



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 16682.720407/2014-79
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-015.227 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 16 de maio de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BP ENERGY DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009, 2010

RECURSO ESPECIAL. REVOLVIMENTO DE PROVAS. INEXISTÊNCIA DE DISSENSO INTERPRETATIVO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO.

Não há que se conhecer o recurso especial que implica o revolvimento das provas do processo. Tal tarefa escapa aos limites cognitivos do recurso especial, não configurando controvérsia de interpretação da legislação tributária, mas mera valoração de fatos e provas.

RECURSO ESPECIAL. FUNDAMENTO AUTÔNOMO NÃO ATACADO. NÃO CONHECIMENTO.

Quando existir, na decisão recorrida, fundamentos autônomos para a sua subsistência, o recurso especial deverá atacar todos eles, indicando paradigmas pertinentes para cada fundamento, sob pena de não ser conhecido o apelo de divergência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semiramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisario, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Liziane Angelotti Meira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-015.227 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 16682.720407/2014-79

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pela Fazenda Nacional, contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 3301-005.358, de 24/10/2018, cuja ementa segue transcrita:

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.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional suscita divergência jurisprudencial quanto à seguinte matéria: ilegitimidade da estrutura bipartida da contratação dos serviços de perfuração (afretamento da embarcação e serviço de perfuração propriamente dito). Indicou, como paradigmas, os Acórdãos nº 9202-007.209 e 3403-002.702.

Em exame de admissibilidade, deu-se seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, tendo apenas o **Acórdão nº. 3403-002.702** sido considerado apto para a demonstração da divergência.

Cientificado das decisões, o sujeito passivo apresentou contrarrazões ao recurso da Fazenda Nacional, sustentando, em síntese: (i) que a Fazenda Nacional deixou de demonstrar de que forma a posição do acórdão recorrido estaria incorreta; (ii) que o paradigma assumido para a demonstração de divergência não apresenta similitude fática com o acórdão recorrido, pois sua análise teria se voltado sobre situação fática e argumentativa diversa; (iii) que o recurso especial não tem êxito na discussão da suposta ilicitude da contratação bipartida. Postula, em preliminar, pelo não conhecimento do recurso, por ausência de impugnação específica e insuficiência recursal – fundamentos autônomos da decisão recorrida não teriam sido atacados no recurso especial, assim como pela ausência de similitude entre as decisões contrapostas. No mérito, postula pelo desprovimento do recurso especial, defendendo a legalidade da estrutura contratual bipartida, a não demonstração da suposta artificialidade da contratação, a autonomia dos contratos de afretamento e de serviços e a não incidência da CIDE no caso dos autos.

Voto

Conselheiro Vinícius Guimarães – Relator

Do Conhecimento

Embora o recurso especial seja tempestivo, seu conhecimento deve ser obstado, pelas razões expostas a seguir.

Primeiramente, há que se destacar que o recurso especial teve seguimento com base no **Acórdão paradigma nº. 3403-002.702**. Assim, toda a análise, feita a seguir, levará em conta tal decisão.

Pois bem.

Compulsando o acórdão recorrido, observa-se, claramente, que o colegiado *a quo* reconhece que a fiscalização não logrou demonstrar a artificialidade dos contratos de bipartição realizados pelo sujeito passivo, de maneira que a autuação foi afastada por falta de provas. Nesse sentido, vejam-se alguns excertos do aresto recorrido – ementa e voto condutor - que demonstram a posição tomada pelo colegiado *a quo* (destaquei algumas partes):

EMENTA

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.**

VOTO CONDUTOR

(...)

A fiscalização lançou CIDE sobre pagamentos titulados de afretamento, por entender que, na verdade, eram contraprestações de serviços de perfuração, que teriam sido contratados e prestados com a aplicação de mão-de-obra técnica e utilização de navio-sonda.

Que teria havido uma "bipartição artificial" da operação em dois contratos, com o intuito de reduzir a carga tributária sobre afretamento, incide apenas IRRF e a alíquota zero, enquanto que sobre importação de serviços de perfuração incidem IRRF de 15%, CIDE de 10%, PIS Importação de 1,65% e COFINS Importação de 7,65%.

Ora, tendo assim procedido, a fiscalização, de fato, promoveu a desconsideração, para fins fiscais, do negócio jurídico "afretamento".

