



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16682.722364/2016-28  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1201-003.561 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de janeiro de 2020  
**Recorrente** EQUINOR BRASIL ENERGIA LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)**

Ano-calendário: 2012

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. INOCORRÊNCIA.**

Na medida que as operações foram calcadas em atos lícitos e diante da inexistência de legislação apta a limitar a capacidade do contribuinte de se auto-organizar e de gerir suas atividades, não há que se falar em planejamento tributário abusivo.

Em que pese as normas gerais de controle de planejamentos tributários relacionadas às figuras do abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto e inexistência de propósito negocial não tenham amparo no Direito Tributário Brasileiro, o que por si só já deveria afastar as exigências do IRPJ e da CSLL, restou evidenciado no caso concreto a existência razões negociais, operacionais e regulatórias relevantes. Não se verifica atipicidade da forma jurídica adotada em relação ao fim, ao intenso prático visado, tampouco adoção de forma jurídica anormal, atípica e inadequada.

**ENTIDADES DISTINTAS. LEI DO PETRÓLEO. REGIME DO REPETRO.**

A potencial flexibilização do monopólio do petróleo não constitui, nem de longe, privatização das áreas petrolíferas. Logo, ao contrário do defendido pelo fisco, não pode a operação em sua essência se referir à alienação de 40% do “Campo Pelegrino”, sob pena se admitir possível a alienação de bacias, campos ou poços de petróleo, o que não só afronta a Lei do Petróleo como o próprio artigo 177, da CF/88.

Ademais, não pode o fisco converter empresas brasileiras, constituídas como entidades em separado por força do art. 39, IV da Lei nº 9.478/97 (REPETRO), em típicos casos de patrimônio comum para fins de justificar o surgimento de um suposto “ganho de capital”. Tal prática viola as normas especiais de regulação, os artigos 418 e 426, do RIR/99 e o princípio da entidade.

**TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.**

Em se tratando de exigência reflexa que têm por base os mesmos fatos do lançamento do imposto de renda, a decisão de mérito prolatada no processo principal constitui prejudgado na decisão da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros Lizandro Rodrigues de Sousa e Allan Marcel Warwar Teixeira.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama (Suplente convocado), Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Melo Carneiro e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente). Ausente o conselheiro Efigênio de Freitas Junior.

## Relatório

1. Tratam-se de Autos de Infração que exigem valores de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”), no montante de R\$ 1.577.091.170,99, e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (“CSLL”), no montante de R\$ 567.752.822,02, relativos ao ano-calendário de 2011, valores já acrescidos de multa de ofício de 75% e juros de mora.

2. Por economia processual e bem descrever os fatos, adoto parte do Relatório constante da decisão de piso (e-fls. 1.675 e ss):

A ação fiscal que culminou nas presentes autuações teve origem em pesquisa, nos sistemas informatizados da Receita Federal, acerca da perda de capital registrada pela empresa Statoil Brasil Óleo e Gás Ltda. (doravante denominada STATOIL BRASIL) na alienação da sociedade denominada Statoil Petróleo Brasil Ltda. (doravante denominada SPBL), que detinha 40% do Bloco BM-C-7 e do Bloco BM-C-47, denominado Campo Peregrino. Ou seja, a STATOIL BRASIL teria declarado, na DIPJ 2012, prejuízo na alienação do ativo SPBL, que detinha 40% do contrato de concessão do Campo de Peregrino.

Por outro lado, **as notas explicativas da Statoil ASA**, empresa norueguesa, **apontaram em 2011, um ganho contábil** na transação de 8,8 bilhões de Coroas Norueguesas (NOK), correspondendo a cerca de U\$ 1,5 bilhão. **A Sinochem teria pago pela operação um total de 19,5 bilhões de Coroas Norueguesas (NOK)**, correspondente a cerca de U\$ 3,3 bilhões (taxa de conversão de NOK 5,9/U\$ 1).

**A fiscalização transcreve tais notas explicativas** e realiza a tradução livre de seu teor, nos seguintes termos:

[...]

Tradução livre:

*Alienação de participações em ativos - Campo de Peregrino no Brasil. Em 21 de maio de 2010, Statoil negociou a formação de uma "joint venture" (operação conjunta) com o grupo Sinochem através da venda de 40% do campo offshore de óleo pesado no Brasil. Após a sua conclusão, Statoil passa a deter 60% de participação e em conjunto com a Sinochem controla os ativos do Campo de Peregrino. Statoil permanece como operadora do campo, que iniciou a sua produção em abril de 2011. As aprovações governamentais foram obtidas em abril de 2011 e a transação foi concluída na data de 14 de abril de 2011.*

*O grupo Sinochem pagou um total de NOK 19,5 bilhões em dinheiro por 40% de participação nos ativos líquidos através da aquisição de diversas participações da Statoil. **O ganho na operação foi de NOK 8,8 bilhões** e reconhecido de acordo com o pronunciamento IAS 31/SIC 13, (vide as práticas contábeis significativas descritas na nota 2) e registrada em Outras Receitas. **A operação foi demonstrada no segmento Desenvolvimento e Produção Internacional do terceiro trimestre de 2011.**"*

Com a finalidade de apurar a regularidade da perda de capital registrada na DIPJ 2012 pela STATOIL BRASIL, **a fiscalização empreendeu a análise de todas as operações afetas ao Campo Peregrino.**

As atividades de exploração de petróleo no Campo de Peregrino pela Statoil foram iniciadas a partir da aquisição finalizada em 16/08/2006, no valor total de R\$ 782.580.857,59, da totalidade do controle acionário da antiga EncanBrasil Limitada (atual STATOIL BRASIL), proprietária de uma participação indivisa de 50% no Contrato de Concessão no 48610.003887/2000 (BM-C-7) para a exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e gás natural, através de uma entidade recentemente constituída no Brasil denominada Hydro BM-C-7 Óleo e Gás Ltda. constituída em 12/01/2006, controlada pela Norsk Hydro ASA.

Destaca-se a fusão mundial no ano de 2007 das operações de gás e petróleo da NorskHydro com a Statoil, criando uma das maiores empresas de gás e petróleo offshore do mundo.

Em 10/12/2008, a Statoil Brasil Óleo e Gás Ltda. (antiga Hydro Brasil Óleo e Gás limitada) adquiriu junto ao grupo Anadarko 100% da participação societária na APL que passou a denominar-se Statoil Petróleo Brasil Ltda. ("SPBL") pelo valor total de R\$ 3.818.215.320,74, proprietária de uma participação indivisa de 50% no Contrato de Concessão no 48610.003887/2000 (BM-C-7).

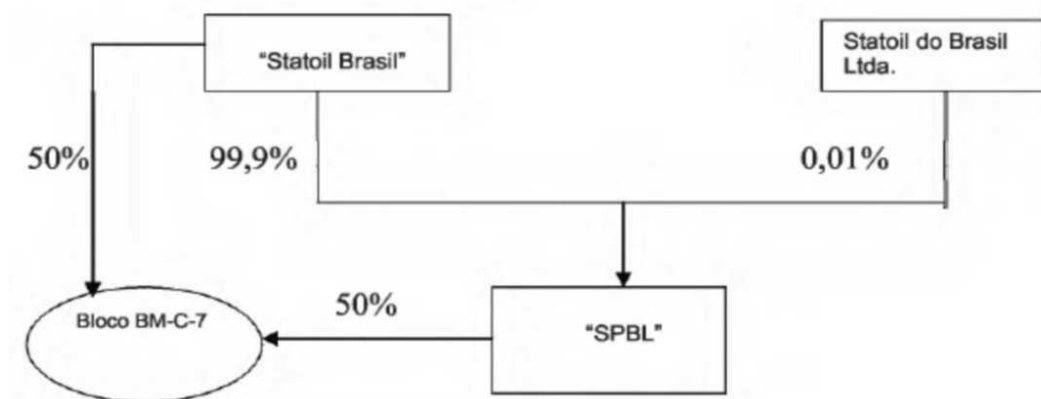
Desse modo, passando a ter o controle total no Brasil dos bens e direitos vinculados a concessão mencionada (BM-C-7) localizada no Campo de Peregrino, através das empresas Statoil Brasil Óleo e Gás Ltda. ("STATOIL BRASIL") e sua controlada Statoil Petróleo Brasil Ltda. ("SPBL").

Com a finalidade de alienar apenas 40% da participação indivisa no Campo de Peregrino, teria sido necessário proceder-se a uma reorganização societária do Grupo Statoil.

Tal reorganização foi objeto de questionamento expresso pela fiscalização, sendo transcrito no Termo de Verificação Fiscal os seguintes excertos da resposta apresentada pela STATOIL BRASIL:

*“A alienação pela Statoil Brasil a Sinochem de 100% da participação societária na sociedade SPBL, detentora, no momento da alienação, de 40% da participação indivisa no Campo Peregrino (Bloco BM-C-7), objeto do Contrato de Concessão no 48610.003887/2000 do BM-C-7 (“Contrato de Concessão”), decorreu de um processo iniciado com uma reorganização societária dentro do Grupo Statoil, englobando mais de uma etapa.*

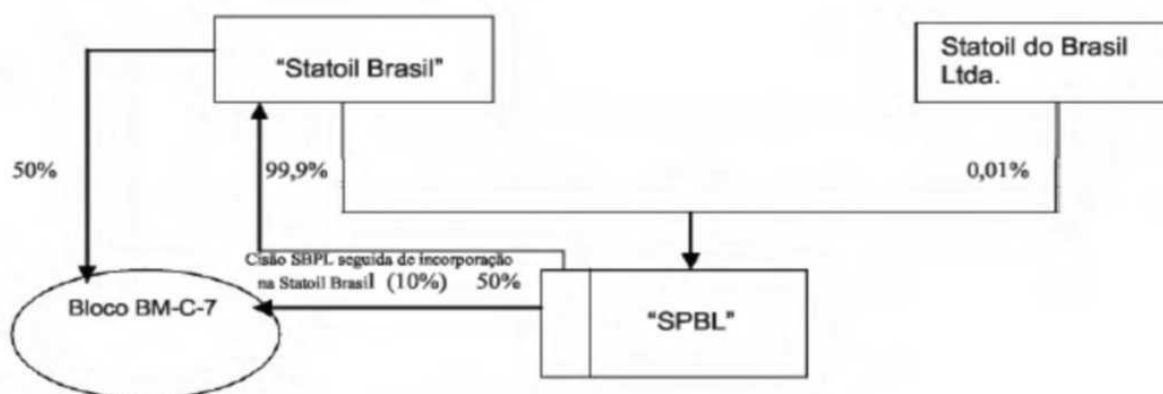
*A estrutura societária do Grupo Statoil no Brasil, com a respectiva participação no Campo Peregrino, em maio de 2010, mês da assinatura do Contrato de Compra e Venda das quotas da SPBL era o seguinte.*



