO DE NULIDADE.INEXISTÊNCIA.

1. A apuração da ocorrência do fato gerador dispensa o exame acerca da validade ou invalidade dos negócios jurídicos celebrados entre as partes. O lançamento não está motivado na invalidade dos contratos celebrados pela recorrente, mas na desconsideração do negócio aparente e na consideração do real negócio jurídico realizado pela autuada.

2. O lançamento prescinde da prévia declaração das causas de nulidade ou anulabilidade do negócio jurídico, porque a autoridade administrativa tem a prerrogativa de desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

3. A exaustiva descrição fática e a adequada fundamentação jurídica constantes do Termo de Verificação Fiscal (TVF) revela que não houve qualquer prejuízo ao direito de defesa da autuada.

DECISÃO RECORRIDA. INEXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO. NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade por contradição a decisão recorrida que, em consonância com os motivos da autuação, entendeu que o lançamento do crédito tributário prescindia da expressa declaração de nulidade dos contratos de afretamento artificialmente engendrados.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Verifica-se que este acórdão paradigma, que para fins tributários, prevaleceu a natureza real do negócio jurídico realizado e não a declaração formal contida nos instrumentos contratuais, portanto, no caso analisado, o único contrato existente foi o de prestação de serviços de exploração, produção e perfuração de poços de petróleo, embora, formalmente, tenham sido firmados dois contratos, um de afretamento da sonda de perfuração e outro de prestação de serviços, bipartidos com o único propósito de evitar a incidência da CIDE. Em nada falando arbitramento.

Acórdão nº3302-003.095.

Ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO
CIDE

Ano-calendário: 2009

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.

CIDE. SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES. DESNECESSIDADE DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA.

A incidência da CIDE na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia, de acordo com o §2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000.

CIDE. BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.

Nos termos do art. 2º da Lei nº. 10.168/2000, a base de cálculo da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico CIDE corresponde exclusivamente à quantia efetivamente remetida ao exterior a título de remuneração, o que não inclui os valores recolhidos a título de Imposto de Renda Retido na Fonte

IRRF. JUROS DE MORA SELIC INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO VINCULADA A TRIBUTO. CABIMENTO.

Incidem juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício lançada, vinculada ao tributo.

Recurso Voluntário Provido em Parte. Crédito Tributário Exonerado em Parte.

Também com relação ao segundo acórdão paradigma, o colegiado que 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. **Mas nada falando do arbitramento.**

Com essas considerações, entendo que a Fazenda Nacional deveria ter debatido todos argumentos trazidos no Recurso Voluntário, e não somente ter atacado somente um. Pois como tido, os três fundamentos autônomos tratados no Recurso, por si só já davam provimento ao Recurso.

Diante do exposto não conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional quanto a matéria: Do contrato de afretamento. Artificialidade da bipartição dos contratos de exploração de petróleo. Incidência da CIDE sobre o total da remuneração dos contratos.

Do Mérito

A divergências suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito à existência de artificialismo na bipartição contratual adotada e da inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE.

Inicialmente cumpre destacar , e que foi levantada a hipótese de retornar os autos à turma ordinária para análise da questão referente ao arbitramento de base de cálculo.

De acordo com voto o Auditor Fiscal não procurou demonstrar, ao longo do procedimento fiscal, que os valores atribuídos ao contrato de prestação de serviços seriam insuficientes para a consecução da empreitada. Para tanto, poderia utilizar-se de perícia técnica para obter uma estimativa de quantidade de mão de obra necessária para realizar o serviço contratado, ou refazer as planilhas de custos das empresas. E ainda concluiu que, considerando-se que os elementos probatórios trazidos pelo Auditor Fiscal aos autos já seriam suficientes para comprovar que os valores dos contratos foram manipulados de forma a reduzir, artificialmente/simuladamente, a carga tributária, deveria ter sido quantificado este valor, até mesmo por arbitramento, caso não fosse possível fazê-lo de forma confiável com os documentos fornecidos pelo fiscalizado.

Diante disto, para uma melhor análise deste autos, foi proposto a devolução dos autos, para que a turma ordinária analise a questão referente ao arbitramento de base de cálculo,

pois, para situações como essa dos autos, o legislador já previu a sistemática de arbitramento da base de cálculo, tal método consiste em estimar, com base em critérios lógicos e razoáveis, qual seria a base de cálculo aceitável para tal operação. E em caso de discordância do contribuinte, caberia a este impugnar o arbitramento, seja comprovando que forneceu elementos confiáveis para a apuração, o que implicaria a nulidade da autuação; seja apresentando a sua própria estimativa, com base nos elementos de prova que julgar necessários, cujo julgamento lhe sendo favorável poderia levar à procedência parcial ou integral do seu recurso.

Diante do exposto, proponho o retorno dos autos para análise do arbitramento.

Do Mérito

Passada esse preliminar, analisaremos o mérito dos autos.

1- DO CONTRATO DE AFRETAMENTO. ARTIFICIALIDADE DA BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO. INCIDÊNCIA DA CIDE SOBRE O TOTAL DA REMUNERAÇÃO DOS CONTRATOS

Trata-se Auto de Infração que resultou do procedimento de fiscalização que tinha por escopo (a) apurar a possível incidência de Imposto de Renda na Fonte, PIS-Importação, COFINS-Importação e CIDE sobre pagamentos efetuados em favor da empresa estrangeira STENA

De acordo com os autos a Autoridade Fiscal houve por bem por **desconsiderar** o modelo contratual adotado pelas partes e **requalificar** ambas espécies de negócios jurídicos firmados pela Contribuinte como se fossem apenas um contrato de importação de serviços do exterior, para, então, exigir a diferença de IRRF, CIDE e PIS/COFINS-Importação, acompanhada de multa de ofício.

A Autoridade Fiscal entendeu o contrato de afretamento, em conjunto com o correspondente contrato de prestação de serviços, formaria, na realidade, um único contrato de

prestação de serviços firmado com aquela pessoa jurídica estrangeira proprietária das embarcações – STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KTF.

Segundo a Autoridade Fiscal, o dito único contrato teria por objeto a prestação de serviços de perfuração de poços de petróleo, que englobaria, ainda, o fornecimento das embarcações de espécie sonda de perfuração *offshore*, e teria sido estabelecido entre a Contribuinte e aquela empresa estrangeira com a qual havia firmado tão somente o contrato de afretamento.

No entanto o Acórdão Recorrido entendeu legítima a bipartição contratual adotada pela Contribuinte, vez que não há qualquer ilegalidade ou artificialidade no simples fato da empresa, habilitada ao REPETRO, contratar, separadamente, o afretamento de plataforma e a prestação do serviço de exploração de petróleo.

O voto vencedor do Ilustre Conselheiro Lázaro Antonio Souza Soares, foi bem claro ou dizer que restou incontroverso nos autos o efetivo arrendamento de uma embarcação, bem este que foi objeto de contrato de afretamento para ser utilizado na atividade de exploração de petróleo, cuja execução simultânea com o respectivo contrato de prestação de serviços foi inclusive ressaltada no Termo de Verificação Fiscal (TVF).

Também, foi constado que não consta nos autos qualquer indício de descumprimentos dos requisitos para obtenção dos benefícios fiscais constantes do regime aduaneiro especial denominado de Repetro.

Ele diz ainda que “Nesse contexto, não vejo como considerar a bipartição contratual em questão como artificial. Tendo sido cumpridos os requisitos do regime, o recorrente faz jus a se beneficiar do Repetro.”

Abaixo, transcrevo os trechos do Termo de Verificação Fiscal de fls.. 2430 a 2450:

A teor da legislação aplicável, depreende-se que o benefício da alíquota zero é vinculado a quatro requisitos cumulativos:

- da natureza do pagamento – receita de frete, afretamento, aluguel ou arrendamento;
- da natureza do bem – necessariamente embarcação estrangeira (ou aeronave);
- da regularidade da operação – autorização da autoridade competente; e
- do domicílio do beneficiário – beneficiário não domiciliado em paraíso fiscal ou em país com tributação favorecida.

(..)

Neste ponto, já há fortes indícios de que estamos diante do modelo de contratação descrito no item 3 deste Termo. À evidência, a contratante REPSOL, pretendendo contratar serviços de perfuração em área licenciada, recorreu ao Grupo STENA, que prestou os desejados serviços com sua sonda STENA DRILLMAX. **O fornecimento da unidade afigura-se parte integrante da prestação de serviços.**

Com efeito, a análise mais detida das cláusulas contratuais, e dos demais documentos obtidos no decorrer do procedimento fiscal, demonstrará que, em verdade, **trata-se de artifício pelo qual a prestação de serviços de sondagem, perfuração e exploração de poços foi formalmente bipartida em dois contratos**, um de afretamento e um de serviços, tendo de um lado, como contratante, a fiscalizada, e de outro, como contratadas, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, detentor tanto do equipamento como do know-how para a prestação de tais serviços.

Veremos que, no contexto concreto das contratações efetuadas, **em que pese a bipartição formal em dois contratos, inexistente afretamento autônomo**, uma vez que **o fornecimento da unidade de perfuração e sondagem era apenas parte instrumental, integrante e indissociável dos serviços contratados.**

(...)

Contrato de serviços de 2011 – Anexo 12 No quadro abaixo, extraído do contrato de serviços, figuram lado a lado os nomes das empresas STENA SERVICES e STENA HUNGARY, cabendo ressaltar que a segunda é a empresa contratada

*para o afretamento. **Mais um indício de que se trata, na verdade, de uma só contratação.***

(...)

A cláusula 3.8.3, encontrada tanto no contrato de serviços como no de afretamento, atribui a manutenção da sonda à

“CONTRATADA”, que garantiria a utilização até a capacidade máxima. Ocorre que, ao menos formalmente, a

*“CONTRATADA” no contrato de afretamento seria uma empresa, e no contrato de serviços, outra. **Mais um indício de que estamos diante de uma só contratação, formalmente bipartida entre empresas de um mesmo grupo empresarial.***

(...)

*De todo o exposto, **conclui-se que os contratos de afretamento e de serviços não podem ser considerados isoladamente.** Não só porque vigoraram simultaneamente, mas porque definiram*

relações jurídicas interligadas, cujo efeito tributário é preciso ponderar.