Não obstante, não dirigiu, expressa e diretamente, uma acusação de que os contratos de afretamento e de serviços de perfuração foram fraudados. Que seriam atos simulados, cujo intuito fora o de dissimular a verdade, isto é, de que havia um único acordo comercial (prestação de serviços de perfuração) e não dois (afretamento e serviços de perfuração). Tanto assim que não capitulou o lançamento no inciso II do § 1º do art 167 do Código Civil ("simulação") c/c o art. 72 da Lei nº 4.502/64 ("fraude"), porém apenas no Lei nº 10.168/00, que é matriz legal da CIDE.

Contudo, evidências da real infração apontada pela fiscalização encontram-se ao longo do Termo de Verificação Fiscal, tais como nos seguintes trechos:

(...)

A meu ver, não se pode confirmar o lançamento de ofício, construído, como vimos, a partir da desconsideração, para fins fiscais, do contrato de afretamento, sem que haja provas.

As alegações do autuante (vide tópico "Autuações", letras "a" a "j", acima apresentado), quando muito, podem ser tidas como indícios, apropriados para robustecer ou corporificar provas diretas, documentais. Todavia, jamais para fundamentar tão grave acusação.

O único elemento que considero realmente "comprometedor" é o mencionado na fl. 2 do TVF (fl. 2.940), que incluí na lista dos fatos que motivaram a autuação, acima apresentada:

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

Contudo, não foi devidamente, comprovado. O agente fiscal não elaborou demonstrativos, conciliados com documentos e/ou registros contábeis, para evidenciar tal afirmação.

Se o auditor tivesse comprovado que os custos dos serviços de perfuração prestados aqui no Brasil eram suportados pela empresa estrangeira (Transocean UK, afretadora) e a remuneração correspondente insuficiente para cobri-los e ainda gerar lucros para a prestadora de serviços localizada no País, ter-se-ia não apenas um negócio jurídico sem substância econômica, porém uma atividade empresarial inexistente de fato. Restaria caracterizado que a real prestadora de serviços era a Transocean UK, aquela que fornecia a mão-de-obra e arcava com os custos e auferia as receitas correspondentes.

E tal circunstância indubitavelmente autorizaria a desconsideração, para fins fiscais, do contrato de afretamento e a incidência do IRRF, PIS/COFINS Importação e CIDE sobre ao menos parte da receita de afretamento.

Contudo, o disposto na fl. 2 do TVF (fl. 2.940), acima reproduzido, não passa de uma acusação não fundamentada e que, portanto, não merece a atenção desta turma.

E o relator do Acórdão DRJ n.º 0131.499, cujo voto foi vencido, manifestou idêntica compreensão da autuação e concluiu pela procedência da impugnação, por ausência de provas.

Com efeito, chamo a atenção para um fato inusitado: a mesma turma da DRJ, em relação ao mesmo procedimento fiscal, proferiu duas decisões opostas à acima citada, isto é, cancelaram o auto de infração, por maioria de votos, nos processos n.º 16682.720406/201424, sobre IRRF, e n.º 16682.720408/201413, PIS/COFINS Importação.

O recurso de ofício referente ao PA de IRRF ainda não foi julgado no CARF.

Porém, o de PIS/COFINS sim. E, por unanimidade de votos, foi negado provimento ao recurso de ofício (Acórdão n.º 3201003.150, de 26/09/17), com voto condutor da lavra do i. Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade. **E destaco a declaração de voto do i. Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, que acompanhou o relator, porém pelas conclusões, pois o motivo maior que o levou a dar provimento ao recurso voluntário foi justamente o de que a fiscalização não logrou êxito em comprovar que houvera a titulada "bipartição artificial" da operação de prestação de serviço de perfuração.**

Por fim, faço breves comentários sobre dois temas presentes tanto no referido Acórdão sobre PIS/COFINS Importação quanto na petição (fls. 3.600 a 3.605) juntada pela recorrente, após a protocolização do recurso voluntário: a legitimidade ou não da conclusão de contratos, umbilicalmente interligados, de afretamento e de prestação de serviço de perfuração; e as implicações da nova redação do art. 1º da Lei n.º 9.481/97, dada pelas Leis n.º 13.043/14 e 13.586/17.

A fiscalização não alegou que a "bipartição" era ilegal, porém julgou a "artificial", em razão dos elementos citados no tópico titulado "Autuação", anteriormente apresentado. Assim, reputo que restou incontroverso que é lícito o modelo de contratação adotado e, por isto, que o tema não requer apreciação por esta turma.

Quanto ao segundo tema, transcrevo a redação atual do art. 1º da Lei n.º 9.481/97 e o art. 3º da Lei n.º 13.586/17:

(...)