*Percebe-se pelo organograma acima que em maio de 2010, a Statoil Brasil detinha 50% de participação indivisa no Bloco e a SPBL detinha 50% remanescentes.*

*Entretanto, como a venda para a Sinochem visava a apenas a 40% do Bloco, foi necessária a implementação de uma reorganização societária prévia para a segregação de ativos que não deveriam compor a participação societária a ser alienada ao mesmo tempo em que esta participação societária deveria representar somente os direitos e obrigações (o acervo) relacionados a parcela indivisa da concessão a ser transferida a Sinochem. Nesse sentido, o acervo de direitos e obrigações representativas de 10% da participação indivisa da SPBL (CNPJ: 06.871.406/0001-26) no Bloco, foi transferido a Statoil Brasil.*

*Como decorrência da cisão, a qual foi devidamente aprovada pela ANP e ocorrida inteiramente no Brasil, a Statoil Brasil passou a deter uma participação de 60% no contrato de concessão.*



Em 14 de abril de 2011, foi concluída a venda das quotas da SBPL para a Sinochem, mediante liquidação financeira no Brasil. Essa alienação foi implementada através de alteração ao contrato social da SBPL, por meio da qual seus quotistas decidiram ceder e transferir, para a Sinochem Peregrino Concessionária de Petróleo Ltda. e Sinochem (Brasil) Concessionária de Petróleo Ltda., a totalidade das quotas da SBPL. Por meio dessa cessão e transferência de quotas, o Grupo Sinochem passou a deter a totalidade do capital social da SBPL e, conseqüentemente, 40% de participação indivisa no contrato de concessão. Essa operação foi devidamente aprovada pela ANP.

Como consequência a cessão e a transferência das quotas da SPBL mencionada acima, a participação das empresas concessionárias no contrato de concessão permaneceu exatamente a mesma (60% de participação indivisa detida pela Statoil Brasil e 40% de participação indivisa detida pela SPBL, que passou a denominar-se Sinochem Petróleo Brasil Ltda.)...".

[...]

A fiscalização transcreve, ainda no Termo de Verificação Fiscal, os seguintes excertos dos contratos de compra e venda afetos às operações objeto de investigação:

[...]

No tocante aos excertos do contrato de compra e venda em foco, a fiscalização tece os seguintes comentários: "o contribuinte não mencionou em sua resposta, qualquer menção a empresa com sede na Holanda, South Atlantic Holding B.V., responsável pelo fornecimento da FPSO e diversos equipamentos, que são parte indissociável da exploração do Campo de Peregrino. Ademais, após o processo de reestruturação (incluindo a cisão parcial da SPBL) estipulado no Contrato de Compra e Venda, a Statoil Brasil passou a ser a única operadora do campo e responsável por diversos ativos importados sob o regime aduaneiro especial de exportação e importação de bens destinados às atividades de pesquisa e lavra das jazidas de petróleo e de gás natural – Repetro, anteriormente em nome da SPBL. Os contratos de arrendamento operacional firmados entre a South Atlantic Holding B.V. e a Statoil Brasil estão divulgados na nota explicativa 12.2 das suas demonstrações financeiras (fl.336)".

**No tocante aos impactos contábeis e fiscais da alienação de 40%** do Campo de Peregrino, a STATOIL BRASIL apresentou os seguintes esclarecimentos transcritos pela fiscalização:

"Composição analítica dos ativos e passivos cindidos, composição do ágio e formação do custo.

Com base nas normas internacionais de contabilidade e em estrita observância a legislação brasileira em vigor no momento da operação – a Lei no 11.638/2007 e a Lei no 11.941/2009 determinaram a adequação dos padrões contábeis brasileiros aos padrões internacionais – a venda de 100% das quotas da SPBL foi registrada contabilmente na Statoil Brasil através da baixa de 40% da participação no Bloco alienado para a Sinochem. Tal operação resultou num lucro contábil da Statoil Brasil, no valor de R\$ 770.369.308,35, conforme composição demonstrada abaixo:

|                                      |                           |
|--------------------------------------|---------------------------|
| Custo conforme IFRS                  | Abril de 2011 (Em Reais)  |
| Investimento                         | (935.201.000,00)          |
| Ágio (combinação de negócios)        | (1.153.235.216,17)        |
|                                      | <b>(2.088.436.216,17)</b> |
| Outros custos conforme IFRS          |                           |
| CTA – baixa de 40%                   | 389.253.000,00            |
| Valor de contingência – baixa de 40% | (269.999.999,99)          |
| Ativo – baixa de 40%                 | (565.854.327,76)          |
| Demais valores atrelados ao ativo    | 1.443.479,36              |
|                                      |                           |
| <b>CUSTO CONTÁBIL</b>                | <b>(2.533.594.064,56)</b> |
|                                      |                           |
| Valor recebido Sinochem              | 3.303.963.372,91          |
|                                      |                           |
| <b>Lucro contábil</b>                | <b>770.369.308,35</b>     |

A fim de esclarecer a composição acima, é necessário que se diga que, em 2008, a Statoil Brasil, atual denominação da empresa que na época era denominada Hydro Brasil Óleo e Gás Ltda., CNPJ: 04.028.583/0001-10, adquiriu os 50% remanescentes do Bloco do Grupo Anadarko, mediante a aquisição de 100% das quotas da SPBL que, na época, se chamava Anadarko Petróleo Ltda. (“APL”), CNPJ no 06.871.406/0001-26. O valor de R\$ 3.603.860.000,00 representou ágio na aquisição do investimento. Para fins contábeis e fiscais o ágio foi atribuído a mais valia do ativo e não foi amortizado até a data do início da produção em abril de 2011, mês em que também ocorreu a alienação da SPBL para a Sinochem.

Em virtude da cisão parcial da SPBL (lembrando que 20% do patrimônio foi cindido em novembro de 2010 – etapa 1 da operação de venda para a Sinochem), 20% do valor referido ágio (R\$ 3.603.860.000,00), equivalente a R\$ 720.772.000,00 foi baixado na Statoil Brasil e atribuído ao custo dos ativos recebidos na incorporação do acervo cindido, resultando em um saldo de ágio na participação societária na SPBL após a cisão no valor de R\$ 2.883.088.044,42.

Portanto, o custo do ágio referente a combinação de negócios (R\$ 1.153.235.216,17) equivale a 40% do saldo de ágio de R\$ 2.883.088.044,42 acima mencionado.

Com relação aos outros custos conforme IFRS, estes se referem a custos históricos atrelados ao ativo alienado que tiveram que ser contabilmente baixados em 40%. O CTA e o ajuste correspondente a moeda funcional da Statoil Brasil. O denominado valor de contingência foi um valor acordado no momento da aquisição da APL. Ativo se refere aos custos de aquisição da participação societária da SPBL. **Contabilmente, 40% dos custos foram contrapostos a receita da venda da SPBL e os 60% remanescentes estão sendo depreciados”** (grifo nosso).

Como visto acima, o registro contábil observou as regras de IFRS. Para fins fiscais, foi necessário um ajuste determinado pelo Regime Tributário de Transição (“RTT”), visto que a operação corresponde de fato à venda de participação societária. O custo de tal operação foi equivalente ao valor patrimonial das quotas da SPBL, acrescido do ágio

pago ao Grupo Anadarko no momento da aquisição destas quotas. Sendo assim, em observância à legislação fiscal em vigor, a operação foi registrada fiscalmente da seguinte forma:

| Composição fiscal da alienação da SPBL<br>(Critério contábil de 31.12.2007) | Abril de 2011 (Em Reais)  |
|-----------------------------------------------------------------------------|---------------------------|
| Investimento                                                                | (935.201.000,00)          |
| Ágio Anadarko                                                               | (2.883.087.838,30)        |
|                                                                             | (3.818.288.838,30)        |
|                                                                             |                           |
| <b>CUSTO FISCAL</b>                                                         | <b>(3.818.288.838,30)</b> |
|                                                                             |                           |
| Valor recebido da Sinochem                                                  | 3.303.963.372,91          |
|                                                                             |                           |
| Perda de Capital                                                            | (514.325.465,39)          |

A fiscalização aduz que identificou os ajustes relativos à baixa do ágio para fins fiscais reconhecidos no Demonstrativo de Apuração – SPED FCONT do ano-calendário de 2011. Assevera a fiscalização, sobre este ponto, que: “foram necessários ajustes registrados no FCONT – ajuste de RTT para refletir: (i) as diferenças do registro das baixas dos ágios entre o contábil e o fiscal; (ii) a depreciação/amortização das contas classificadas no ativo imobilizado, principalmente as parcelas dos citados ágios que estão registrados nestas contas; e (iii) outros ajustes reconhecidos de variação cambial decorrente da moeda funcional da Statoil Brasil. Em síntese, ocorreram tratamentos diversos para fins de apuração do resultado contábil e das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. A perda de capital está demonstrada na Ficha 07A – Demonstração do Resultado – critério de 31.12.2007 – DIPJ 2012, (fls.416/476)”.

Ainda no tocante aos efeitos fiscais do ágio registrado na escrituração contábil da STATOIL, a fiscalização transcreve mais alguns e esclarecimento prestados pelo contribuinte:

“O ágio referente ao valor pago à Anadarko pela participação de 50% do Bloco foi exatamente igual ao valor registrado na contabilidade (R\$ 3.603.860.000,00). Entretanto, o tratamento fiscal para a baixa do ágio levou em consideração a cisão de 20% do patrimônio líquido da empresa SPBL, como segue:  $R\$ 3.603.860.000,00 \times 20\% = R\$ 720.772.000,00$ .  $R\$ 3.603.860.000,00 - R\$ 720.772.000,00 = R\$ 2.883.088.000,00$ .

A Sinochem adquiriu os 40% da participação no Bloco através da compra de 80% da participação societária da empresa SPBL. Sendo assim, no momento da venda, a participação societária alienada foi baixada na Statoil Brasil, resultando na baixa de 80% do ágio pago à Anadarko (R\$ 2.883.088.040,42). Dessa forma, para fins fiscais, foi apurada perda na venda da SPBL para a Sinochem, como acima demonstrado.

Percebe-se, portanto, que o custo considerado para fins contábeis difere do custo fiscal tendo em vista as referidas regras contábeis internacionais que passaram a ser adotadas no Brasil por força das Leis no 11.638/2007 e no 11.941/2009. Tal diferença é tratada como ajuste de RTT.”

Em decorrência dos esclarecimentos acima destacados, a fiscalização conclui que, para fins fiscais, teria sido considerado somente a baixa do custo da conta contábil investimentos – SPBL (antiga Anadarko) na data da alienação e de 80% do ágio pago na sua aquisição em 2008.