*Mas **as cláusulas contratuais são apenas uma fração do conjunto probatório obtido no curso da Fiscalização.***

Como se verifica a fiscalização não provou e não restou caracterizada a bipartição artificial do contrato de afretamento e de execução dos serviços de prospecção e exploração marítimos, situação que prescindiria a demonstração da efetiva transferência maliciosa de valores do contrato de prestação de serviços para o de afretamento.

A fiscalização teria o dever de demonstrar as parcelas pertinentes a um e outro contrato que acusou serem indissociáveis.

Ademais, a legislação tributária tem legitimada a coexistência de contratos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea, pois expressamente admite a celebração de contratos dessa natureza por parte de um único concessionário de exploração de petróleo e gás, inclusive quando as contrapartes são pessoas jurídicas vinculadas.

Cita-se as Instruções Normativas RFB nºs 844/2008, 941/2009 e 1.070/2010, a Solução de Consulta Cosit nº 225/2014; as Leis nºs. 9.481/1997 e 13.043/2014 e a Medida Provisória nº 795/2017.

Instrução Normativa RFB nº 844/2008

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

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

I detentora de concessão ou autorização, nos termos da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, para exercer, no País, as atividades de que trata o art. 1º; e

II contratada pela pessoa jurídica referida no inciso I para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, bem como as suas subcontratadas.

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

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

§ 4º *Poderá ser habilitada ao Repetro empresa com sede no País formalmente designada pela pessoa jurídica de que trata o inciso*

I do § 1º, para promover a importação dos bens que sejam objeto de afretamento, de aluguel, de arrendamento operacional ou de empréstimo, desde que vinculados à execução de contrato de prestação de serviços celebrado entre elas,

relacionado às atividades a que se refere o art. 1º. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 941, de 25 de maio de 2009)

Verifica-se que a Receita Federal expressamente admite que a mesma pessoa jurídica contratada pela concessionária para a prestação de serviços possa providenciar o fornecimento de bem necessário a essa execução, amparado em contrato de afretamento distinto do contrato de serviços, desde que tenham execução simultânea.

Em 2010 a Receita Federal , através da IN RFB nº 1070/ 2010 deu uma nova redação ao art. 5º da IN RFB nº 844/2008, permitindo a inclusão da pessoa jurídica contratada para o afretamento no rol de possíveis beneficiárias do REPETRO, ao lado da concessionária da exploração de petróleo e da pessoa jurídica contratada (ou subcontratada) para a prestação de serviços, como se verifica no inciso II do § 1º:

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

§ 1º Poderá ser habilitada ao Repetro a pessoa jurídica: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

I detentora de concessão ou autorização, nos termos da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, para exercer, no País, as atividades de que trata o art. 1º; e

II contratada pela pessoa jurídica referida no inciso I em afretamento por tempo ou para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, bem como as suas subcontratadas. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

§ 2º A pessoa jurídica contratada de que trata o inciso II do § 1º, ou sua subcontratada, também poderá ser habilitada ao Repetro para promover a importação de bens objeto de contrato de afretamento, em que seja parte ou não, firmado entre pessoa jurídica sediada no exterior e a detentora de concessão ou autorização, desde que a importação dos bens esteja prevista no contrato de prestação de serviço ou de afretamento por tempo. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010)

Assim, uma vez autorizada a contratação segregada do afretamento e dos serviços com uma mesma pessoa jurídica, a princípio, sem que haja outros elementos que evidenciem eventual planejamento fiscal abusivo não há razão para se opor a esse mesmo arranjo contratual, no caso de a concessionária da exploração de petróleo celebrar a contratação com pessoas jurídicas distintas, porém vinculadas, pertencentes ao mesmo grupo econômico, como no presente caso.

Certamente que os dispositivos legais permitem a coexistência de afretamento e prestação de serviço no modelo de negócio de empresas interdependentes; todavia, não se pode inferir que o texto legal admite a bipartição artificial dos contratos de prestação de serviços.

Quanto, as novas disposições ao art. 1º da Lei nº 9.481/1997, entendo que pouco alteraram o conteúdo prescrito acima acerca do afretamento e da prestação de serviços quando executados simultaneamente e, novamente, não é possível afirmar que não trouxe permissão à bipartição artificial desses contratos, senão vejamos:

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

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

(...)

§ 2º No caso do inciso I do caput deste artigo, quando ocorrer execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, do valor total dos contratos a parcela relativa ao afretamento ou aluguel não poderá ser superior a: (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

I 85% (oitenta e cinco por cento), no caso de embarcações com sistemas flutuantes de produção e/ou armazenamento e descarga (Floating Production Systems FPS) ; (Incluído pela Lei n.º 13.043, de 2014)

II 80% (oitenta por cento), no caso de embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação, manutenção de poços (naviossonda) ; e (Incluído pela Lei n.º 13.043, de 2014)

III 65% (sessenta e cinco por cento), nos demais tipos de embarcações. (Incluído pela Lei n.º 13.043, de 2014)"

De acordo com a redação acima, é plenamente possível, o que se reforça com base na atual redação do §§ 2º e 7º do art. 1º da Lei n.º 9.481, diante das alterações da Lei n.º 13.043 de 13.11.2014, a bipartição de contratos. Ou seja, a bipartição de contratos se trata de uma operação natural e não artificial, estando atualmente inclusive prevista em lei. Portanto, é possível a execução simultânea do contrato de afretamento (ou aluguel de embarcações marítimas) e contrato de prestação de serviços, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural."

Nas palavras da Conselheira Vanessa Marini Cecconello, no Acórdão n.º 9303-008.340:

"(...)

Posteriormente, referida norma foi alterada pelas Leis n.ºs 13.043/2014 e 13.586/2017, reforçando a correção do procedimento adotado pela Contribuinte, bem como ser improcedente o argumento da bipartição artificial dos contratos.

Nessa esteira, o art. 106 da Lei n.º 13.043/2014 acrescentou ao art. 1º da Lei n.º 9.481/97 parágrafos de cujos enunciados extrai-se a hipótese da execução simultânea dos contratos de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviços, relacionados à prospecção e exploração do petróleo ou gás natural, celebradas com pessoas jurídicas vinculadas entre si.

(...)

Com a inserção do §2º, art. 1º da Lei n.º 9.481/97 acima transcrito, ficou reconhecida na legislação a normalidade da contratação simultânea de empresas vinculadas de afretamento de embarcação destinada à prospecção e exploração

de petróleo, e de prestação de serviços relacionados à prospecção de petróleo e gás.”

Além dos dispositivos acima, temos as Soluções de Consulta Cosit n.º 225/2014 e 12/2015, ambas confirmando que a conduta da Contribuinte foi correta não vejamos:

Solução de Consulta Cosit n.º 225/2014:

(i) o pagamento, crédito, emprego ou remessa da contraprestação do contrato de afretamento de navios sonda está sujeito à alíquota zero do IRRF;

(ii) reconhece que a contratação dos naviossonda para operação no Brasil darseá

por meio de dois contratos distintos: contrato de afretamento e contrato de prestação de serviços, sendo o primeiro celebrado entre a empresa domiciliada no exterior e uma empresa brasileira da área de petróleo e gás; e o segundo, contrato de prestação de serviço para operação do navio sonda, será efetuado entre a empresa brasileira da área de petróleo e gás e uma empresa operadora brasileira;

(iii) assume a premissa de que as empresas são livres para administrar seus negócios e realizarem contratações de modo a otimizar as suas operações e a obtenção de lucros, desde que observados os limites da lei, e conclui que, em princípio, não se vislumbra nenhum óbice à contratação em separado, de empresas distintas, uma para afretamento do bem e outra para a sua operação.

Já a Solução de Consulta Cosit n.º. 12, de 09/02/2015 reiterou as conclusões da Solução de Consulta acima, bem como deixou de fazer a ressalva relativa à possibilidade de o Fisco descaracterizar os negócios jurídicos celebrados pela Contribuinte no caso de desproporção da remuneração e de ausência de propósito comercial. Também consigna que o entendimento nela esposado aplicasse aos contratos celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, quando fretadora estrangeira e a prestadora de serviços domiciliada no Brasil pertencerem ao mesmo grupo econômico.

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

“A título elucidativo, ressalto que a recente alteração dos supracitados incisos pela Lei n. 13.586/2017 colocou uma pá de cal sobre a discussão quanto à possibilidade d execução simultânea dos contratos de afretamento e prestação de serviços, o que veio a ser corroborado pela Instrução Normativa n. 1.778, de 19/12/20173, por meio da qual a Receita Federal do Brasil esclarece os procedimentos a serem adotados pelos contribuintes nesses casos, especialmente no que se refere à fruição da alíquota zero do IRRF em operações de afretamento e aluguel de embarcações para atividades de exploração e produção de petróleo e gás.

(...)

A Solução de Consulta Cosit 225/2014, formulada quando da contratação da construção e afretamento de embarcações de última geração para utilização por pessoa jurídica domiciliada no exterior e seus parceiros na exploração de petróleo em águas profundas e ultraprofundas, conclui que, “respeitados os aspectos acima citados nesta solução de consulta, o pagamento, crédito, emprego ou remessa da contraprestação do contrato de afretamento de navios sonda está enquadrado no inciso I do art. 1º da Lei n. 9.841/97, estando sujeito à alíquota zero do IRRF” (fls. 197/200).

Posteriormente, a Solução de Consulta Cosit n. 12/2015, formulada por pessoa jurídica no exterior, concluiu que “o pagamento, crédito, emprego ou remessa da contraprestação do contrato de afretamento de plataforma semissubmersível está sujeito à alíquota zero do IRRF. A parcela relativa ao contrato de afretamento estará limitada a 80% do valor global do contrato, quando houver execução simultânea de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si (fl. 202).