Com base no art. 3º da Lei n.º 13.586/17, a recorrente alega que os limites previstos no inciso II do § 2º do art. 1º da Lei n.º 9.481/97 tem efeitos retroativos e, por conseguinte, confirmariam a adequação da relação percentual praticada: 78% / 22%.

Neste ponto, divirjo da recorrente.

Indubitavelmente, os limites impostos pelo § 2º do art. 1º da Lei nº 9.481/97 têm um caráter intertemporal e expressam aquilo que o legislador concluiu ser razoável que se pratique pelas empresas do setor.

Entretanto, não se pode depreender que a inobservância dos limites implicaria na desconsideração, para fins fiscais, do negócio jurídico afretamento e sua conversão em de prestação de serviços de perfuração, com correspondente cobrança da CIDE e PIS/COFINS

Importação. Ou, a contrario sensu, que o atendimento aos limites validaria as estruturas dos contratos, da forma (no caso em tela, 78% / 22%) em que forem concluídos.

Em outras palavras, entendo que aquele dispositivo legal não tem o condão de validar ou, por outro lado, tornar nulas obrigações contratuais regularmente contratadas, não defesas em lei.

O § 2º do art. 1º da Lei nº 9.481/97 estipula limites máximos de participação do afretamento no total contratado, porém, exclusivamente, para fins de fruição do benefício da redução a zero da alíquota do IRRF. Tanto é assim que o § 6º do citado art. 1º da Lei nº 9.481/97 dispõe que a consequência da identificação de excedente é tão somente a incidência do IRRF, à alíquota de 15% ou 25%, sobre o respectivo montante. E o § 12 dispõe que citados percentuais não acarretam alteração da natureza do contrato de afretamento para fins de CIDE, PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação.

E, para fins de comprovação do direito ao incentivo fiscal da alíquota zero de IRRF, de forma alguma é suficiente a simples demonstração da adoção dos percentuais do § 2º.

O contribuinte há de provar que o contrato tem substância econômica, é verdadeiro.

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

Para robustecer o posicionamento exposto nos parágrafos anteriores, colaciono os voto condutor e declaração de voto do Acórdão nº 3201-003.150 (PIS/COFINS Importação), os quais adoto como demais razões de decidir, com fulcro no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99.

Antes de reproduzi-los, contudo, destaco que o voto condutor, não obstante mencionar serem frágeis os elementos reunidos pela fiscalização para concluir pela "bipartição artificial dos contratos", funda sua conclusão muito mais nos seguintes aspectos:

- Lícitude do modelo de contratação;

- reconhecimento, por parte do legislador, da adequação dos percentuais de 78% / 22%, por meio das alterações introduzidas pela Lei nº 13.043/14 no art. 1º da Lei nº 9.481/97;

- no contexto da operação em questão, o afretamento é atividade-meio e não pode receber o mesmo tratamento tributário da atividade-fim serviço de perfuração; e

- a bipartição de contratos de afretamento e perfuração já foi admitida pelo Fisco, por meio da IN RFB nº 844/08 e Solução COSIT nº 255/14.

Ainda sobre o Acórdão nº 3201003.150 (PIS/COFINS Importação), cumpre mencionar que foi objeto de embargos de declaração interpostos pela PGFN, os quais, todavia, foram rejeitados.

Passo, então, à reprodução do voto condutor e da declaração de voto relativos ao Acórdão nº 3201003.150 (PIS/COFINS Importação):

(....)

Dos excertos transcritos, observa-se que a discussão restringe-se à questão de saber se a autoridade tributária teria logrado demonstrar a imputação fiscal consistente no argumento de que os contratos de bipartição celebrados pelo sujeito passivo eram artificiais.

Nessa linha, o voto condutor esclarece que não estava em questão, no julgamento recorrido, a legalidade dos modelos de contratação, mas sua consistência ou substancialidade, ou seja, a realidade dos negócios neles consignados. Nesse contexto, a turma *a quo*, valorando os elementos probatórios dos autos, concluiu que a fiscalização não reuniu provas para comprovar a artificialidade dos contratos de bipartição (afretamento/prestação de serviços). Por essa razão, a decisão recorrida afasta a autuação, pois “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**”.

Tem-se, portanto, que o acórdão recorrido traz, como argumento central para o afastamento da autuação, a “inexistência de provas de que, na verdade, teria havido a contratação e execução de apenas uma operação, de prestação de serviço de perfuração de petróleo, ‘artificialmente bipartida em dois contratos’ de afretamento e de serviços”.