No tocante ao resultado consolidado, reportado pela empresa norueguesa Statoil ASA, o contribuinte teria afirmado que o restante do lucro, equivalente a R\$ 1,6 bilhão, contido no lucro consolidado global, teria decorrido de participação societária no exterior, detida diretamente por sociedade estrangeira do grupo Statoil no exterior. Ademais, o contribuinte teria aduzido ainda que a alienação desta participação societária detida no exterior teria sido contabilizada diretamente por seu detentor no exterior.

No entendimento da fiscalização, já vazado no próprio Termo de Início da Ação Fiscal, a operação em essência se referiria à alienação de 40% do Campo de Peregrino, independentemente da organização societária em vigor, à época, composta pelas três participações societárias, todas destinadas à exploração do Campo de Peregrino. Sendo assim, a fiscalização já adiantara que concederia ao contribuinte o direito de apresentar os custos incorridos e investimentos acumulados aplicados no campo, em conformidade com os critérios contábeis vigentes em 31/12/2007, registrados nas empresas STATOIL BRASIL, SPBL e South Atlantic Holding B.V. (doravante denominada SAHBV). Logo, o contribuinte foi intimado para apresentar tais informações.

No tocante à empresa SAHBV, que possuiria um patrimônio líquido aproximado de US\$ 1 bilhão, quando da realização da alienação ao grupo Sinochem (o que faria com que o ganho de capital auferido por esta sociedade, na alienação de 40% da participação no Campo de Peregrino, remontasse a US\$ 1 bilhão, vez que o valor recebido na alienação teria sido de US\$ 1,4 bilhão), a fiscalização solicitou expressamente ao contribuinte: “(i) a apresentação dos valores definitivos previstos preliminarmente no art. 2º, Preço de Compra relativo ao Preço Básico das Ações da “South Atlantic Holding”, no valor de US\$ 1.381.500.000, e ao Preço de Compra Básico das Ações da “SPL”, no valor de US\$ 1.688.500.000, estipulados no Contrato de Compra e Venda firmado com a “Sinochem” em 21 de maio de 2010 e (ii) cópia das demonstrações financeiras da South Atlantic Holding B.V., relativas ao exercício findo em 31 de dezembro de 2010, além do Balanço Patrimonial da referida sociedade na data-base de 31 de março de 2011.”.

Acrescenta a fiscalização que: “Com relação ao preço final praticado na alienação de 100% da participação societária na SPBL correspondeu a:

|                                                           |                    |
|-----------------------------------------------------------|--------------------|
| Preço base (art. 2.1 do Contrato de Compra e Venda)       | US\$ 1.688.500.000 |
| Gastos incorridos durante o período de ajuste (art. 2.2)  | US\$ 394.179.900   |
| Preço de compra na data de fechamento da operação e final | US\$ 2.082.679.900 |

A operação de alienação foi registrada nos registros contábeis na data de 14/04/2011 no valor de R\$ 3.303.963.372,91.

Com relação ao preço de Compra das Ações da “South Atlantic Holding”, no valor de US\$ 1.381.500.000, afirmou somente tratar-se de alienação realizada por outra empresa do grupo, sobre a qual a SBOG não possui ingerência e/ou participação, contudo pediu a matriz a apresentação dos documentos requeridos.

Quanto ao preço definitivo pela venda de 40% da South Atlantic Holding B.V., tal solicitação também não foi fornecida pelo contribuinte.

Em síntese, não foi fornecido a esta Delegacia Especializada os documentos e informações solicitados da South Atlantic Holding B.V.”.

Ainda em relação à falta de apresentação dos esclarecimentos solicitados da SAHBV, a fiscalização destaca o seguinte esclarecimento prestado pelo contribuinte:

*“Com relação a SAHBV, como esclarecido anteriormente, a SBOG (Statoil Brasil) não possui qualquer título sobre tal sociedade ou ingerência sobre os negócios por ela realizados, bem como não possui qualquer titularidade sobre os ativos que ela tenha investido. Como pode ser depreendido do Contrato de Compra e Venda firmado entre o grupo Statoil e o grupo Sinochem, a Hydro Oil & Energy International BV foi a entidade que alienou o investimento em tal sociedade, considerando que ela era a titular da participação societária e realizou os investimentos necessários a sua manutenção e desenvolvimento de suas atividades.*

*O relacionamento que SBOG possui com a SAHBV é de natureza comercial. A SBOG aluga ativos de propriedade daquela sociedade, dentre as quais a plataforma para a produção de petróleo extraído do Campo Peregrino. A SBOG não tem qualquer titularidade sobre os referidos ativos, não tendo realizado qualquer investimento na sua aquisição. Tais ativos são afretados pela SBOG, junto a SAHBV ao amparo do regime Repetro.*

*O único investimento realizado pela SBOG foi na aquisição da participação societária da SPBL (então APL a época da aquisição). Foi tão somente este investimento, após a realização da cisão parcial e incorporação do acervo cindido já mencionado, que a SBOG alienou a Sinochem China e CRS”.*

*O contribuinte teria mencionado que a Hydro Oil & Energy International BV teria sido a entidade que teria alienado a participação na SAHBV. De fato, aduz a fiscalização que a empresa vendedora teria sido a parte relacionada Statoil Holding Netherlands B.V., já que, no ano de 2007, teria havido a fusão mundial das operações de gás e petróleo da NorskHydro com a Statoil. A SAHBV já seria, à época, uma subsidiária integral da Statoil Holding Netherlands B.V., conforme demonstraria o seguinte excerto da tradução juramentada do contrato de compra e venda:*

*“Notas explicativas às demonstrações financeiras, (páginas 470/471 do Contrato de Compra e Venda, anexo à fl.360).*

*A sociedade é uma sociedade limitada de direito privado, constituída na data de 21 de julho de 2006.*

*A sociedade é uma subsidiária integral da Statoil Holding Netherlands B.V.*

*A sociedade tem domicílio legal em Conradstraat 38, 3013 AP Roterdã, no Reino dos Países Baixos.*

*O projeto Peregrino começou como uma associação (joint venture) entre Norsk Hydro ASA (posteriormente StatoilHydro, e hoje Statoil) e Kerr MCGee (posteriormente Anadarko Petroleum Corporation) em 2006. Foi iniciada pela Sociedade a obra de reforma e desenvolvimento das instalações de produção e perfuração para a exploração do Campo Peregrino em águas territoriais do Brasil. Em 2008, a Statoil Hydro adquiriu a participação de 50% da Anadarko e a operação da associação e, a partir do fechamento dessa operação, em 11 de dezembro de 2008, a subsidiária da StatoilHydro, Hydro Oil & Energy International B.V., assumiu 100% da Sociedade. Em 16 de julho de 2009, a Hydro Oil & Energy International B.V. alterou a sua denominação social para Statoil Holding Netherlands B.V.”.*

*Em passagem relevante do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização aponta que: “O contribuinte insistiu com a sua afirmativa de independência das sociedades que exploram o Campo de Peregrino; tal assertiva não é sustentada pelos elementos coletados na presente fiscalização. A interdependência está nitidamente demonstrada no Contrato de Compra e Venda, pois as duas participações foram negociadas conjuntamente, ou seja, os dois investimentos se completam, corroborado pelo percentual de participação de alienação negociado (40% do campo), que é o mesmo para a empresa South Atlantic Holding B.V., destacamos ainda a “joint venture”*

*firmada com o grupo Sinochem para a operação do campo petrolífero e finalmente a conclusão do negócio envolvia a obtenção das autorizações dos órgãos governamentais”.*

Enfim, a fiscalização expõe seu entendimento em relação a todas as operações realizadas nos seguintes termos:

*“Conforme demonstrado no conjunto de documentos coletados e esclarecimentos prestados, o grupo Statoil ASA, empresa com sede na Noruega, conduziu nos anos de 2006 e 2008, a aquisição de participações acionárias de subsidiárias no Brasil de capital estrangeiro, passando a ser proprietária de 100% dos Contratos de Concessão no 48610.003887/2000 (BM-C-7) e no 48610.001365/2008-65 (BM-C-47). Simultaneamente, foi criada em 2006 a South Atlantic Holding B.V., uma sociedade limitada de direito privado, constituída sob as leis do Reino Unido dos Países Baixos, tendo em seu objeto social o afretamento de uma unidade flutuante de produção, armazenagem e transferência (a FPSO) e o fornecimento de outros equipamentos relacionados à exploração do Campo de Peregrino.*

*Em essência, independentemente da organização societária constituída no Brasil e no exterior trata-se de uma única entidade (negócio), pois o único propósito dos investimentos realizados nas sociedades é possibilitar a extração e comercialização da produção de petróleo do Campo de Peregrino. Ainda que a contribuinte tente apresentar uma segregação dos ativos do Campo de Peregrino, alienados ao grupo Sinochem pela Holding no exterior, esta administração tributária entende que todos os ativos do campo petrolífero são partes indissociáveis da exploração deste, tendo como único propósito a produção de petróleo.*

*Ou seja, a negociação realizada com o grupo Sinochem refere-se, de fato, a alienação de 40% do Campo de Peregrino no seu conjunto, e que os ativos utilizados nas fases exploratórias e de desenvolvimento e consequente produção, transporte e armazenamento são subsidiários e exclusivos do Campo de Peregrino. Destacamos também, que as receitas da South Atlantic Holding B.V. são provenientes exclusivamente do aluguel de equipamentos pagos pelas concessionárias Statoil Brasil (operadora do campo) e Sinochem (antiga SPBL), fruto do fluxo de caixa gerado na comercialização da produção de petróleo.*

*O volume de petróleo recuperável no Campo de Peregrino (BM-C-7) era estimado, à época, em 500 milhões de barris. O grupo Sinochem adquiriu, então, o direito correspondente a 200 milhões de barris (40% de 500 milhões de barris), dispondo a pagar ao redor de US\$ 15 dólares por barril com participação especial e sem ser a operadora do campo.*

*Portanto, pagou pela compra de um direito situado no Brasil equivalente a 40% de participação do Campo de Peregrino e não especificamente pelos equipamentos que são meros itens subsidiários à exploração do Campo.*

*Enfatizamos que a Statoil Brasil já vinha realizando investimentos compostos por bens do ativo imobilizado, bem como incorrendo em custos de exploração e de desenvolvimento do Campo de Peregrino, anteriormente à aquisição da Anadarko (“SPBL”), e que o significativo ágio pago em dezembro de 2008, na aquisição da citada participação foi realizado com recursos advindos da matriz na Noruega, sendo reconhecido integralmente no Brasil nos registros contábeis da Statoil Brasil e agora na alienação de parte deste investimento adotou o procedimento de reconhecer a maior parte do ganho da venda em suas empresas no exterior, utilizando como veículo para a referida prática a parte relacionada South Atlantic Holding B.V.”.*

A fiscalização apresenta algumas considerações acerca da interpretação de negócios jurídicos no direito tributário, esclarecendo que a prevalência da essência sobre a forma no Direito Civil serve exatamente para caracterizar uma situação em que a intenção não

se coaduna com o que se formalizou (seria uma simples subversão do espírito da lei; mero ardil para esconder o objetivo perseguido). No caso concreto, a aplicação destas ideias leva a fiscalização a concluir que o objetivo das operações realizadas residuiu na alienação de um ativo com lucro no exterior para não reconhecer localmente o efetivo ganho de capital na venda do Campo de Peregrino, ou seja, para afastar a tributação de IRPJ e CSLL sobre o referido ganho de capital.