Sendo assim, em que pese a legislação citada (Lei nº 13.043/2014) ser posterior aos fatos geradores e versar sobre tributo diverso (IR) daquele discutido nos autos (CIDE), ela é, não se pode negar, o reconhecimento expresso pela lei da autonomia do contrato de afretamento diante do contrato de prestação de serviço, o que, por conseguinte, demonstra o excesso na lavratura do Auto de Infração em espeque, que tomou por base o valor total dos contratos, sem indicação da quantia considerada abusiva no contrato de afretamento”.
(Processo nº 040185-75.2015.4.01.3400 - 14ª VARA – BRASÍLIA; Sentença proferida em 23 de outubro de 2018)

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

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

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

Como esclarecido no acórdão recorrido: “*Contudo, o AuditorFiscal não procurou demonstrar, ao longo do procedimento fiscal, que os valores atribuídos ao contrato de prestação de serviços seriam insuficientes para a consecução da empreitada. Para tanto, poderia utilizar-se de perícia técnica para obter uma estimativa de quantidade de mão de obra necessária para realizar o serviço contratado, ou refazer as planilhas de custos das empresas. Esse seria o primeiro passo. Em seguida, chegando-se à conclusão de que houve a manipulação de valores, a próxima etapa seria quantificar quais valores deveriam estar inseridos no contrato de prestação*

de serviços mas tinham sido fraudulentamente desviados para o contrato de afretamento. Partindo dos custos inerentes a cada contrato, poderia ter comprovado este planejamento tributário abusivo, com vistas à sonegação de tributos. Não dispondo de elementos confiáveis para tanto, poderia, em último caso, arbitrar os valores para cada contrato.”

Assim, se a fiscalização entende que o negócio jurídico em análise é artificial, deve ela fazer prova nesse sentido, seja por estudos econômicos seja por intermédio de comparação com outras operações análogas, sob pena de a fiscalização, *sponte propria*, promover uma indevida inversão do ônus probatório.

Não foi isso, entretanto, o que ocorreu no caso em comento, já que a fiscalização se limitou a promover afirmações genéricas no sentido de "defender" em um altiplano eminentemente teórico a suposta artificialidade dos contratos fiscalizados.

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

Acórdão n° 2401-005.149

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano/calendário: 2008

PLATAFORMAS. NATUREZA DE EMBARCAÇÕES

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

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

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

No caso em apreço constata-se que a presunção lançada pela fiscalização para descaracterizar os contratos de afretamento não encontra respaldo na Lei nº

9.481/97 com as alterações estabelecidas pela Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, que trouxe em seu bojo a bipartição de contratos como consequência natural do negócio jurídico. Insustentabilidade da motivação do lançamento.

Acórdão nº 2401 006.997

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

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

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

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

Acórdão nº 3401005.806

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

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

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

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

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

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

Acórdão 3302006.776

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

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

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. DESCONSIDERAÇÃO DOS FATOS REGISTRADOS.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

Acórdão 3301005.358

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO
CIDE*

Ano calendário: 2009, 2010

*DESCONSIDERAÇÃO DA BIPARTIÇÃO CONTRATUAL. AUSÊNCIA DE
PROVAS*

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

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

Assim, 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 contratos.

Diante do exposto voto por negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional nesta parte.

2-Da inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE

Esta matéria já está pacificada no âmbito dos julgamentos do CARF com a edição da Súmula CARF nº 158:

Súmula CARF nº 158

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

Nos termos do art. 45, inciso VI do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria CARF n.º 343/2015, o enunciado de súmula do CARF é de observância obrigatória pelos seus conselheiros, razão pela qual, com ressalva ao entendimento pessoal desta Relatora, é de ser reconhecida a incidência de juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional nesta matéria.

Do dispositivo:

- 1- **Em preliminar, sugerir o retorno dos autos para análise do Arbitramento.**
- 2- **Do Contrato De Afretamento. Artificialidade Da Bipartição Dos Contratos De Exploração De Petróleo. Incidência Da Cide Sobre O Total Da Remuneração Dos Contratos** - Negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional
- 3- **Da inclusão do IRRF na base de cálculo da CIDE** - Dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Fl. 29 do Acórdão n.º 9303-013.716 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 16682.722934/2015-07

Voto Vencedor

Conselheiro Vinícius Guimarães, redator designado.

Com o devido respeito aos argumentos da i. relatora, divirjo de seu entendimento quanto ao conhecimento e ao mérito do recurso especial da Fazenda Nacional.

No tocante ao conhecimento, diversamente do que defende a relatora, entendo que a suposta questão acerca do arbitramento não constituiu questão de mérito apreciada pelo acórdão recorrido, de maneira que não serviria como fundamento autônomo daquela decisão.

Com efeito, analisando o voto vencido do aresto recorrido, temos as seguintes matérias que foram apreciadas pelo Colegiado:

- (a) preliminar referente a eventual nulidade por falta de fundamentação da autuação e da decisão da DRJ;
- (b) possibilidade jurídica da forma contratual bipartida adotada;
- (c) existência de artificialismo na bipartição contratual adotada;
- (d) incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Observe-se que o tema do arbitramento não integra os pontos controversos trazidos à apreciação do colegiado *a quo*. Tal fato fica ainda mais claro e evidente quando se analisa os limites do litígio traçados na decisão de primeira instância e, ainda, no próprio recurso voluntário: não há qualquer discussão acerca do arbitramento - neste, a propósito, sequer mera menção à matéria do arbitramento é feita.

Veja-se, nesse sentido, o resumo das questões suscitadas no recurso voluntário, extraído de suas conclusões às efls. 3686/3687: ali, as matérias do litígio são outras, não existindo qualquer referência à matéria do arbitramento.

Diante dessas considerações, entendo que qualquer referência, no voto vencedor, a tema que sequer é matéria da lide representa tergiversações de natureza “*obiter dictum*”: no caso concreto, os limites da lide estão bastante evidentes e as considerações trazidas pelo relator do voto vencedor que ultrapassam tais limites não constituem fundamento do acórdão recorrido, representando mera opinião ou ponto de vista do relator.

Assim, tendo em vista que a matéria do arbitramento não constitui fundamento autônomo do acórdão recorrido, entendo que não é válida a conclusão da i. relatora acerca da necessidade de a Fazenda Nacional ter, em seu recurso especial, enfrentado tal matéria, razão pela qual há de se conhecer integralmente do recurso especial da Fazenda Nacional, nos termos do despacho de admissibilidade.

Também divergi da i. relatora quanto à **proposta de retorno dos autos à unidade de origem para diligência**: tendo em vista que a questão do arbitramento da base de cálculo representa matéria estranha aos limites da lide, nada há que se discutir em diligência, a qual se mostraria exorbitante e desnecessária para o julgamento do recurso especial, considerando seus limites cognitivos.

Quanto à questão de fundo acerca da artificialidade da bipartição dos contratos de exploração de petróleo, é de se lembrar que a matéria não é nova neste colegiado, tendo sido enfrentada em diversos casos. Nesse ponto, vejam-se, por exemplo, as recentes decisões no **Acórdão n.º. 9303-013.713**, Rel. Valcir Gassen, e o **Acórdão n.º. 9303-013.711**, nas quais restou decidido, por maioria de votos, que os contratos de afretamento, nos moldes daqueles discutidos também no presente processo, teriam um caráter de contrato único, relevando-se artificial a sua bipartição.

Também o Acórdão n.º. 9303-008.340, julgado em 20/03/2019, trata de caso com contornos similares ao presente, tendo sido decidido, por voto de qualidade, que a bipartição de serviços de exploração marítima de petróleo, em contratos de aluguel de unidades de operação e de prestação de serviços propriamente dita, é artificial e não retrata a realidade material de suas execuções: o fornecimento de equipamentos representaria parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual ter-se-ia um único contrato de prestação de serviços.

No caso concreto, o voto vencido do aresto recorrido trouxe, com absoluta precisão, os fundamentos que justificam o artificialismo da bipartição dos “contratos de afretamento” engendrados pelo sujeito passivo. Nessa linha, adoto, como razões de decidir, referidos fundamentos a seguir transcritos:

Da forma contratual bipartida adotada, em tese

Sustenta a recorrente, também, desde sua peça de defesa inaugural, que a estrutura contratual adotada (bipartida entre afretamento e prestação de serviços) não incorre em qualquer violação ao ordenamento jurídico (em referência especial à legislação civil e ao art. 110 do CTN), e é, inclusive, endossada pela própria Receita Federal na legislação do REPETRO (IN RFB no 844/2008, art. 5o, § 3o), e que não houve simulação ou abuso de formas, sendo que a fiscalização não tem qualquer parâmetro ou know-how para comparar e refutar os preços constantes dos contratos de afretamento e de prestação de serviços.

Sobre a legislação do regime aduaneiro especial brasileiro de REPETRO, alega a recorrente que lhe socorre o disposto no art. 5o, § 3o, da IN RFB no 844/2008 (que foi incluído pela IN RFB no 941/2009, que acrescentou ainda um § 4º):

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

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

I – detentora de concessão ou autorização, nos termos da Lei no 9.478, de 6 de agosto de 1997, para exercer, no País, as atividades de que trata o art. 1o; e

II – contratada pela pessoa jurídica referida no inciso I para a prestação de serviços destinados à execução das atividades objeto da concessão ou autorização, bem como as suas subcontratadas.

(...)

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

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

Ambos os parágrafos tiveram nova redação dada pela IN RFB no 1070/2010, já vigente ao tempo dos períodos de apuração analisados na autuação (janeiro a dezembro de 2011). A IN RFB no 1.070/2010 incluiu, ainda um § 7º ao art. 17 da IN RFB no 844/2008, dando nova redação a seu inciso III (para adequação ao acréscimo do art. 461-A ao Regulamento Aduaneiro, pelo Decreto no 7.296/2010):

“§ 3º Quando a pessoa jurídica contratada de que trata o inciso II do § 1º não for sediada no País, poderá ser habilitada ao Repetro a empresa com sede no País por ela designada para promover a importação dos bens, observado o disposto na legislação específica.

§ 4º A pessoa jurídica designada deverá constar do contrato de prestação de serviço ou de afretamento por tempo.

(...)

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

§ 1º O RCR deverá ser instruído com:

(...)

III – cópia do contrato de afretamento, de arrendamento operacional, de aluguel ou de empréstimo, para os bens constantes do Anexo Único à Instrução Normativa RFB no 844, de 2008; e

(...)

§ 7º Na hipótese do § 3º do art. 5º, a empresa designada deverá apresentar, também, cópia do contrato de prestação de serviço firmado entre a concessionária ou autorizada e a contratada domiciliada no exterior.” (grifo nosso)

Das disposições extraídas das normas infralegais/procedimentais do REPETRO (e que, ainda que reformuladas, permanecem, de forma geral, na atual legislação que rege o regime, IN RFB no 1.415/2013), decorre o reconhecimento da possibilidade de haver dois contratos, um referente ao arrendamento (dos bens admitidos no regime embarcação e acessórios) e outro referente à prestação de serviços, inclusive vinculados, mormente em atividades como as previstas na Lei no 9.478/1997, relacionadas a petróleo.