Tal pressuposto fundamental assumido pelo acórdão recorrido não é atacado no recurso especial. Neste, a questão da insuficiência probatória é deixada de lado, tendo a Fazenda Nacional se voltado apenas à questão de eventual ilegalidade na bipartição dos contratos de afretamento/prestação de serviços, matéria que, segundo o voto condutor do aresto recorrido, não estava sequer em litígio. Nesse ponto, reproduzo, mais uma vez, o trecho do voto que trata da questão:

A fiscalização não alegou que a "bipartição" era ilegal, porém julgou a "artificial", em razão dos elementos citados no tópico titulado "Autuação", anteriormente apresentado. Assim, reputo que restou incontroverso que é lícito o modelo de contratação adotado e, por isto, que o tema não requer apreciação por esta turma.

Veja-se que o argumento de ausência de provas por parte da fiscalização, sustentado pelo colegiado *a quo*, representa fundamento autônomo, não atacado pela Fazenda com a apresentação de paradigma próprio, razão suficiente para o não conhecimento do recurso especial.

Assinale-se, ademais, que o acórdão recorrido e o paradigma (Acórdão n.º 3403-002.702) tratam de casos que apresentam elementos próprios, afigurando-se como inviável qualquer aferição de divergência interpretativa: os sujeitos passivos são distintos (neste, BP ENERGY; no paradigma, PETROBRÁS); os contratos são distintos – nesse ponto, sublinhe-se a diferença entre os percentuais destinados à remuneração do afretamento e dos serviços (no recorrido, 22% e 78%, respectivamente; no paradigma, 10% e 90%); os procedimentos fiscais e as autuações são diversas, assim como os acervos probatórios que as sustentam.

Nesse contexto, destaque-se que não há, no recurso especial, suficiente demonstração da similitude dos elementos fáticos que permeiam o aresto recorrido e o paradigma indicado. Caberia à recorrente demonstrar tal similitude e evidenciar, a partir de uma mesma base fática, como o acórdão recorrido e o paradigma divergem na interpretação da legislação tributária.

Em outras palavras, o recurso especial deveria ter elucidado que os arestos contrastados tratam de situações fáticas similares e, ainda, que a legislação tributária teria sido interpretada de forma divergente. Nesse ponto, é de se asseverar que, no tópico destinado à defesa do cabimento do recurso, não há identificação da legislação tributária interpretada diversamente nem tampouco a comprovação da similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas.

No caso dos autos, importa frisar que a controvérsia que compreende o campo de cognição do recurso especial diz respeito tão somente àquela relativa à interpretação da legislação tributária, distinta daquela que decorre da valoração de fatos e provas.

Na esteira de tal entendimento, veja-se, por exemplo, o Acórdão nº. 9303-013.329, julgado em 20/09/2022, cujos excertos do voto vencedor seguem transcritos:

Embora o recurso do sujeito passivo seja tempestivo, seu conhecimento deve ser obstado em face da inexistência de dissenso jurisprudencial quanto à interpretação de legislação tributária, pressuposto essencial para o conhecimento de recursos especiais.

Compulsando os autos, depreende-se que a controvérsia resume-se à valoração de provas do processo, com o fito de se aferir a natureza de contratos realizados pela recorrente.

Com efeito, a questão posta em discussão visa a apurar a realidade e a natureza dos valores que foram recebidos a título de “reembolsos” - renomeados para “receitas entre companhias ligadas”, conta contábil código 373000. Nesse contexto, o litígio se resume à estreita aferição de contratos de afretamento, prestação de serviços e documentos a eles relacionados, a fim de se apurar a natureza e efetividade dos referidos “reembolsos de despesas”: todo o julgamento se volta ao cotejo das provas trazidas ao processo e à sua valoração, inexistindo controvérsia no plano de interpretação da legislação tributária.

A meu ver, antes que se possa, eventualmente, reconhecer qualquer controvérsia no âmbito de interpretação da legislação tributária, exsurge a necessidade de revolvimento, depuração e escrutínio de fatos e provas do processo, com vistas à determinação da natureza, extensão e realidade de transações e contratos firmados pela recorrente, tarefa que escapa aos limites cognitivos do recurso especial.

Diante dessas considerações, voto pelo não conhecimento do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Diante dessas considerações, voto pelo não conhecimento do Recurso Especial interposto.

Conclusão

Diante do acima exposto, voto por não conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Vinícius Guimarães