Destaca-se, ademais, que a lei civil não toleraria tais abusos, vez que os coibiria diretamente, prevendo a ilicitude do ato praticado que extrapola os limites da boa-fé objetiva, da função social e do fim econômico (art. 187 do Código Civil). Assim, se o objetivo dos negócios jurídicos descritos no Termo de Verificação Fiscal foi efetivamente a alienação direta de um ativo e se este for o resultado final, sendo nulo o negócio intermediário, valeria a alienação direta pretendida, prevalecendo a essência sobre a forma.

Na sequência, a fiscalização tece suas conclusões em relação aos fatos efetivos, nos seguintes termos:

*“Em resumo, no caso concreto aqui analisado, a substância da negociação refere-se à alienação de 40% do Campo de Peregrino como um todo, sendo os ativos utilizados no processo de produção elementos subsidiários à exploração do referido campo. Portanto, o ganho de capital/lucro (ágio) apurado independentemente do local da venda de 40% do Campo de Peregrino, deveria ser tributado no Brasil em nome da Statoil Brasil, por ser a legítima detentora direta e indireta dos Contratos de Concessão, pois o único ativo gerador de fluxo de caixa é o próprio Campo e não os equipamentos que compõem os ativos da South Atlantic Holding B.V., equivalente a 40% da participação alienada na negociação, mas que não geram ágio como querem apresentar a Statoil ASA e a Sinochem.*

*Destacamos ainda, que tais ativos de propriedade da South Atlantic Holding B.V., que foram arrendados no Brasil ao amparo do regime Repetro, geram um fluxo de caixa constante remetido ao exterior pelas concessionárias do Campo de Peregrino, portanto tais investimentos em bens do ativo imobilizado, já são remunerados e por envolver partes relacionadas não foram negociadas em condições igualitárias (“arm’s length transaction”); os contratos de arrendamento desses ativos têm o seu vencimento no ano de 2033. Ademais, os registros contábeis da Statoil Brasil e Sinochem refletem em seus resultados as despesas de arrendamento operacional incorridas, reduzindo anualmente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

*Isto posto, almeja o contribuinte reconhecer a maior parte do lucro na alienação do campo situado no Brasil diretamente em seus registros no exterior, além de apurar perda de capital no Brasil para fins fiscais no ano-calendário de 2011, bem como periodicamente, transferir via obrigações assumidas com base em contratos de arrendamento operacional, parte relevante do caixa gerado em suas atividades no Brasil.*

*Em outras palavras almeja o contribuinte delegar à atividade de arrendamento mercantil a geração de um valor econômico superior à própria atividade-fim, representada pela exploração do campo petrolífero, justificando desta maneira o reconhecimento de parte significativa do lucro (ágio) na alienação do campo em seus registros contábeis no exterior. Tal conduta não é aceitável.*

*Desse modo, iremos oferecer à tributação o efetivo ganho de capital do ano calendário de 2011, considerando a totalidade da receita auferida na alienação de 40% do Campo Peregrino, conforme acordado no Contrato de Compra e Venda, deduzido de 40% de todos os custos e investimentos acumulados identificáveis aplicados no Campo de Peregrino, classificados no ativo não circulante da Statoil Brasil na data da alienação, conforme metodologia detalhada no próximo item do presente Termo.”.*

Por fim, a fiscalização assim descreve a materialidade do lançamento efetuado com fulcro na alienação de 40% do Campo de Peregrino:

*“Procedemos a um novo cálculo do ganho (perda) de capital para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL do ano-calendário de 2011, com base nos elementos disponíveis, referente à alienação de 40% do Campo de Peregrino ao grupo Sinochem, concluída em 14/04/2011, considerando a receita total de venda recebida no Brasil e exterior no valor de U\$ 3.464.179.900,00, equivalente a R\$ 5.492.535.672,91 deduzido de 40% dos investimentos acumulados aplicados no Campo de Peregrino, incluindo os ágios pagos nas aquisições realizadas pela Statoil Brasil nos anos de 2006 e 2008, todos classificados no ativo não circulante da Statoil Brasil, conforme balancete contábil na data-base de 13/04/2011, por nós gerado, (fls.406/414), com base na Escrituração Contábil Digital do ano de 2011, correspondente ao dia anterior a alienação das participações acionárias, conforme demonstrado a seguir:*

| Conta nº | Nomenclatura                                    | Valor em Reais (R\$) |
|----------|-------------------------------------------------|----------------------|
| 1310000  | Investimentos em subsidiárias (SBPL)            | 4.493.156.240,42     |
| 1110100  | Edificações                                     | 6.813.194,92         |
| 1181000  | Equipamentos – desenvolvimento offshore         | 1.340.013.660,79     |
| 1183000  | Direitos e juros – desenvolvimento offshore     | 31.302.972,00        |
| 1184000  | Custo de exploração – desenvolvimento offshore  | 371.850.746,93       |
| 1210000  | Máquinas e outros equipamentos técnicos         | 22.789.066,00        |
| 1210900  | Máquinas e outros equipamentos técnicos - local | 4.298.323,75         |
| 1189000  | Custos de exploração - exploração               | 61.901.756,87        |
| Total    |                                                 | 6.332.125.961,68     |

Os saldos das contas contábeis contemplam os ágios registrados na aquisição da EncanBrasil e SPBL, incluindo o pagamento adicional acordado com o grupo Anadarko no valor total de R\$ 4.972.589.657,70, os investimentos realizados na aquisição da SPBL e os respectivos aportes de capital no valor de 1.138.135.000,00 e a parcela remanescente representada pelos investimentos realizados diretamente pela Statoil Brasil nas fases de exploração e desenvolvimento, compatíveis com os custos incorridos e os investimentos acumulados informados, (fls. 9/20). Portanto, com o objetivo de apurarmos uma estimativa do total dos custos incorridos equivalentes a 40% do Campo de Peregrino, aplicamos o referido percentual sobre o valor composto acima no montante de R\$ 6.332.125.961,68 (x) 40% = R\$ 2.532.850.384,67.

Intimamos o contribuinte nos trabalhos de Diligência Fiscal e subsequentemente no Termo de Início da Ação Fiscal, a fornecer dados do registro contábil da South Atlantic Holding B.V., contudo nenhum dos documentos solicitados foi fornecido, de acordo com o descrito anteriormente. Logo, não temos os elementos de apuração do custo de capital incorrido pela referida sociedade.

Tal metodologia de apuração estimada do custo fiscal gerou um montante próximo ao custo contábil no valor de R\$ 2.533.594.064,56, demonstrado no presente Termo no tópico 3 - impactos contábeis e fiscais da alienação de 40% do Campo de Peregrino do item IV- da Análise da Documentação Apresentada. De fato, as práticas contábeis em vigor demandam a prevalência da substância sobre a forma, correspondendo efetivamente no caso em tela, o reconhecimento dos custos independentemente da sociedade que os registra, pois efetivamente a operação corresponde a alienação de 40% do Campo de Peregrino, a ser refletido no resultado do exercício, o que reforça o nosso entendimento.

Apuração do ganho de capital para fins fiscais, conforme demonstrativo a seguir:

| Composição fiscal da alienação de 40% do Campo de Peregrino  | Abril de 2011 (em Reais) |
|--------------------------------------------------------------|--------------------------|
| Valor recebido Sinochem no Brasil (US\$ 2.082.679.900)       | 3.303.963.372,91         |
| Valor recebido Sinochem no exterior (US\$ 1.381.500.000) (*) | 2.188.572.300,00         |
| Total                                                        | 5.492.535.672,91         |
| Custo fiscal adotado                                         | 2.532.850.384,67         |
| Total                                                        | 2.532.850.384,67         |
| Ganho de capital apurado pela fiscalização                   | 2.959.685.288,24         |
| Perda de capital apurada pelo contribuinte                   | (514.325.465,39)         |
| Apuração do valor tributável                                 | 3.474.010.753,63         |

(\*) - consideramos o preço base previsto no contrato no valor de US\$ 1.381.500.000,00 convertidos pela cotação de venda em 14/04/2011, no valor de 1,5842 (taxa de câmbio fonte BACEN – fl.415), equivalente a R\$ 2.188.572.300,00, pois o contribuinte não forneceu o valor eventualmente ajustado com base nas condições previstas no contrato.

Em resumo, partindo de uma perda de capital de R\$ 514.325.465,39 e sendo apurado um ganho de capital de R\$ 2.959.685.288,24, o valor tributável a ser lançado é de R\$ 3.474.010.753,63, constituído pelos dois valores lançados separadamente nos Autos de Infração de IRPJ e de CSLL:

(a) Glosa de parte do custo fiscal apurado pelo contribuinte na alienação do investimento, conforme demonstrado anteriormente (item IV do presente Termo – composição fiscal da alienação da SPBL) e na ficha 07A da DIPJ 2012 no valor de R\$ 3.818.288.838,30, e que de acordo com os nossos cálculos o valor correto é de R\$ 2.532.850.384,67. Portanto o valor da glosa esta representado pela diferença dos dois montantes equivalentes a R\$ 1.285.438.453,63;

b) Não oferecimento a tributação do valor recebido no exterior relativo ao conjunto dos ativos representativos pela alienação do Campo de Peregrino no montante de R\$ 2.188.572.300,00.”

3. Devidamente cientificado, o sujeito passivo apresentou, tempestivamente (09/12/2016, e-fls. 528), a impugnação administrativa de e-fls. 532/592.

4. Em sessão de 29 de junho de 2017, a 1ª Turma da DRJ/SPO, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, nos termos do Acórdão nº 16-78.406 (e-fls. 1675/1753), cuja ementa recebeu o seguinte descritivo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2012

CONSTITUIÇÃO DE “JOINT VENTURE” PARA EXPLORAÇÃO DE CAMPO DE PETRÓLEO. ALIENAÇÃO DO RESPECTIVO DIREITO DE EXPLORAÇÃO

**MEDIANTE A VENDA DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL.**

O ganho de capital auferido na alienação parcial de operação econômica vinculada à exploração de campo de petróleo situado no Brasil deve ser tributado em nosso país sob a sistemática da venda de bens, ainda que formalmente tal alienação tenha sido empreendida por intermédio da alienação de participações societárias tituladas por empresa operacional brasileira e holding situada na Holanda.