Ademais, as referências à legislação civil apontam para um mesmo sentido: a não proibição à bipartição dos contratos. Havendo efetivamente afretamento e prestação de serviços, podem os contratos ser bipartidos.

Nisso concordamos, em parte, com a declaração de voto, expressa na instância de piso, pelo julgador Murillo Lo Visco (fls. 3616 a 3630), que invoca como endosso a Solução de Consulta COSIT no 225/2014, no sentido de que a prestação de serviços de sondagem, perfuração e exploração de poços de petróleo, contratada pela recorrente, poderia constar em contrato apartado do referente ao afretamento, ainda que ambos fossem vinculados.

Obviamente, desde que refletissem a realidade da operação.

De fato, paupérrima seria a acusação fiscal se fosse limitada a afirmar que todo o objeto de ambos os contratos seria único, de prestação de serviços, simplesmente por ser proibida formalmente a bipartição (embora haja excertos da autuação que, lidos fora de contexto, poderiam apontar equivocadamente para tal linha de raciocínio).

Da mesma forma, seria de extrema pobreza a defesa se sustentasse que a simples possibilidade jurídica de existirem dois contratos bastaria para impedir que a fiscalização verificasse efetivamente a realidade da operação (e isso também pode ser extraído de leitura de excertos da defesa, descontextualizados).

No presente processo, o lançamento, repita-se, não tem como alicerce a impossibilidade formal de contratação bipartida, mas, ultrapassando tal discussão, como sugere a referida Solução de Consulta COSIT no 225/2014, aqui também tomada como endosso de fundamento (e não como fundamento), a fiscalização efetivamente busca verificar a realidade da operação, e se esta é refletida na contratação formalmente bipartida.

Aliás, o fato de o fundamento da autuação ir além da simples forma contratual adotada resta patente também nas ementas dos dois julgamentos de casos anteriores da mesma empresa, aqui já reproduzidas, e que gozaram de assentimento unânime, no sentido de que o lançamento não foi motivado na invalidade dos negócios jurídicos celebrados pela recorrente, mas sim no que se entendeu ser a operação real.

Desse “ir além”, surge a menção a eventual “artificialismo”, suscitado pelo autuante. A existência ou não do “artificialismo” imputado é certamente elemento decisivo no presente contencioso, porque extrapola a simples discussão formal sobre a possibilidade de bipartição, conduzindo à análise da realidade da operação efetivamente praticada. É o labor que se empreende a seguir.

Da existência de artificialismo na bipartição contratual adotada

Sobre a possibilidade jurídica, em tese, da bipartição formal dos contratos, tratamos no tópico anterior, esclarecendo que o tema não se confunde com a análise da realidade da operação, no caso concreto, que extrapola o aspecto formal, e será aqui efetuada à luz dos elementos presentes nos autos e da legislação superveniente.

A fiscalização narra, após exposição de análises em relação a períodos anteriores, que, para 2011, foram verificadas remessas da recorrente à empresa estrangeira STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KFT – LUXEMBOURG BRANCH, no montante de R\$ 245.413.477,02, sem retenção de IRRF, e de R\$ 7.553.498,52 com retenção, tendo solicitado os contratos referentes aos pagamentos. Em resposta, a recorrente apresentou, em síntese, as informações sintetizadas no quadro de fl. 2447 (que resume ainda os tributos pagos em relação às operações):

Quadro 2. Resumo da resposta à Carta Demac/RJO/Dipac nº 079/2013 – pagamentos em favor da estrangeira

STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KFT e tributos pagos

Natureza da Operação	IRRF	Pis	Cofins	CIDERE	Valor recebido pelo beneficiário
ALUGUEL DE EMBARCAÇÃO	-	-	-	-	245.413.477,02
ALUGUEL DE EQUIPAMENTO	350.150,90	-	-	-	1.974.462,77
SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS DIVERSOS	1.809.530,08	-	-	-	5.547.874,07
SERVIÇOS TÉCNICOS-PROFISSIONAIS	10.515,48	805,73	3.711,26	-	31.361,68
Totais	2.230.202,47	805,73	3.711,26	-	252.966.975,54

Ou seja, a recorrente informou que, dos R\$ 252.966.975,54 remetidos ao exterior, R\$ 245.413.477,02 se referiam a pagamento de aluguel de embarcação, e R\$ 31.361,68 tratavam-se de remuneração de serviços técnicos profissionais, anexando, como justificativa, apenas cópias de contratos de câmbio (fls. 7 a 411).

Em nova intimação (fls. 412/413), a fiscalização solicitou os contratos referentes aos aluguéis e às prestações de serviços, recebendo, inicialmente, cópia do “contrato de afretamento de sonda de perfuração offshore” (tradução juramentada 4377/2013 fls. 422 a 576), celebrado entre a recorrente e a empresa estrangeira STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KFT, depois complementado por apêndices (fls. 588 a 740).

Como o contrato de afretamento apresentado fazia referência a outro contrato, denominado de “contrato brasileiro de prestação de serviços de perfuração”, firmado na mesma data ou em data próxima, entre a recorrente e a STENA SERVICES BRAZIL LTDA, a fiscalização intimou novamente a empresa a apresentar tal contrato, e a detalhar a forma de contabilização das diferentes rubricas de pagamentos efetuados à empresa estrangeira (fls. 1044 a 1046).

Em resposta a recorrente apresentou cópia de “contrato de afretamento de sonda de perfuração offshore” (tradução juramentada 5205/2013 fls. 1119 a 1383), seguido de “acordo de serviços de perfuração offshore no Brasil”, celebrado entre a recorrente e a empresa STENA SERVICES BRAZIL LTDA (fls. 1386 a 1596), detalhando a forma de contabilização às fls. 1600 a 1607.

A recorrente foi, então, reintimada a apresentar contrato de prestação de serviços com a empresa estrangeira que justificasse a remessa dos valores correspondentes, em 2011, e contrato de afretamento referente à primeira metade do ano, visto que somente foi apresentada contratação referente a afretamento firmada em julho/2011. Foi ainda demandada pelo fisco a apresentação das respectivas faturas e relatórios de medição referentes aos serviços (fls. 1614/1616). Em resposta, informou a empresa que (fl. 1610):

2. A REPSOL não possui um contrato de serviços firmado com a STENA DRILLMAX I KFT mas somente o contrato de afretamento entregue anteriormente o qual justifica os pagamentos efetuados em favor da STENA DRILLMAX I KFT no ano-calendário 2011.

E apresentou ainda a recorrente cópia de “contrato de afretamento de sonda de perfuração offshore” (tradução juramentada 1295/2009 fls. 1661 a 1815), celebrado entre a recorrente e a empresa estrangeira STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KFT, declarada pela recorrente como sediada em Luxemburgo (apesar e nos contratos e nas remessas figurar a Hungria como destino das remessas esclarecimentos às fls. 2400/2401), e cópia de “contrato de prestação de serviços de perfuração offshore no Brasil”, celebrado entre a recorrente e a empresa STENA SERVICES BRAZIL LTDA (tradução juramentada 4820/2013 fls. 1823 a 2039), ambos datados de 2009. A empresa apresentou ainda tabela com faturas emitidas em 2011 (fls. 2040 a 2042) e cópias de faturas (fls. 2043 a 2330, 2396 a 2399, e 2402/2405), realizando o mesmo procedimento para notas fiscais emitidas para serviços prestados à STENA SERVICES BRAZIL LTDA (fls. 2331 a 2377). Agregou ainda a empresa tabela contendo bases de cálculo da CIDE (fls. 2384 a 2386).

Veja-se, que, até então, a fiscalização oportunizou à empresa o discernimento do que efetivamente se referia a afretamento e do que versava sobre prestação de serviços, em relação às remessas, buscando verificar qual era a efetiva realidade das operações.

E o fisco concluiu, após análise da documentação apresentada, que a operação efetuada, de fato, consistia em prestação de serviços, utilizando embarcação estrangeira, mormente, pelas seguintes razões:

- (1) o procedimento detectado reproduz o anteriormente adotado pela empresa, e autuado pelo fisco, em procedimentos diversos, sendo as autuações mantidas;
- (2) foram assinados “contratos de afretamento” entre a autuada e a STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KFT simultâneos a contratos de prestação de serviços com a STENA SERVICES BRAZIL LTDA, ambas subsidiárias da STENA AB, empresa principal do Grupo STENA (relação entre as empresas detalhada às fls. 2444/2445), percebendo-se a estreita relação entre os contratos, havendo, no contrato de afretamento, disposições pertinentes à prestação de serviços de perfuração, e, no contrato de serviços, provisões relativas ao fornecimento da unidade afretada, sendo que nos contratos analisados, a rescisão do contrato de prestação de serviços acarreta a rescisão do contrato de afretamento;
- (3) da análise das cláusulas contratuais (fls. 2456 a 2466 – cláusulas 1.4, 1.6.1, “a”, 2.27, “c”, “iii”, e 7.5/C.A.2009; cláusulas 7.5, 7.1.3, “d” e 11.5/C.S.2009; cláusulas 1.4, 2.27 e 4.8/C.A.2011; e cláusulas 1.2, 4.12.2, 7.5 11.5 e Anexo 12/C.S.2011; além de cláusulas comuns), extrai-se a clara confusão entre o afretamento e os serviços prestados, concluindo-se que os contratos de afretamento e de serviços não podem ser considerados isoladamente, não só porque vigoraram simultaneamente, mas porque definiram relações jurídicas interligadas, cujo efeito tributário é preciso ponderar;
- (4) em resposta a intimação, revelou a autuada que os pagamentos efetuados ao amparo do contratos de afretamento com a STENA DRILLMAX justificam a totalidade dos pagamentos, tanto a título de aluguel como de serviços;
- (5) na ausência de repartição contratual expressa dos pagamentos, e diante da divisão efetuada pela empresa, na qual a quase totalidade destinou-se a aluguel de embarcação, a natureza dos pagamentos pode ser investigada a partir das faturas comerciais (fls. 2467 a 2474), nas quais se percebe que a pessoa que assina como representante da STENA DRILLMAX consta na DIPJ da STENA BRAZIL como administrador com vínculo empregatício, e que faturas tidas como de aluguel possuem pagamentos nitidamente vinculados a prestação de serviços técnicos, como sondagem e perfuração;
- (6) a realidade fática, no desempenho destes contratos concretos, é de que a atividade contratada é de prestação de serviços de sondagem e perfuração, com uso de sonda da contratada, pois o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados, e 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 não se pode perder de vista que, neste caso concreto, a unidade de perfuração/sondagem/exploração pertence ao grupo econômico contratado para prestar os serviços de perfuração/sondagem/exploração;

(7) a empresa STENA BRAZIL, contratada para prestar os serviços, não dispunha de pessoal próprio suficiente para prestá-los, contrariando expressa exigência do contrato (cláusula 3.7/C.S.2009); e

(8) os pagamentos efetuados em favor da empresa estrangeira correspondem, de fato, à remuneração por serviços prestados, sujeita à incidência do IRRF e da CIDE, e, em razão da natureza técnica dos serviços, sujeitam-se também à incidência de PIS-Importação e COFINS-Importação.