**TRIBUTAÇÃO DA EFETIVA OPERAÇÃO ECONÔMICA REALIZADA EM DETRIMENTO DA LITERALIDADE DO CONTRATO CELEBRADO. REFLEXOS FISCAIS DOS ILÍCITOS EMPREENDIDOS EM ÂMBITO CÍVEL, NOTADAMENTE CALCADOS EM NOVOS PRINCÍPIOS PRESTIGIADOS PELO CÓDIGO CIVIL.**

Em decorrência de o direito tributário incidir sobre atos praticados em âmbito cível (o direito tributário é um “direito de sobreposição”), as ilicitudes qualificadas pelo direito privado, inclusive as decorrentes dos novos princípios albergados pelo Código Civil (ex.: abuso de direito), produzem imediatos reflexos na tributação. Neste esteio, a norma veiculada no parágrafo único do art. 116 do CTN materializa-se apenas como um reforço a tal conclusão.

**CUSTO DE DESENVOLVIMENTO E EXPLORAÇÃO DO CAMPO DE PETRÓLEO PARCIALMENTE ALIENADO. CÔMPUTO DE TODOS OS DISPÊNDIOS COMPROVADOS.**

O custo de um determinado bem, a ser confrontado com a respectiva receita para fins de apuração do ganho de capital, deve compreender todos os dispêndios comprovados a ele correlatos ainda passíveis de dedução fiscal.

Assim, havendo dispêndios suportados por empresa estrangeira, afetos à exploração de um campo de petróleo situado no Brasil, a fiscalização deve computar tais valores na apuração do respectivo ganho de capital, desde que haja sua devida comprovação. Logo, inexistindo a devida comprovação das inversões realizadas pela empresa estrangeira na exploração do campo de petróleo parcialmente alienado, resta impossível a quantificação e, por consequência, o cômputo dos gastos suportados por esta empresa na apuração do ganho de capital.

**ALIENAÇÃO PARCIAL DOS DIREITOS DE EXPLORAÇÃO DE UM CAMPO DE PETRÓLEO. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS. TRIBUTAÇÃO REALIZADA PELA EMPRESA NA MODALIDADE DE ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. DESCABIMENTO DO RECONHECIMENTO DE POSTERGAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA.**

A tributação da alienação parcial de operação econômica vinculada à exploração de campo de petróleo situado no Brasil como se tivesse ocorrido a venda de uma participação societária não materializa impropriedade no tocante ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro. Portanto, não se mostra cabível a aplicação da norma veiculada no art. 273, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda.

**COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS REALIZADA ESPONTANEAMENTE PELA EMPRESA E COMPLEMENTADA PELA FISCALIZAÇÃO. REGULARIDADE.**

A fiscalização deve realizar a compensação dos prejuízos fiscais detidos pela empresa, respeitados os limites legais, quando da confecção de autuação afeta ao IRPJ.

**JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

A multa de ofício integra-se ao crédito tributário constituído e está sujeita à incidência de juros moratórios até sua extinção pelo pagamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2012

LANÇAMENTO CALCADO NOS MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.

Aplicam-se ao lançamento da CSLL as mesmas razões de decidir do lançamento de IRPJ, haja vista estarem apoiados nos mesmos elementos de convicção.

5. Cientificada da decisão (em 03/07/2017, Termo de Ciência às e-fls.1.761), a Recorrente interpôs Recurso Voluntário (e-fls.1.764/1.837) em 01/08/2017, reiterando as razões já expostas em sede de impugnação e ressaltando, em síntese, os seguintes pontos para fins de contrapor os fundamentos constantes da r. decisão de piso:

(i) **Adoção Equivocada de Critério Próprio de Tributação:** O fundamento exclusivo que teria sido utilizado no Auto de Infração para a exigência fiscal consistiria na alegação de que a integralidade do preço pago à Statoil Holanda pela alienação de participação societária na South Atlantic representaria, em verdade, “lucro” da contribuinte, que deveria ter sido integralmente submetido à tributação no Brasil. Isto porque, os Ativos de propriedade da South Atlantic arrendados pela ora Recorrente seriam utilizados na produção de petróleo e, destarte, representariam “parte indissociável da exploração do Campo de Peregrino”, cuja participação indivisa de 40% haveria sido alienada pelo sujeito passivo mediante venda da SPBL. A autoridade lançadora idealiza, portanto, critério próprio de tributação vinculado exclusivamente à utilização/destinação dos Ativos e ao arrepio das hipóteses de incidência do IRPJ e da CSLL. A partir deste critério, teria sido fixada a premissa de que o preço pago à Statoil Holanda pela venda da participação societária na South Atlantic se qualificaria como alienação direta de ativos no Brasil pela Recorrente, cujo resultado deveria ter sido incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL;

(ii) **Contradição Argumentativa:** Aduz a ora Recorrente que a fiscalização seria contraditória, pois “*de um lado reconhece a exclusiva propriedade da South Atlantic sobre os Ativos arrendados à ora Recorrente, mas de outro afirma que o preço recebido pela Statoil Holanda com a venda da participação na South Atlantic representaria um ganho tributável da contribuinte*”. Alega que os bens da sociedade holandesa seriam integrados ao Campo de Peregrino, ao mesmo tempo em que reconhece que a referida sociedade existe e que é arrendadora dos bens à ora Recorrente;

(iii) **Nítida Confusão Fático-Probatória:** Confunde-se o pleno e legítimo direito de propriedade da South Atlantic sobre os Ativos (até hoje exercido) com o mero exercício da posse pela ora Recorrente e com a finalidade operacional desses ativos no contexto dos arrendamentos comercialmente contratados, tentando atribuir à contribuinte pretensa venda direta de ativos que jamais integraram o seu patrimônio e sobre os quais ela nunca exerceu a faculdade de dispor a quem quer que seja.

Ao assim proceder, a autoridade lançadora desconsidera que a South Atlantic: (i) é sociedade existente e regularmente constituída de acordo com as leis holandesas desde 2006, não tendo sido sequer constituída pelo Grupo Statoil; (ii) tem empregados registrados e é proprietária de ativos contabilizados que somavam, à época de sua venda em 2011, mais de US\$ 2 bilhões, revelando sua capacidade operacional e substância econômica; além de (iii) gozar de individualidade jurídica e ter patrimônio e finalidade distintos em relação à Recorrente e à SPBL.

Além disto, acaba por, de forma artificial e arbitrária, atribuir à ora Recorrente a propriedade de Ativos jamais detida, admitidos temporariamente em águas territoriais brasileiras, que são utilizados na produção do Campo de Peregrino.

Sustenta a ora Recorrente ser, tão somente, titular da posse direta dos Ativos durante o prazo de vigência dos Contratos de Arrendamento ao amparo do Repetro, de modo que jamais poderia ser considerada como proprietária para quaisquer fins legais, aí incluindo a faculdade de dispor (vender), como equivocadamente sustentado pela autoridade lançadora para lhe imputar um ganho de capital tributável pelo IRPJ e pela CSLL.

A partir dessas constatações fáticas, cai por terra a premissa de que a venda de 40% da participação na South Atlantic pela Statoil Holanda se qualifica como “lucro” da ora Recorrente que deveria ter sido incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando inexistente qualquer titularidade jurídica da ora Recorrente sobre o resultado dessa venda.

(iv) **Aspectos Incontrovertidos:** A ora Recorrente aponta que a fiscalização não colocaria sob questão “**(i)** a venda de participação societária na South Atlantic pela Statoil Holanda no exterior; **(ii)** a existência das sociedades partes do Contrato Sinochem; nem tampouco **(iii)** os arrendamentos firmados entre a South Atlantic e a Impugnante ao amparo do Repetro, **operações qualificadas como ingresso de capital estrangeiro pelo regime cambial brasileiro. Ao contrário, a autoridade lançadora reconhece a licitude e validade de todos esses atos jurídicos sendo, nesta condição, ilegítima a recusa dos seus efeitos tributários.**”.

(v) **Fundamentação Legal da Autuação - Violação de Institutos e Regimes Jurídicos:** as duntas autoridades fiscais teriam: (a) desconsiderado os efeitos de um contrato – ato jurídico perfeito, sem que se lhe tenha evidenciado qualquer vício; (b) desconsiderado a existência de personalidades jurídicas de três sociedades, sem a demonstração da presença dos pressupostos normativos; (c) desconsiderado os efeitos dos regimes cambiais e do REPETRO, que qualificariam e dariam efeitos às relações jurídicas entre as diversas partes do Contrato Sinochem; (d) atribuído renda a quem não a auferiu, violando a Constituição Federal e o CTN que antes invocara; (e) exacerbou a cobrança do crédito tributário, desconsiderando, de forma desmotivada, o Regime Tributário de Transição (RTT), bem como diversos capítulos da lei tributária;

(vi) **Regime de Admissão Temporária – REPETRO:** Para além dos relatos fáticos supra, a ora Recorrente, consigna, no tocante aos bens arrendados da South Atlantic ao amparo do REPETRO, que “O deferimento dos regimes de admissão temporária e o

*consequente desembaraço aduaneiro dos bens e a suspensão dos tributos federais demonstram que a RFB considerou comprovado que os Ativos importados eram de propriedade da South Atlantic, tendo em vista ser este um dos requisitos exigidos para a fruição do regime, sem o qual não poderia ter sido deferido”.*

Não obstante a concessão do REPETRO à Recorrente, a fiscalização teria entendido que, por serem os ativos de propriedade da South Atlantic utilizados na produção de petróleo do Campo de Peregrino, eles representariam parte indissociável do Campo, cuja participação indivisa de 40% havia sido alienada mediante venda da SPBL. Assim, conclui a contribuinte que a fiscalização não teria aceito que o Contrato Sinochem incorpore duas operações de venda de distintas participações societárias, cada qual objeto de preço individualizado, desqualificando a propriedade dos ativos pela South Atlantic para, com isso, atribuir uma pretensa venda pela Recorrente Impugnante, sujeita à tributação no Brasil. Agindo desta forma, a fiscalização “*não se limita a desconsiderar os efeitos de um ato jurídico perfeito; está ela negando validade e eficácia aos atos administrativos anteriores praticados pela própria administração tributária federal, uma vez que a comprovação quanto à propriedade dos Ativos pela South Atlantic foi confirmada pela RFB, que deferiu os processos de importação sob regime de admissão temporária amparado no Repetro, e que até o momento não foram objeto de qualquer revogação*”.

Ainda na visão da Recorrente “104. Na tentativa de fundamentar o presente lançamento, a autoridade lançadora tenta fazer crer que a relação comercial existente, com o arrendamento de bens e equipamentos junto à South Atlantic, seria algo “abusivo”, pois teria como objetivo recolher menos tributos no Brasil. 105. Entretanto, esse procedimento equiparado a “abuso” é previsto na própria legislação para operacionalização do regime de admissão temporária ao amparo do Repetro. 106. Inexiste qualquer abusividade em segregar atividades complementares entre entidades de um mesmo grupo econômico, ainda mais quando se trate da produção de petróleo que envolve significativos riscos, tendo o próprio governo direcionado o comportamento em relação aos investimentos das empresas no contexto do Repetro, incentivando que empresas domiciliadas no exterior adquirissem os ativos e arrendassem às sociedades brasileiras operadoras dos campos de petróleo.”.

(vii) **Os fundamentos da decisão da DRJ: inovação da discussão com a alegação da “manipulação de preços:** Consta da decisão da r. DRJ, dentre outras questões, que teria ocorrido uma “*manipulação de preços entre as entidades contratantes para deslocar internacionalmente o lucro auferido na operação*” (fl. 42), isto é, o “*deslocamento internacional do ganho de capital para a South Atlantic*” (fl. 67), aduzindo que a autoridade lançadora teria agido bem ao aprofundar os trabalhos investigativos em relação à operação de venda da SPBL e da South Atlantic.

Sobre esse aspecto, a ora Recorrente sustenta que essas acusações não foram suscitadas “*em momento algum pela autoridade lançadora que, como dito acima, buscou a requalificação do Contrato Sinochem para fins tributários com base em uma deturpada interpretação dos seus efeitos em relação à operação do Campo de Peregrino, uma vez que*

*tanto a SPBL como a South Atlantic desenvolvem atividades operacionais vinculadas ao Campo de Peregrino”.*

Logo, teria a DRJ inovado na discussão “ao trazer fundamentos em torno de uma suposta “manipulação de preços” e “deslocamento de lucros” que em nada se relacionam às acusações fiscais originalmente descritas no TVF. A autoridade lançadora jamais questionou os preços pagos pelo Grupo Sinochem para adquirir 100% da participação na SPBL junto à Recorrente e 40% das ações da South Atlantic junto à Statoil Holanda”, o que, fatalmente, viola a legislação tributária.

(viii) **Subsidiariamente**, a ora Recorrente consigna que as duntas autoridades fiscais teriam incorrido em excesso na constituição do crédito tributário, por não ter considerado integralmente os efeitos do Regime Tributário de Transição – RTT. Tais equívocos poderiam ser resumidos, em linhas gerais, nos seguintes pontos: a) Erro na apuração de resultado na alienação de participação societária da SPBL, decorrente de se buscar na contabilidade pura e simples os dados de avaliação referentes à SPBL; b) Dois pesos e duas medidas em relação ao RTT (postergação), em face da ausência de reversão de adições temporárias relativas a depreciações registradas contabilmente com base no IFRS; c) Dois pesos e duas medidas quanto aos Ativos da South Atlantic, pois não teria apropriado os custos contábeis de aquisição dos bens da South Atlantic; d) Dois pesos e duas medidas quanto aos efeitos colaterais do tratamento dos Ativos da South Atlantic, vez que não se teria reconhecido, na apuração do resultado contábil e fiscal da contribuinte, a depreciação dos bens da South Atlantic, que teriam sido considerados pela fiscalização como pertencentes à Recorrente; e) Equívoco no cálculo de prejuízos fiscais operacionais para fins de apuração do crédito tributário.

(ix) Por fim, a ora Recorrente aduz ser descabida a incidência de juros moratórios sobre a multa lançada, seja por ausência de previsão legal, seja porque o enquadramento legal apontado no auto de infração não autorizaria a imposição de juros sobre a multa de ofício.

6. Por sua vez, em suas contrarrazões (e-fls.2.112/2.159), a PGFN reforça os fundamentos trazidos pelas duntas autoridades fiscais e sintetiza a motivação da autuação do seguinte modo:

No caso, a Fiscalização entendeu que a contribuinte realizou um planejamento tributário, a fim de não oferecer à tributação o ganho de capital proveniente da alienação de direito de exploração de petróleo. Segundo a Fiscalização, houve manipulação no preço das ações das pessoas jurídicas, situadas no Brasil e na Holanda, que detinham o direito de exploração do “Campo de Peregrino”. Com isso, a participação societária da pessoa jurídica residente no Brasil representou perda de capital, enquanto a venda da holding situada na Holanda originou ganho de capital. Essa situação fez com que o ganho de capital não fosse oferecido à tributação no Brasil, o que reduziu indevidamente a base de cálculo do IRPJ e da CSLL devido pela contribuinte. (grifos nossos)

7. Em 17/10/2018, esta 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara do CARF resolveu, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência (Resolução nº 1201000.635, e-fls. 2237/2286), nos termos do voto da I. Relatora Ester Marques Lins de Sousa:

Como visto acima, a Recorrente sustenta que somente tomou conhecimento do procedimento de diligência e do Laudo UBS ao buscar possíveis elementos junto à Sinochem Brasil, concessionária do Campo de Peregrino em conjunto com a Recorrente, sobre a formação do preço ofertado pelo Grupo Sinochem no processo competitivo internacional para a aquisição de participações na SPBL e na South Atlantic.

Compulsando-se o TVF e o acórdão da DRJ não há menção a elementos obtidos pela fiscalização relativos a SOUTH ATLANTIC.

Assim, voto no sentido de que os presentes autos sejam encaminhados ao órgão autuante para diligenciar no sentido de verificar e explicitar se na documentação juntada pela Recorrente há plausibilidade para justificar a "disparidade" entre os resultados auferidos no Brasil e no exterior com o CONTRATO SINOCHEM, de modo a descaracterizar a dita manipulação de preços para deslocar internacionalmente o lucro auferido na operação em comento.

8. O Termo de Diligência Fiscal foi elaborado às e-fls. 2291/2295, a ora Recorrente foi intimada e manifestou-se sobre o teor da diligência por meio da petição de e-fls. 2303/2325, onde consigna que a autoridade lançadora reconhece no Relatório Fiscal *“o desvio da decisão da DRJ em relação às acusações fiscais, afirmando que a discussão travada nos presentes autos não envolve “manipulação dos preços” negociados com o Grupo Sinochem ou “deslocamentos de lucros”. Confirma, assim, a ausência de irregularidades nos procedimentos adotados”*.

9. Por fim, a ora Recorrente reitera e ratifica os termos de seu Recurso Voluntário, que também deverão implicar o cancelamento integral da exigência fiscal.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Gisele Barra Bossa, Relatora.

10. O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e cumpre os demais requisitos legais de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

11. Conforme exaustivamente relatado, ao ver dessa relatoria, **os temas centrais que precisam ser aqui enfrentados são:**

(i) Se a douta autoridade fiscal pode fundamentar o lançamento adotando a premissa de que a integralidade do preço pago à Statoil Holanda pela alienação de participação

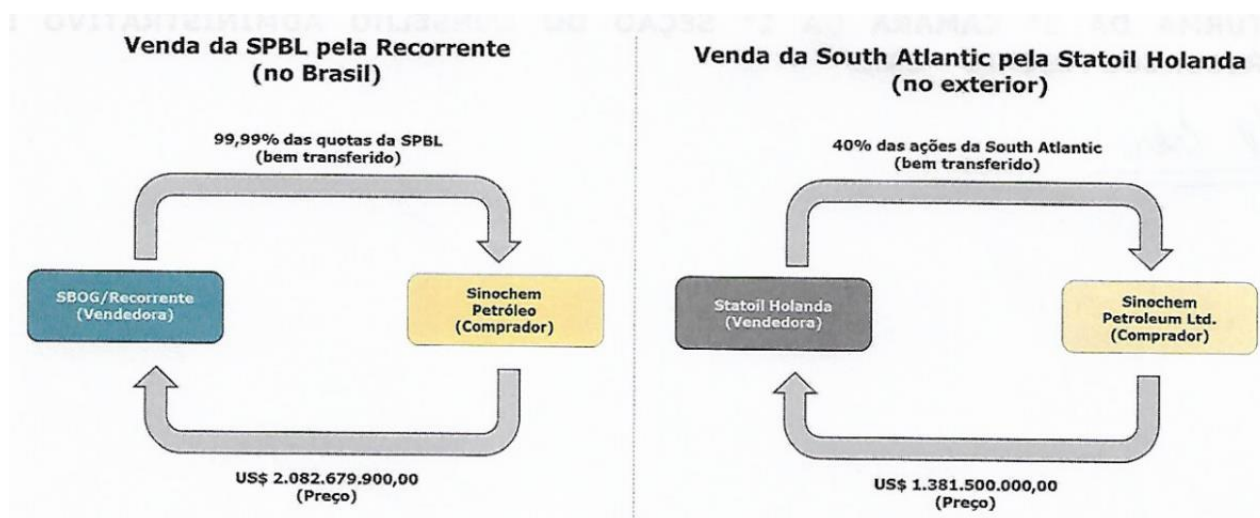
societária na South Atlantic representaria, em verdade, “lucro” da contribuinte, que deveria ter sido integralmente submetido à tributação no Brasil. Dito de outra forma, se é legítima a premissa de que a venda de 40% da participação na South Atlantic pela Statoil Holanda se qualifica como “lucro” da ora Recorrente que deveria ter sido incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, quando **inexiste qualquer titularidade jurídica da ora Recorrente sobre o resultado dessa venda**. Tais razões, alias, fundamentadas na teoria do abuso de direito e que, ao final, levaram a excesso na constituição do crédito tributário, ante a desconsideração dos efeitos do Regime Tributário de Transição – RTT; e

(ii) Se a douta DRJ poderia inovar o fundamento da autuação sob a alegação de “manipulação de preços”, questão que acabou por motivar a diligência fiscal.

### I. Dos Fundamentos do Lançamento Fiscal e da Legitimidade da Operação Realizada pelo Sujeito Passivo

12. Inicialmente, acerca das circunstâncias fáticas, cumpre consignar que a operação de venda da Statoil Petróleo Brasil Ltda. (“SPBL”) ao Grupo chinês Sinochem (“Grupo Sinochem”) foi objeto de Contrato e Venda celebrado em 21/05/2010, cuja conclusão ocorreu em abril de 2011 **após aprovação das autoridades governamentais brasileiras** (aqui denominado “Contrato Sinochem”).