Quanto a haver autuações anteriores, sob o mesmo fundamento, mantidas pelas instâncias julgadoras, cabe encarar tal informação como precedente jurisprudencial, e não como prova de existência de irregularidade.

De fato, já destacamos que foram identificados, em busca ao sítio web do CARF, dezoito julgamentos sobre temas conexos (seja de PIS/COFINS, de IRPJ, IRRF ou CIDE), nos últimos cinco anos, dos quais dezesseis debatem eventual artificialismo na bipartição dos contratos.

E, desses dezesseis, dois analisam exatamente contratos da recorrente, e que abrangem bipartições referentes à sonda da STENA DRILLMAX: os já mencionados Acórdãos no 3302004.754, de 26/09/2017 (CIDE/2009), e no 2402005.822, de 10/05/2017 (IRRF/2009), que chegam, basicamente, às seguintes conclusões, majoritariamente:

“CONTRATO DE AFRETAMENTO DE SONDA DE PERFURAÇÃO VINCULADO A CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO, PRODUÇÃO E PERFURAÇÃO DE POÇO DE PETRÓLEO. REAL NATUREZA DOS PAGAMENTOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS. INCIDÊNCIA DA CIDE. POSSIBILIDADE.

1. Para fins tributários, prevalece a natureza real do negócio jurídico realizado e não a declaração formal contida nos instrumentos contratuais. Segundo os fatos comprovados nos autos, o único contrato existente foi o de prestação de serviços de exploração, produção e perfuração de poços de petróleo, embora, formalmente, tenham sido firmados dois contratos, um de afretamento da sonda de perfuração e outro de prestação de serviços, bipartidos com o único propósito de evitar a incidência da CIDE. 2. Se o fornecimento da embarcação, aparelhada com os equipamentos necessários, é parte integrante e indissociável do real contrato prestação dos serviços de prospecção e perfuração de poços de petróleo, os valores remetidos ao exterior a título de remuneração dos mencionados serviços sujeitam-se à incidência da CIDE e integram a base de cálculo da referida contribuição.” (Acórdão 3302004.754, REPSOL SINOPEC BRASIL SA, Rel Cons. José Fernandes do Nascimento, maioria, em relação ao tema, vencido o Cons. Walker Araújo, sessão de 26.set.2017) (grifo nosso)

“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.”

(Acórdão 2402005.822, REPSOL SINOPEC BRASIL SA, Rel Cons. João Victor Ribeiro Aldinucci, maioria, em relação a estes itens, vencidos os Cons. Theodoro Vicente Agostinho e Bianca Felícia Rothschild, sessão de 10.mai.2017) (grifo nosso)

Em outros julgamentos, já havia se manifestado o CARF (inclusive com a presença deste relator) sobre contratos bipartidos, em relação à sonda da STENA DRILLMAX Acórdãos no 3403002.702, de 29/01/2014 (CIDE/2008), no 3302003.095, de 15/03/2016 (CIDE/2009) e no 2202003.063, de 09/12/2015 (IRRF/2010):

“CONTRATO DE “AFRETAMENTO” DE PLATAFORMAS DE PETRÓLEO. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PRODUÇÃO E PROSPECÇÃO DE PETRÓLEO. NATUREZA DOS PAGAMENTOS PARA FINS TRIBUTÁRIOS. A bipartição dos serviços de produção e prospecção marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação (naviossonda, plataformas semissubmersíveis, navios de apoio à estimulação de poços e unidades flutuantes de produção, armazenamento e transferência) e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções.

O fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual os pagamentos efetuados ao amparo dos contratos ditos de “afretamento” sujeitam-se à incidência da Contribuição.”(Acórdão 3403002.702, PETROBRAS, Rel Cons. Alexandre Kern, qualidade, em relação a estes itens, vencidos os Cons. Domingos de Sá Filho, Ivan Allegretti e Marcos Tranches Ortiz, sessão de 29.jan.2014) (grifo nosso)

“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 3302003.095, PETROBRAS, Rel Cons. Domingos de Sá Filho, maioria, em relação a estes itens, vencidos os Cons. Domingos de Sá Filho, Walker Araújo e Lenisa Prado, sessão de 15.mar.2016) (grifo nosso)

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

A bipartição dos serviços de exploração marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções. O fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual se trata de um único contrato de prestação de serviços. (Acórdão 2202003.063, PETROBRAS, Rel Cons. Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, maioria, em relação a estes itens, vencidos os Cons. Martin da Silva Gesto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e José Alfredo Duarte Filho, sessão de 09.fev.2015) (grifo nosso)

Existem, contudo, precedentes referentes a outras e empresas e a outros contratos, com situações fáticas sensivelmente distintas, tanto em sentido favorável às alegações do fisco (Acórdãos no 2402005.452, de 17/08/2016 IRRF/ 2009, no 3201003.022, de 25/07/2017 CIDE/2009, 1402002.276, de 15/08/2017 – IRPJ 20103, no 3302004.822, de 24/10/2017 CIDE/2008, no 3302005.383, de 17/04/2018 – PIS/COFINS 20089, no 2202004.581, de 03/07/2018 – IRRF/2011, e no 2301005.520, de 08/08/2018 IRRF/2009), quanto em sentido contrário (Acórdãos no 2401005.149, de 05/12/2017 IRRF/2008, no 3201003.150, de 26/09/2017 COFINS/200910, e no 3301004.591 e 592, de 19/06/2018 PIS/COFINS e CIDE/2011 serviços de manutenção e operação).

Assim, embora seja majoritário, no CARF, o posicionamento, em geral, pelo artificialismo nas bipartições contratuais da espécie, e unânime, nas operações

encontradas que envolvem a sonda da STENA DRILLMAX (que possuem, basicamente, a mesma estrutura contratual), há que se endossar que tais posicionamentos, apesar de operarem como relevantes precedentes, não dispensam a análise individualizada das imputações decorrentes do caso concreto.

Conforme narra a fiscalização, os contratos de afretamento foram assinados entre a recorrente e a STENA DRILLMAX I (HUNGARY) KFT, em 07/08/2009 e 14/07/2011, e são simultâneos aos contratos de prestação de serviços celebrados com a STENA SERVICES BRAZIL LTDA, ambas subsidiárias da STENA AB, empresa principal do Grupo STENA. A relação entre as empresas detalhada às fls. 2444/2445, e não questionada especificamente pela recorrente, revela que, conforme DIPJ da prestadora de serviços, em 2011, a recorrente foi a única cliente da STENA SERVICES BRAZIL LTDA, que não dispunha de estrutura de equipamentos ou pessoal para prestar os serviços contratados, contando apenas com 5 funcionários, todos de nacionalidade inglesa, dos quais 4 se inscreveram no cadastro CPF em 2009, ano dos primeiros contratos de afretamento entre o grupo STENA e a recorrente (aliás, tal situação está em desconformidade com a cláusula 3.7 do contrato de prestação de serviços de 2009, havendo cláusula idêntica no contrato de 2011 (3.7.1), pois o “pessoal-chave”, que deveria ser composto de funcionários permanentes da contratada, era, em verdade, composto por cinco funcionários cedidos pela empresa estrangeira).

Assim, passam a existir evidências de que a recorrente, pretendendo contratar serviços de perfuração em área licenciada, recorreu ao Grupo STENA, que prestou os desejados serviços com sua sonda STENA DRILLMAX, sendo o fornecimento da unidade parte integrante da prestação de serviços.

Compulsando os contratos, a fiscalização destaca que existem, no contrato de afretamento, disposições pertinentes à prestação de serviços de perfuração, e, no contrato de serviços, provisões relativas ao fornecimento da unidade afretada, sendo que nos contratos analisados, a rescisão do contrato de prestação de serviços acarreta a rescisão do contrato de afretamento.

A fiscalização afirma que, da análise das cláusulas contratuais (fls. 2456 a 2466 – cláusulas 1.4, 1.6.1, “a”, 2.27, “c”, “iii”, e 7.5/C.A.2009; cláusulas 7.5, 7.1.3, “d” e 11.5/C.S.2009; cláusulas 1.4, 2.27 e 4.8/C.A.2011; e cláusulas 1.2, 4.12.2, 7.5, 11.5 e Anexo 12/C.S.2011; além de cláusulas comuns), extrai-se a clara confusão entre o afretamento e os serviços prestados, concluindo-se que os contratos de afretamento e de serviços não podem ser considerados isoladamente, não só porque vigoraram simultaneamente, mas porque definiram relações jurídicas interligadas, cujo efeito tributário é preciso ponderar.

Verifiquemos a referidas disposições contratuais, entre outras, semelhantes, nos contratos de 2009 e 2011, de afretamento e de prestação de serviços:

(...)

As disposições contratuais em comento estabelecem, inequivocamente, 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).

Essa mescla entre os contratos se converte um primeiro sinal de artificialismo quando se percebe que a própria remuneração dos contratos obedece a critérios pouco compatíveis com os objetos, dificultando o discernimento de qual parcela de pagamento se referiria a um ou outro contrato.

Na cláusula 2.27, “c”, iii do contrato de afretamento de 2009 (e também do contrato de 2011), estabelece-se a que a remuneração do afretamento decorre dos serviços de sondagem/perfuração, mais precisamente de relatórios diários do sondador, o que contribui para a referida mescla dificultadora de discernimento.

Na cláusula 1.6.1, “a” do contrato de afretamento de 2009, há, por exemplo, previsão para que a contratada (“STENA DRILLMAX I HUNGARY KFT”) realize para a contratante (recorrente) ou sua filiada, serviços em outra área de permissão, no caso de

cessão ou sublocação, o que não parece pertinente a um contrato de afretamento, ainda que sua execução se vincule a outro.

Na cláusula 7.1.3, “d” do contrato de afretamento de 2009 também está presente a mescla entre as empresas/atividades, sob a denominação “SOCIEDADE”, ocorrendo o mesmo fenômeno, na cláusula 1.2 do contrato de serviços de 2011, sob a denominação “Grupo da Contratada”, assim definido:

(...)

A mescla/confusão está bem retratada, ainda, pela fiscalização, nas cláusulas 4.12.2 e 11.5 do contrato de serviços de 2011, e na existência de diversas cláusulas que são comuns aos contratos de afretamento e de prestação de serviços.

Há ainda, no Anexo 12 do Contrato de prestação de serviços de 2011, quadro em que figuram lado a lado as empresas “STENA SERVICES”, a recorrente, e a empresa “STENA HUNGARY” (que sequer é parte naquele contrato):

(...)

Cite-se a afirmação fiscal de que a empresa, em resposta a intimação, revelou que os pagamentos efetuados ao amparo dos contratos de afretamento com a STENA DRILLMAX justificam a totalidade dos pagamentos, tanto a título de aluguel como de serviços. Tal afirmação endossa a conclusão no sentido de mescla denotadora de artificialismo, pois mesmo os valores que seriam destinados a remunerar serviço foram remetidos à empresa estrangeira que figura no contrato de afretamento.

Diante da dificuldade em discernir a que se referiam os pagamentos (afretamento ou prestação de serviços), a fiscalização buscou, inicialmente, apartar as rubricas, intimando a empresa a detalhar/individualizar os pagamentos, o que foi feito por meio de planilhas e contratos de câmbio. Como tais documentos continham descrições genéricas, partiu a fiscalização, em homenagem à verdade material, para as faturas comerciais (invoices).

E aí já verificou uma anomalia preliminar, pois grande parte das invoices continham assinatura de Keith Ernest George Burrows (qualificado como “rig manager stena drillmax”) e de Adrian Charles Beevers (como “rig manager stena services brazil ltda”).

Ocorre que Keith Ernest George Burrows, de nacionalidade inglesa, consta da DIPJ de “STENA SERVICES BRAZIL”, como administrador com vínculo empregatício, tal qual Adrian Charles Beever, também de nacionalidade inglesa.

Verifica, assim, a fiscalização, que invoices enviadas à recorrente para cobrança de valores vinculados ao contrato de afretamento, a serem pagos à empresa estrangeira, exibem a assinatura de funcionário da empresa nacional contratada para prestação de serviços.

Ademais, em invoices identificadas como “aluguel de embarcação”, os valores cobrados, conforme contratos e pagamentos, eram vinculados à eficiência e à produtividade da prestação de serviços de sondagem e perfuração. Tanto a remuneração do afretamento quanto a remuneração pela prestação de serviços são calculadas em taxas diárias, multiplicadas pelo número de dias de operação da sonda (e, mesmo em casos de incidentes que afetam a produtividade, ambas as taxas diárias são reduzidas no mesmo percentual).

As invoices referentes a remessas indicadas como “aluguel de equipamentos” informam taxas diárias que não têm relação com as taxas diárias do afretamento, e mencionam terceiros, fornecedores, e se referem a equipamentos necessários à prestação de serviços, que não pertenciam originalmente à sonda.

E as invoices relativas a “serviços técnico-profissionais” e “serviços administrativos” representam o ressarcimento à “STENA” por serviços diversos (elaboração de planos de emergência em caso de poluição, inspeção técnica, limpeza de tanques, manutenção e reposição de equipamentos, entre outros), executados por terceiros (refaturamento / “rebill”), no Brasil, sendo a “STENA” remunerada com percentuais de 2%, 5% e 10%, conforme previsto em cláusulas contratuais.

Conclui o fisco, no cenário exposto, que a realidade fática, na execução destes contratos concretos, é de que a operação corresponde a prestação de serviços de sondagem e

perfuração, com uso de sonda da contratada, pois o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados.

Isso não implica, enfatize-se, descaracterização formal de um contrato, ou sua invalidade perante as partes, mas apenas da oposição de seus efeitos ao 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, o que é vedado pelo art. 110 do CTN, mas exatamente a aplicar tais conceitos à realidade evidenciada, e que não corresponde à formalmente descrita.

Improcedentes, assim, os argumentos de defesa no sentido de que deveria a fiscalização, necessariamente, afastar a validade jurídica dos contratos para efetuar o lançamento. 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.

Como se destaca de excertos dos julgados deste CARF em relação à mesma recorrente, a substância prevalece sobre a forma:

“(…). 1. Para fins tributários, prevalece a natureza real do negócio jurídico realizado e não a declaração formal contida nos instrumentos contratuais. Segundo os fatos comprovados nos autos, o único contrato existente foi o de prestação de serviços de exploração, produção e perfuração de poços de petróleo, embora, formalmente, tenham sido firmados dois contratos, um de afretamento da sonda de perfuração e outro de prestação de serviços, bipartidos com o único propósito de evitar a incidência (...). 2. Se o fornecimento da embarcação, aparelhada com os equipamentos necessários, é parte integrante e indissociável do real contrato prestação dos serviços (...) sujeitam-se à incidência (...)” (Acórdão 3302004.754, REPSOL SINOPEC BRASIL SA, Rel Cons. José Fernandes do Nascimento, maioria, em relação ao tema, vencido o Cons. Walker Araújo, sessão de 26.set.2017) (grifo nosso)

“(…). 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.

“(…)” (Acórdão 2402005.822, REPSOL SINOPEC BRASIL SA, Rel Cons. João Victor Ribeiro Aldinucci, maioria, em relação a estes itens, vencidos os Cons. Theodoro Vicente Agostinho e Bianca Felícia Rothschild, sessão de 10.mai.2017) (grifo nosso)

Em sua defesa, a recorrente sustenta ainda que há diferenças entre os contratos de afretamento e de prestação de serviços, e que a fiscalização não tem qualquer parâmetro ou know-how para comparar e refutar os preços constantes dos contratos de afretamento e de prestação de serviços, muito menos quando se vale de um método comparativo, que avalia os valores de uma espécie de contrato em relação à outra, e que não houve simulação, nem abuso de formas (fundado no art. 116, parágrafo único, do CTN, que demanda regulamentação).

Assim, ao invés de refutar especificamente as alegações fiscais, a empresa defende-se de forma genérica, desqualificando a análise jurídica efetuada pela fiscalização sob o pretexto de que o fisco não tem parâmetro / know-how para comparar e refutar preços, quando a própria defesa não detalha porque tal parâmetro adotado estaria incorreto, e qual seria, de fato, o correto.

Enquanto a fiscalização apresenta elementos objetivos para apontar para suas conclusões, a defesa desqualifica genericamente tais elementos, sem atacá-los individualizadamente.

Não há observações específicas, na defesa, sobre a mão-de-obra empregada na prestação de serviços, sobre as faturas de arrendamento assinadas por representante da empresa prestadora de serviços, ou sobre o fato de pagamento de serviços ter sido objeto de remessa ao exterior.

No mais, caminha a defesa no sentido de buscar estender alargadamente ao caso em análise o teor da Súmula Vinculante no 31, do STF, que trata de “ISS” sobre locação de bem móvel: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis.”

Além de se estar tratando no presente processo de espécie tributária distinta, cabe transcrever excerto do debate sobre a aprovação da referida Súmula, com conteúdo que remete a situação relacionada à realidade fática encontrada nestes autos, e demonstra a inaplicabilidade da súmula à hipótese que aqui se está a analisar.

A proposta de texto para a citada Súmula, inicialmente, era: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis dissociadas da prestação de serviços”.

Durante os debates, o Ministro Cezar Peluso propôs a retirada da parte final, por entende-la desnecessária. Quanto à supressão, manifestou preocupação o Ministro Joaquim Barbosa:

“O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA – Eu não vejo prejuízo na supressão dessa expressão. A minha preocupação foi em relação àquelas situações em que a prestação de serviço vem escamoteada sob a forma de locação.

Por exemplo: locação de maquinário, e vem o seu operador. Nessa hipótese, muito comum.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO Então, esse caso aí é a prestação de serviços típica, não é a locação de móvel como tal.”

Seguiram-se os debates, entendendo a Ministra Carmen Lúcia que deveria ser suprimida a parte final, até para cobrir exatamente aquilo que foi consolidado como matéria discutida no tribunal. E o Ministro Marco Aurélio, último a se manifestar no debate, endossou a decisão, assim concluindo:

“O SENHOR MINISTRO MARCO AURELIO – Presidente, com isso ficamos fiéis ao que assentado pela Corte, já que quando da formalização do leading case, não houve o exame da matéria quanto à conjugação “locação de bem móvel e serviço”.

Deve-se esperar, portanto, reiterados pronunciamentos do Tribunal sobre possível controvérsia, envolvida a junção, para posteriormente editar-se um verbete”

Realmente, a preocupação do Ministro Joaquim Barbosa faz todo o sentido, ainda mais diante de casos como o que aqui se contempla.

Veja-se que a fiscalização chega a comparar o caso em análise ao de uma empresa contratada, v.g., para a retirada de entulho de uma obra, que cobra um valor pela retirada e outro pelo uso do seu caminhão de entulho, recordando que, no caso concreto, a unidade de perfuração/sondagem/exploração pertence ao grupo econômico contratado para prestar os serviços de perfuração/sondagem/exploração.

Mais refinado, a nosso ver, o exemplo trazido pelo Cons. Alexandre Kern (que, antes de julgador, teve experiência no ramo petrolífero), em excerto de voto de sua lavra, cujo teor acompanhamos, no julgamento do Acórdão no 3403002.702, no qual afirma que as unidades são fornecidas justamente porque não há como prestar o serviço sem elas, e que bastaria, no caso, um contrato único de prestação de serviços, o que, aliás, é exatamente o modelo de contratação para a perfuração e produção de petróleo em terra, e que a empresa do ramo petrolífero “...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 ilógico, desnecessário, antieconômico (No insight de Michael J. Graetz, “...a deal done by very smart people that, absent tax considerations, would be very stupid”.

Disponível em <https://www.nytimes.com/2008/09/10/business/businessspecial3/10TAX.html>.