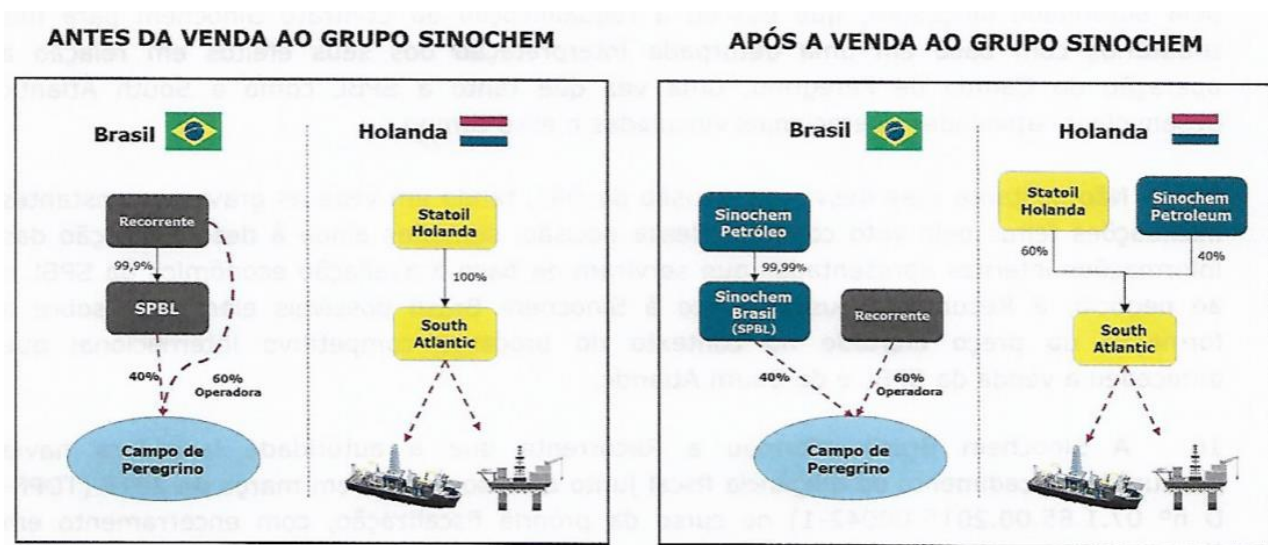
13. É possível evidenciar que o Contrato Sinochem também contemplou a venda no exterior, pela Statoil Holding Netherlands B.V. (“Statoil Holanda”), de 40% das ações da South Atlantic Holding B.V. (“South Atlantic”), constituída de acordo com as leis holandesas, pelo valor total de US\$ 1.381.500.000,00. Ou seja, **esse instrumento contratual regulou os termos e condições de dois negócios jurídicos distintos envolvendo a venda de participações em sociedades no Brasil (“SPBL”) e no exterior (“South Atlantic”), celebrado por diferentes vendedores e compradores**. Conforme organograma apresentado pela ora Recorrente (e-fls. 1820):



14. No mais, conforme esclarecido pela ora Recorrente, por meio da linguagem competente das provas, a SPBL (cuja denominação atual é Sinochem Petróleo Brasil Ltda. – aqui denominada “Sinochem Brasil”) é uma das concessionárias do Campo de Peregrino, o qual compreende os Blocos BM-C-7 e BM-C-47 produtores de óleo e gás na Bacia de Campos, detentora de 40% da participação indivisa. A ora Recorrente detém a participação remanescente de 60%, sendo a atual operadora do Campo de Peregrino.

15. Por sua vez, a South Atlantic figura como **exclusiva proprietária dos bens arrendados comercialmente pela ora Recorrente ao amparo do REPETRO**, devidamente validado pela RFB, sendo utilizados na produção de óleo no Campo de Peregrino. Vejam que, tais bens são qualificados como capital estrangeiro nos termos da Lei nº 4.131/62 e estão admitidos na plataforma continental brasileira a título temporário - FPSO Peregrino (Unidade Flutuante de Produção, Armazenamento e Transferência), duas plataformas marítimas (WHP-A e WHP-B) e demais equipamentos acessórios necessários à operação.

16. As ilustrações abaixo (e-fls. 1777, 1778 e 2304), bem demonstram a estrutura societária e operacional da Recorrente, SPBL e South Atlantic, antes e após a operação do Grupo Sinochem:



17. Colocada tais circunstâncias, passemos a analisar as premissas apresentadas pelas duntas autoridades fiscal e julgadoras.

18. Da análise do TVF, bem como das atuações fiscais, verifico que a autoridade fiscal, em termos práticos, desconsiderou os efeitos jurídicos do “Contrato Sinochem”, bem como a própria operação no Brasil de venda de participação societária. Com efeito, atribuiu à Recorrente a titularidade jurídica sobre o resultado da venda das ações da South Atlantic recebido pela Statoil Holanda no exterior e a propriedade dos ativos da South Atlantic. **Para tanto, valeu-se da teoria do abuso de direito.**

## II. Da Inocorrência de Planejamento Tributário Abusivo

### II. 1. A Relação Público-Privada, o Regime do REPETRO e a Legitimidade das Operações em Análise

19. Em vista desse contexto técnico, vale trazer breves considerações acerca de eventual enquadramento da conduta praticada pela Recorrente como planejamento tributário abusivo.

20. Como é cediço e resguardado na Constituição Federal, o direito a livre iniciativa deve ser observado para que, de um lado se respeite a possibilidade de o contribuinte se auto-organizar e gerir com eficiência suas atividades empresariais e, de outro, se preserve a justa arrecadação tributária.

21. Da mesma forma que o tributo é a principal fonte de receitas para manutenção do Estado, a preservação da ordem econômica também assume protagonismo constitucional para fins de garantir o pleno atendimento ao interesse público primário. Sem atividade produtiva, não se arrecada.

22. Nas palavras de Gustavo Binenbojm<sup>1</sup>, “a definição do que é interesse público, e de sua propalada supremacia sobre os interesses particulares, deixa de estar ao inteiro arbítrio do administrador, passando a depender de juízos de ponderação proporcional entre os direitos fundamentais e outros valores de interesse metaindividuais constitucionalmente consagrados”.

23. De fato, o direito administrativo deve ser explicado a partir da proporcionalidade e não mais da supremacia e o dito interesse público prescinde da associação dos interesses públicos e particulares.

24. Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>2</sup> apresenta a noção de interesse público como a projeção de interesses individuais e privados no plano coletivo. O doutrinador rejeita a dissociação dos conceitos ao enfatizar a existência de ligação entre os interesses públicos e privados. Sabemos que não é fácil desconstruir velhos paradigmas, mas é evidente que o Estado brasileiro precisa se organizar para proteger, promover e compatibilizar direitos individuais e interesses gerais da coletividade para atender de forma efetiva os ditames constitucionais.

---

<sup>1</sup> BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o Direito Administrativo. In: Revista de Direito Administrativo (RDA), v. 239, jan/mar. 2005. Rio de Janeiro, p. 8. Disponível em: <https://goo.gl/LLUkGQ>. Acesso em: 10/05/2019.

<sup>2</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 53 e ss.

25. Esta relação público-privada não deveria gerar antinomias, mas conformações. A manutenção e ampliação da atividade empresarial e, consequentemente, da ordem econômica é valor constitucional garantidor do desenvolvimento do país.

26. *In casu*, o contexto fático mostra-se ainda mais esdrúxulo, na medida em que as operações foram praticadas ao amparo do REPETRO. Logo, **como pode a RFB considerar abusiva operação autorizada e regulamentada no âmbito do próprio Poder Executivo? Não pode**, tal conduta não só está à margem da lei como atenta a própria moralidade administrativa.

27. Vejam que, a Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustível- ANP, vinculada ao Ministério de Minas e Energia, foi criada pelo art. 7º da Lei nº 9.478, de 06 de agosto de 1997, com a finalidade de "*promover a regulação, a contratação e a fiscalização das atividades econômicas integrantes da indústria do petróleo, do gás natural e dos biocombustíveis*" (art. 8º).

28. De acordo com as informações constantes do próprio sítio de internet da ANP<sup>3</sup>, a "*Agência tem atuação "do poço ao posto", ou seja, regula mais de 110 mil empresas, em atividades desde a prospecção de petróleo e gás natural nas bacias sedimentares do Brasil até os procedimentos para assegurar a qualidade os combustíveis vendidos ao consumidor final*".

29. São elencadas, as seguintes áreas de atuação:

**Exploração e produção de petróleo e gás** – A ANP promove estudos geológicos e geofísicos para ampliar o conhecimento sobre as reservas brasileiras de petróleo e gás; guarda e organiza os dados coletados nestes estudos; sugere ao governo as áreas a serem licitadas; promove as rodadas de licitações e assina os contratos de concessão em nome da União.

**Armazenamento e Movimentação de Produtos Líquidos** – Tais como transporte dutoviário e aquaviário, armazenamento de produtos para terceiros, transporte multimodal e, ainda, diferentes tipos de serviços de carga e descarga de produtos, visando mudança de modal de transporte.

Refino, processamento, transporte, armazenamento e comercialização – Cabe à ANP autorizar empresas a construir, operar e ampliar refinarias e instalações de processamento e de armazenamento de gás natural e de produtos líquidos. A Agência também regula o transporte, a movimentação e a comercialização de gás natural, petróleo e derivados e a distribuição de gás natural comprimido (GNC) e de gás natural liquefeito (GNL).

**Importação e exportação** – A ANP tem a atribuição de atuar nas fases administrativas do processo de importação e de exportação de petróleo, derivados de petróleo e biocombustíveis.

---

<sup>3</sup> Disponível em: <http://www.anp.gov.br/institucional>.

**Produção de biocombustíveis** – A Agência é responsável por especificar a qualidade dos produtos; por autorizar transporte, armazenagem, importação e exportação; regular distribuição e revenda e monitorar as usinas de produção de etanol e biodiesel. Também promove os leilões de biodiesel.

**Royalties e participações governamentais** – É atribuição da ANP medir a produção nos campos produtores de petróleo e gás para efeito de cálculo dos royalties e das outras participações.

**Distribuição e revenda** – É missão da ANP proteger os interesses dos consumidores de combustíveis, garantindo o abastecimento nacional – composto por milhares de empresas. Para isso, a Agência elabora e publica as resoluções técnicas e autorizações que pautam o mercado brasileiro.

**Fiscalização** – Cabe à ANP fiscalizar toda a indústria e mercado de petróleo e derivados, gás natural e derivados, além das atividades relacionadas aos biocombustíveis.

**Pesquisa, desenvolvimento e inovação** - Os contratos de exploração e produção de petróleo e gás incluem a Cláusula de PD&I, que exige das empresas signatárias o compromisso de investirem em projetos de pesquisa, desenvolvimento e inovação projetos voltados para o setor regulado. Estes recursos são aplicados mediante autorização da Agência e também podem financiar bolsas de estudos para formação e especialização de profissionais.

**Preços e defesa da concorrência** - Os preços dos combustíveis são livres no Brasil desde 2002. Para ajudar o consumidor a tomar decisões de compra, a ANP promove pesquisa semanal em postos de centenas de cidades para acompanhar o comportamento dos preços dos produtos. Os resultados são publicados em [www.anp.gov.br/preco](http://www.anp.gov.br/preco)

30. E, conforme consta expressamente do artigo 8º, dentre as suas competências estão: **inciso IV**, “*elaborar os editais e promover as licitações para a concessão de exploração, desenvolvimento e produção, celebrando os contratos delas decorrentes e fiscalizando a sua execução*”; e **inciso V**, “*autorizar a prática das atividades de refinação, liquefação, regaseificação, carregamento, processamento, tratamento, transporte, estocagem e acondicionamento*”.