Acessado em 31/08/2013). E complementa, em raciocínio absolutamente aplicável ao presente caso: “se ainda assim, por qualquer razão que se nos escape, a (...) insistisse

nesse modelo de contratação, a hipotética locatária dos equipamentos jamais admitiria que os mesmos (sic) fossem operados por terceiros”. Veja-se, de fato quem eram os operadores da sonda, no presente processo, como demonstrado pela fiscalização.

Sobre a repartição dos valores remetidos entre os contratos, que como visto, pela análise das invoices, não refutada especificamente pela defesa, é também avessa à realidade da operação, limita-se a recorrente a afirmar que o fisco não tem parâmetro / know-how para comparar e refutar preços.

Ainda que a defesa não esclareça quais seriam esses parâmetros, ou detalhe especificamente em que aspecto estão incorretos os parâmetros adotados pela fiscalização (diga-se, com base nos contratos e em seus anexos), cabe análise da matéria ainda em face de possíveis efeitos de legislação superveniente, mencionada na peça recursal.

Incumbe, então, verificar se o advento de legislação posterior poderia afetar as conclusões alcançadas.

Sobre a Lei no 13.043/2014, que altera a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), prevista na Lei no 9.481/1997, produzindo efeitos a partir de 01/01/2015, e contemplando expressamente (art. 1º, § 2º) “...execução simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e de contrato de prestação de serviço, relacionados à exploração e produção de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si”, e prevendo que a redução a zero da alíquota de IRRF sobre afretamento, no caso, fica limitada a percentuais mínimos, entendemos que não criou nova hipótese de contratação, mas apenas limitou hipótese já existente (desde que espelhasse a realidade da operação, como exposto ao longo deste voto), para feitos de incidência de IRRF.

Dispõe o art. 106 da Lei no 13.043/2014, dando nova redação ao art. 1º da Lei no 9.481/1997 (que trata dos casos de redução a zero da alíquota do IRRF para, entre outros, “receitas de afretamento de embarcações estrangeiras inciso I”), que:

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

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

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

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

(...)

§ 6º A parcela do contrato de afretamento que exceder os limites estabelecidos no § 2º sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento), quando a remessa for destinada a país ou dependência com tributação favorecida, ou quando o arrendante ou locador for beneficiário de regime fiscal privilegiado, nos termos dos arts. 24 e 24A da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

§ 7º Para efeitos do disposto no § 2º, será considerada vinculada a pessoa jurídica proprietária da embarcação marítima sediada no exterior e a pessoa jurídica prestadora do serviço quando forem sócias, direta ou indiretamente, em sociedade proprietária dos ativos arrendados ou locados.

§ 8º O Ministro da Fazenda poderá elevar ou reduzir em até 10 (dez) pontos percentuais os limites de que trata o § 2º.” (grifo nosso)

Mais recentemente, a Lei no 13.586/2017, resultante da conversão da Medida Provisória no 795/2017, deu nova redação aos dispositivos, mantendo os percentuais (até 31/12/2017), mas ampliando as hipóteses em que se considera haver vinculação, e agregando novos percentuais a partir de 2018, nos §§ 9º a 12, com considerações ainda sobre outros tributos federais:

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

I - 70% (setenta por cento), quanto às embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga;

II - 65% (sessenta e cinco por cento), quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços; e

III - 50% (cinquenta por cento), quanto aos demais tipos de embarcações.

§ 10. O disposto nos §§ 2º e 9º deste artigo não se aplica às embarcações utilizadas na navegação de apoio marítimo, definida na Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, vedada, inclusive, a aplicação retroativa do § 2º deste artigo em relação aos fatos geradores ocorridos antes da vigência da Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014.

§ 11. Para fins de aplicação do disposto no inciso I do caput deste artigo, quando ocorrer execução simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e de contrato de prestação de serviço relacionados às atividades de transporte, movimentação, transferência, armazenamento e regaseificação de gás natural liquefeito, celebrados entre pessoas jurídicas vinculadas entre si, a redução a 0% (zero por cento) da alíquota do imposto de renda na fonte fica limitada à parcela relativa ao afretamento ou aluguel, calculada mediante a aplicação do percentual de 60% (sessenta por cento) sobre o valor total dos contratos.

§ 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.” (grifo nosso)

A questão de estabelecimentos de percentuais, nas leis, parece buscar parâmetros objetivos, dispensando a apuração efetiva, caso a caso, por parte da fiscalização, a partir de dados (que nem sempre) são fornecidos (detalhadamente) pelos contribuintes. Se, por um lado, poupa trabalho à fiscalização, fundando-se em padrões internacionais, por outro, dá segurança jurídica aos contribuintes, evitando a descon sideração completa dos contratos de afretamento, como destaca a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 795/2017, convertida na Lei nº 13.586/2017:

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

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

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

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

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

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

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

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

A Lei no 13.586/2017 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 “...a alteração da natureza e das condições do contrato de afretamento ou aluguel para fins de incidência da...” CIDE, 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 (v.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 13.043/2014, 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 13.586/2017; e

(c) a edição das Leis no 13.043/2014 e no 13.586/2017 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, por um lado, para confirmar a impossibilidade de aplicação das disposições legais supervenientes às espécies tributárias distintas de IRRF, e, por outro, para revelar quais são os parâmetros internacionais do negócio, que a defesa afirma que o fisco desconhece. E tais parâmetros, diga-se, estão distantes daqueles adotados no caso em concreto, o que só endossa o artificialismo.

Em suma, opta a defesa por um caminho formal, avesso à realidade da operação detectada pela fiscalização, evitando analisar especificamente o caso concreto, parecendo desejar, em geral, que a forma prevaleça sobre a realidade.

Sobre as alegações recursais de que o voto do relator, na DRJ, é contraditório ao afirmar que a situação anterior ao art. 106 da Lei no 13.043/2014 era legal, mas resultava em ilícita economia tributária, pois não pode o negócio ser legal e ilícito ao mesmo tempo; e que não é possível sustentar, como pretende a DRJ, que a bipartição contratual ocorreu exclusivamente para fins de economia fiscal, porque o propósito negocial da estrutura contratual adotada teve como causa a legislação do REPETRO, cabe salientar que resultam de má contextualização/compreensão sistemática da decisão da DRJ, ou do já exposto posicionamento aqui rechaçado, de início, pela impossibilidade de bipartição dos contratos em tese.

A bipartição contratual anterior (assim como a posterior) ao art. 106 da Lei no 13.043/2014, como aqui exposto, é admitida pela legislação, obviamente, desde corresponda à realidade da operação. Quanto ao fato de ensejar economia fiscal, não se entende aqui (nem entendeu o julgador de piso) que o REPETRO determinou que a empresa adotasse forma de contratação bipartida encontrada no caso concreto, aqui analisada, com todas as suas mesclas e artificialidades, mas aquela que entendemos, em tese, permitida na parte inicial do voto, que seja condizente com a efetiva operação.

E o que a nova legislação estabeleceu, como se esclareceu, foram parâmetros, com base nas práticas internacionais, justamente para adequar as contratações (evitando deturpações nacionais, reiteradamente vistas neste tribunal), e dar segurança jurídica às próprias empresas do ramo (ainda que a novel legislação tenha sido limitada a um tributo IRRF).

Neste processo, como exposto, está-se a exigir Contribuição para o PIS/PASEP-importação, tributos que são disciplinados na Lei no 10.865/2004, da seguinte forma:

(...)

Como exposto ao longo deste voto, a realidade da operação detectada pela fiscalização, e aqui endossada, foi no sentido de que os pagamentos efetuados em favor da empresa estrangeira correspondem, de fato, à remuneração por serviços prestados (de perfuração offshore), sujeita à incidência da Contribuição para o PIS/PASEPImportação e da COFINSImportação, o que encontra guarida na disciplina estabelecida pela Lei no 10.865/2004.

A alegação de defesa de que os serviços foram prestados pela “STENA SERVICES BRAZIL LTDA”, empresa domiciliada no Brasil, de forma que não haveria a incidência de PIS/COFINSImportação, tendo em vista que não ocorreu, de fato, importação de serviço, inexistindo o fato gerador de tais contribuições, busca novamente fazer prevalecer a forma sobre o conteúdo, ainda mais quando a própria empresa reconhece, como aqui exposto, que todos os valores remetidos ao exterior decorrem do contrato de afretamento (inclusive aquele que seria, segundo ela, o único referente a pagamento pelos “serviços técnicos” prestados).

Ademais, as considerações efetuadas neste voto sobre o quadro de pessoal da empresa tida como prestadora nacional de serviços corroboram a existência de artificialismo na bipartição, sendo de fato a operação uma prestação de serviço por parte de empresa estrangeira (que participa com a sonda e o pessoal que a opera), o que é reforçado pelas observações efetuadas sobre as invoices.

E, sobre o tema, é de se recordar a recorrente se defende apenas genericamente (fl. 3680 e fls. 3682 a 3684), afirmando (sem qualquer documentação de amparo, e em desacordo com o evidenciado pela fiscalização) que estaria a seu cargo o corpo técnico apto a operar a sonda, e que da leitura do termo de verificação fiscal não se depreenderia nenhuma razão para entender que o contrato seria com a empresa estrangeira, e não com a nacional (ignorando a robustez da imputação fiscal sobre o artificialismo na bipartição contratual, minuciada ao longo deste voto).

Conforme resta claro, nos comandos presentes na Lei no 10.865/2004, incidem a Contribuição para o PIS/PASEPImportação e a COFINSImportação nas remessas de valores ao exterior como contraprestação de serviços, como os aqui analisados, de perfuração offshore.

(...)

Trago ainda, como razões suplementares de decidir, os fundamentos consignados no voto vencedor do Acórdão nº. **9303-013.711**, a seguir transcritos:

Pelo que se verifica nos autos, restou comprovado que o “contrato de afretamento” vincula-se ao de “prestação de serviço”, demonstrando a ‘amarração’ entre as empresas prestadoras de serviço e as fretadoras. Conclui-se, então, 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, o que aqui se expõe extrapola a mera discussão sobre a possibilidade ou não de bipartição contratual, pois houve efetiva análise da situação, no recorrido, e descaracterização da bipartição, no caso.

E foi por conta desse cenário que se concluiu, ao meu sentir corretamente, que a realidade fática na execução destes contratos, é a de que a operação, corresponde a prestação de serviços de sondagem e perfuração, com uso de sonda da contratada, pois o fornecimento da ‘unidade’ é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados.

As características 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.

Isso não implica, enfatize-se, a descaracterização formal de um contrato, ou sua invalidade perante as partes, mas apenas da oposição/restrição de seus efeitos frente à Administração Tributária, diante da realidade detectada, e do artificialismo da bipartição. Não está o Fisco a alterar conceitos de direito privado, presentes na legislação civil, mas, exatamente a aplicar tais conceitos à realidade evidenciada, e que não corresponde à formalmente descrita. Portanto, não houve desrespeito aos institutos próprios do direito privado, ou ao direito de livre iniciativa ou exercício de atividade econômica, mas apenas a busca pela definição da verdadeira natureza dos pagamentos realizados pela empresa no exterior para imputar os efeitos tributários decorrentes de tal pagamento. Não há, repita-se, imputação de invalidade formal de contratos privados, mas apenas a observação da realidade da operação para atribuição de efeitos tributários.

Nessa mesma linha há julgados deste CARF, tendo no polo passivo o mesmo contribuinte, v.g. o Acórdão 3302-004.754, de 26/09/2017, de relatoria do Conselheiro José Fernandes do Nascimento, onde se assenta que “(...) a substância prevalece sobre a forma, uma vez que para fins tributários, prevalece a natureza real do negócio jurídico realizado e não a declaração formal contida nos instrumentos contratuais” (grifo nosso). Naquele caso, segundo os fatos comprovados nos autos, o único contrato existente foi o de prestação de serviços de exploração, produção e perfuração de poços de petróleo, embora, formalmente, tenham sido firmados dois contratos, um de afretamento da sonda de perfuração e outro de prestação de serviços, bipartidos com o único propósito de evitar a incidência tributária. Se o fornecimento da embarcação, aparelhada com os equipamentos necessários, é parte integrante e indissociável do real contrato prestação dos serviços sujeitam-se à incidência das Contribuições sociais. Tal acórdão teve o resultado mantido nesta Câmara Superior, no que se refere à bipartição artificial, tendo em vista que o tema sequer foi admitido a debate, no julgamento do Acórdão 9303-012.906.

Ainda na mesma toada, o exemplo trazido pelo Conselheiro Alexandre Kern (que, antes de julgador, teve experiência no ramo petrolífero), em excerto de voto de sua lavra, cujo teor também acompanhamos, no julgamento do Acórdão 3403-002.702, de 29/01/2014, onde se afirma que as ‘unidades’ são fornecidas justamente porque não há como prestar o serviço sem elas, e que bastaria, no caso, um contrato único de prestação de serviços, o que, aliás, é exatamente o modelo de contratação para a perfuração e produção de petróleo em terra, e que a empresa do ramo petrolífero, “(...) 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 ilógico, desnecessário, antieconômico”. E complementa, em raciocínio absolutamente aplicável ao presente caso: “(...) 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 os mesmos (sic) fossem operados por terceiros”. Tal acórdão também teve o resultado mantido nesta Câmara Superior, no que se refere à bipartição artificial, tendo igualmente o tema sequer sido admitido a debate, no julgamento do Acórdão 9303-004.314.

Registre-se e endosse-se ainda o rol de conclusões apontadas pelo Cons. Andrada Márcio Canuto Natal no Acórdão 9303-008.340 (exatamente o mesmo do qual a relatora extrai o voto vencido da Cons. Vanessa Marini Cecconello), quanto à precariedade do modelo de contratação da PETROBRÁS, i) quanto ao aspecto temporal: revela-se a simultaneidade da celebração dos pares de contratos; ii) a interdependência das partes contratantes é nota característica: a prestadora dos serviços nacional é controlada pela “fretadora” estrangeira; iii) ausência de coerência: a PETROBRÁS não reproduz o modelo de contratação bipartida, mutatis mutandis, nas suas operações terrestres; iv) 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, v) montagem jurídica: a bipartição de contrato que tem causa unitária - a exploração de poços de petróleo - é artificial e despropositada.

Adicione-se, por fim, que esse posicionamento em relação à artificialidade da bipartição é assentado neste colegiado, inclusive em processos nos quais figura o mesmo contribuinte. A título exemplificativo, registre-se que os dois paradigmas de divergência apresentados na peça recursal em relação ao tema (Acórdãos 3401-005.806 e 3401-005.920) forma recentemente submetidos a esta Câmara, e reformados em relação ao tema da bipartição contratual.

O primeiro (Acórdão 3401-005.806) foi revisto, por maioria, exatamente em relação à matéria aqui discutida, pelo Acórdão 9303-013.713 (processo 16682.723011/2015-64, do mesmo sujeito passivo), de relatoria do Cons. Valcir Gassen, em março de 2023.

E o segundo (Acórdão 3401-005.920) foi igualmente reformado, por maioria, também em relação à matéria aqui discutida, pelo Acórdão 9303-013.716 (processo 16682.722934/2015-07), tendo como relator designado o Cons. Valcir Gassen, em março de 2023.

Assim, pelos fundamentos expostos, e em homenagem à segurança jurídica, e ao posicionamento assentado deste colegiado sobre o tema, deve ser negado provimento ao recurso para a matéria.

2. Do suposto amparo na legislação do REPETRO e da ocorrência de simulação

Não há disposição na legislação que rege o REPETRO que obrigue a bipartição contratual. E nem disposição que a proíba expressamente. Portanto, a bipartição, desde que espelhe a realidade da operação, não é, por si, condenada.

Como exposto no tópico anterior, nem o fisco e nem o julgador, em momento algum, entenderam pela impossibilidade, em abstrato, de uma bipartição contratual, mas simplesmente identificaram que, no caso em análise, tal bipartição é artificial, diante da realidade constatada.

Os paradigmas apresentados pelo contribuinte para comprovar a divergência, nesse tema, são os mesmos relativos ao assunto analisado no item 1 deste voto, cabendo recordar que foram ambos os acórdãos paradigmas reformados por esta Câmara Superior, na sessão de março de 2023.

Em adição, a alteração promovida pelo art. 106 da Lei 13.043/2014, no § 2º do art. 1º da Lei 9.481/1997 estabeleceu, para fins de redução a zero da alíquota do IRRF, o percentual máximo de 80% (oitenta por cento) atribuídos aos contratos de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços. Posteriormente, os percentuais máximos foram ajustados pela Lei 13.586/2017, prevendo que o percentual de afretamento passaria a ser de 65% (sessenta e cinco por cento), quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços.

Embora tais percentuais não se apliquem, por disposição legal, ao caso presente, há que se reconhecer que operam como endosso da argumentação pela artificialidade, percebida pelo próprio legislador brasileiro quanto aos percentuais de repartição dos contratos de afretamento e serviços, nos percentuais de 90% e 10%.

Afora os precedentes já citados no tópico anterior, essa matéria restou ainda bem analisada no voto vencedor do Acórdão 3402-005.849, de 27/11/2018, relatado pelo

Cons. Rodrigo Mineiro Fernandes, que entendeu que essa mesma empresa, com idêntico artificialismo contratual, praticou clara simulação, ligada à causa do negócio jurídico:

“(…) A repartição dos contratos revela-se artificial, com a constatação de que os valores pagos às empresas estrangeiras, a título de afretamento, corresponderam, de fato, a remuneração pela prestação de serviços, **configurando uma única contratação.**

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

O entendimento acima encontra abrigo na doutrina do professor Marciano Seabra de Godoi, que assim analisou a questão da simulação como vício na causa do negócio jurídico:

“O conceito de simulação é, no âmbito do próprio direito civil brasileiro, bastante controverso. Ainda que nem sempre deixem isso explícito, diversos autores definem e aplicam o conceito de simulação com base numa visão causalista. A causa dos negócios jurídicos pode ser definida como o “fim econômico ou social reconhecido e garantido pelo direito, uma finalidade objetiva e determinante do negócio que o agente busca além da realização do ato em si mesmo”.

A causa é portanto o propósito, a razão de ser, a finalidade prática que se persegue com a prática de determinado negócio jurídico. Orlando Gomes inclusive promove uma classificação dos negócios jurídicos com base nas causas típicas de cada um deles (a cada negócio “corresponde causa específica que o distingue dos outros tipos”): o seguro é por exemplo um negócio jurídico cuja causa é a “prevenção de riscos”, ao passo que o contrato de sociedade tem como causa uma associação de interesses, compondo a categoria dos “negócios associativos”.

Fixado esse conceito de causa dos negócios jurídicos, como encarar a figura da simulação? Na simulação há um vício na causa, pois as partes usam determinada estrutura negocial (compra e venda) para atingir um resultado prático (doador um patrimônio) que não corresponde à causa típica do negócio posto em prática. Na formulação de Orlando Gomes sobre a simulação relativa, “ao lado do contrato simulado há um contrato dissimulado, que disfarça sua verdadeira causa” - destacamos.

Os autores causalistas ressaltam que na simulação não há propriamente um vício do consentimento (como no erro ou no dolo), pois as partes consciente e deliberadamente emitem um ato de vontade. O que ocorre é que o ato simulado não corresponde aos propósitos efetivos dos agentes da simulação. Por isso diversos autores vêem na simulação uma “divergência consciente entre a intenção prática e a causa típica do negócio”. O espanhol Federico de Castro y Bravo sustenta que a natureza específica da simulação não é a de “uma declaração vazia de vontade”, mas a de uma “declaração em desacordo com o objetivo proposto [pelas partes], ou, o que é o mesmo, uma declaração com causa falsa” (...).

A situação apurada nos autos também não diverge do conceito civilista de simulação, previsto no §1º do art. 167 da Lei nº 10.406, de 2002 (Código Civil):

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - Aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - Contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - Os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

No caso, 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. 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” (*grifo nosso*).

Pelo exposto, e em reforço ao que já dispusemos no tópico anterior, temos que resta caracterizada a ocorrência de simulação, uma vez que o objeto do 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, há vício na causa (simulada), 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.

O tema é igualmente assentado nesta Câmara Superior no sentido aqui exposto, cabendo referenciar os mesmos precedentes do tópico anterior, pelo que se nega provimento, nesse aspecto.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso interposto pela Fazenda, rejeitar a proposta de diligência e, no mérito, por reconhecer a artificialidade dos contratos de bipartição analisados.

(documento assinado digitalmente)
Vinícius Guimarães