31. Logo, não há dúvidas de que estamos diante de exigências e disciplinamentos específicos relativos ao Direito do Petróleo que devem prevalecer sobre o Direito Tributário, naquilo onde não haja norma especial em sentido diverso. Nesse sentido, cirúrgicas as colocações trazidas no parecer jurídico pelo Prof. Dr. Heleno Taveira Tôres (e-fls. 2345):

A regulação do setor do petróleo constitui-se por normas jurídicas que excepcionam os regimes gerais de direito privado e de direito administrativo. Criam, assim, uma área especializada com normas gerais que devem prevalecer sobre qualquer outro conteúdo, seja de direito privado ou público. E este regime alberga os mesmos efeitos da regra de prevalência do direito privado, contemplada no art. 109 do CTN, naquilo em que o Direito Tributário não disponha de forma diversa, porquanto são normas que definem as condutas contratuais dos particulares que contratam com a União no setor de petróleo.

32. Dito isso, mostra-se imprescindível a observância dos requisitos constantes da Lei nº 9.478/1997, para fins de bem compreender o motivo pela qual as operações foram assim praticadas pela ora Recorrente.

33. De acordo com o artigo 23, da Lei do Petróleo, alterado pela Lei nº 12.351/2010, *“as atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e de gás natural serão exercidas mediante contratos de concessão, precedidos de licitação, na forma estabelecida nesta Lei, ou sob o regime de partilha de produção nas áreas do pré-sal e nas áreas estratégicas, conforme legislação específica”*.

34. Conforme disposto no artigo 24, *“contratos de concessão deverão prever duas fases: a de exploração e a de produção”*. Na primeira, incluem-se *“as atividades de avaliação de eventual descoberta de petróleo ou gás natural, para determinação de sua comercialidade”*. Na segunda, estão também abrangidas as atividades de desenvolvimento.

35. Já o artigo 26 dispõe que *“concessão implica, para o concessionário, a obrigação de explorar, por sua conta e risco e, em caso de êxito, produzir petróleo ou gás natural em determinado bloco, conferindo-lhe a propriedade desses bens, após extraídos, com os encargos relativos ao pagamento dos tributos incidentes e das participações legais ou contratuais correspondentes”*. Mas não é só. A legislação deixa claro que, o concessionário fica, ao longo de todo o período exploratório, submetido a aprovação pela ANP da forma de desenvolvimento e produção do petróleo. Confira-se:

**Artigo 26, da Lei nº 9.478/1997**

§ 1º Em caso de êxito na exploração, o concessionário submeterá à aprovação da ANP os planos e projetos de desenvolvimento e produção.

§ 2º A ANP emitirá seu parecer sobre os planos e projetos referidos no parágrafo anterior no prazo máximo de cento e oitenta dias.

§ 3º Decorrido o prazo estipulado no parágrafo anterior sem que haja manifestação da ANP, os planos e projetos considerar-se-ão automaticamente aprovados.

36. E mais, conforme disposição expressa do artigo 39, IV e parágrafo único da Lei nº 9.478/97, o edital da licitação dos blocos deve conter, obrigatoriamente, a exigência de que a empresa estrangeira assuma o compromisso de, caso vencedora, venha a constituir empresa segundo as leis brasileiras, com sede e administração no Brasil, sob pena de ser vedada a assinatura do contrato de concessão. Vejamos:

Art. 39. O edital conterá a exigência de que a empresa estrangeira que concorrer isoladamente ou em consórcio deverá apresentar, juntamente com sua proposta e em envelope separado:

I - prova de capacidade técnica, idoneidade financeira e regularidade jurídica e fiscal, nos termos da regulamentação a ser editada pela ANP;

II - inteiro teor dos atos constitutivos e prova de encontrar-se organizada e em funcionamento regular, conforme a lei de seu país;

III - designação de um representante legal junto à ANP, com poderes especiais para a prática de atos e assunção de responsabilidades relativamente à licitação e à proposta apresentada;

IV - compromisso de, caso vencedora, constituir empresa segundo as leis brasileiras, com sede e administração no Brasil.

Parágrafo único. A assinatura do contrato de concessão ficará condicionada ao efetivo cumprimento do compromisso assumido de acordo com o inciso IV deste artigo.

37. Por fim, nos termos do artigo 45, da Lei nº 9.478/97<sup>4</sup>, as concessionárias, após a contratação, obrigavam-se a suportar o ônus de pagar o bônus de assinatura, os *royalties*, participação especial e pagamento pela ocupação ou retenção.

38. A partir da análise desse dispositivo diante do caso concreto, evidencio que a autoridade autuante baseia-se em premissa conflitante com o arcabouço legislativo do setor petrolífero no Brasil. Ao afirmar, conforme relatório e em vista das circunstâncias fáticas e jurídicas aqui apresentadas que, “a operação em sua essência se refere à alienação de 40% do “*Campo Pegrino*””, **supõe ser possível alienar bacias, campos ou poços de petróleo.**

39. **A potencial flexibilização do monopólio do petróleo não constitui, nem de longe, privatização das áreas petrolíferas, sob pena de afronta não só aos citados dispositivos legais como ao próprio artigo 177, da CF/88, verbis:**

Art. 177. Constituem monopólio da União:

I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos;

II - a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro;

III - a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores;

IV - o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás natural de qualquer origem;

V - a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados, com exceção dos radioisótopos cuja produção, comercialização e utilização poderão ser autorizadas sob regime de permissão, conforme as alíneas b e c do inciso XXIII do caput do art. 21 desta Constituição Federal. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 49, de 2006)

---

<sup>4</sup> Art. 45. O contrato de concessão disporá sobre as seguintes participações governamentais, previstas no edital de licitação:

I - bônus de assinatura;

II - royalties;

III - participação especial;

IV - pagamento pela ocupação ou retenção de área.

§ 1º A União poderá contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades previstas nos incisos I a IV deste artigo observadas as condições estabelecidas em lei. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995)

§ 2º A lei a que se refere o § 1º disporá sobre: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995)

I - a garantia do fornecimento dos derivados de petróleo em todo o território nacional; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995)

II - as condições de contratação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995)

III - a estrutura e atribuições do órgão regulador do monopólio da União; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 9, de 1995)

40. Conforme se verifica da própria leitura do Plano de Desenvolvimento, aprovado na Reunião da Diretoria nº 630, de 3.8.2011, objeto da Resolução de Diretoria nº 690/2011, a área do antigo bloco BM-C-7 engloba 37 poços, cuja profundidade dos reservatórios varia entre 2150 e 2350 metros, e a sua exploração depende de equipamentos sofisticados<sup>5</sup>:

#### SUMÁRIO EXECUTIVO DO CAMPO PEREGRINO

Contrato de Concessão nº 48610.003887/2000

Em reunião realizada em 03 de agosto de 2011 a Diretoria da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP aprovou o Plano de Desenvolvimento do Campo de Peregrino, apresentado pela empresa Statoil Petróleo Brasil Ltda. Em virtude das mudanças ocorridas nas empresas em decorrência da aquisição de 40% do campo pela empresa Sinochem Petróleo Brasil Ltda., a operação do campo está atualmente com a subsidiária Statoil Brasil Óleo e Gás Ltda. O campo de Peregrino, descoberto em 2004 pelo poço 1-ENC-1-RJS, está localizado na porção sul da bacia de Campos, a cerca de 85 km da cidade de Cabo Frio, em lâmina d'água de 95 a 135 metros. A área concedida para a exploração, originada do antigo bloco BM-C-7 totaliza 534 Km<sup>2</sup>. Além desse pioneiro, foram perfurados outros quatro poços exploratórios dentro dos limites da área de concessão.

Este campo é uma acumulação de petróleo de 14 °API em arenitos da formação Carapebus de idade maastrichtiana, depositados em ambientes deltáico e marinho raso. A profundidade dos reservatórios varia entre 2150 e 2350 metros.

Todos os poços, em número de 37, sendo sete injetores, serão equipados com dispositivo para exclusão de areia: os produtores, horizontais, com gravel pack em toda a extensão que atravessa a zona produtora e os injetores, verticais, apenas com telas do tipo wire-wrapped, mas sem preenchimento de areia no anular revestimento-tela. A coluna de produção tem diâmetro externo de 5½" e conta com os acessórios usuais de completação, inclusive válvula de segurança DHSV. A elevação artificial é feita através de sistema BCS.

O sistema de coleta dispõe de duas plataformas fixas e um FPSO com capacidade de processamento de 100 mil bbl/dia de óleo, 350 mil bbl/dia de líquidos e 200 mil m<sup>3</sup> /dia de gás, a ser utilizado para geração de energia da planta. As plataformas são equipadas com sondas permanentes, adequadas para realizar os serviços de perfuração ou intervenção em qualquer poço. A conexão, de cada uma das plataformas com o FPSO, é

---

<sup>5</sup> Disponível em: <<https://www.anp.gov.br/SITE/acao/download/?id=57466>>.

feita através de três linhas submarinas de 12" com riser flexível de igual diâmetro, destinadas à injeção de água, à produção de petróleo e ao bombeamento (kill line).

Está prevista a separação trifásica auxiliada por aquecimento. Serão utilizados separadores eletrostáticos. A água produzida será submetida a tratamento no nível exigido pela legislação para descarte no mar, mas a princípio será toda injetada para auxílio da manutenção da pressão no reservatório. O petróleo produzido será escoado do FPSO para navio-tanque aliviador atracado em tandem. O gás será utilizado como combustível, não havendo, portanto, previsão de exportação para este produto.

No FPSO há dois trens de tratamento do óleo, cada qual com sistema separado de medição de óleo e gás. A medição fiscal da produção de óleo é feita no offloading, através de medidor ultrassônico, e a medição fiscal de gás através de medidor ultrassônico no ponto de queima, de medidor tipo coriolis no gás piloto e de placa de orifício no ponto de gás combustível.

O início da produção ocorreu em abril de 2011 com previsão de duração até 2034, que corresponde ao final do período de concessão. A Fase II, de desenvolvimento da "Área Sudoeste", está sendo projetada com base nos resultados obtidos na avaliação, e aguarda a perfuração de dois poços na área para definição final. A Fase III poderá contemplar poços adicionais com objetivo de aumentar o fator de recuperação e/ou produzir recursos adicionais na "Área Norte" ou na "Área Isolada".

41. Como visto, de forma a viabilizar a exploração do Campo, a ANP aprovou que o sistema de coleta conteria duas plataformas fixas e um navio-tanque FPSO (*Floating Production Storage and Offloading*) com capacidade de processamento de 100 mil bbl/dia de óleo, 350 mil bbl/dia de líquidos e 200 mil m3/dia de gás. As plataformas são equipadas com sondas permanentes adequadas para perfurar ou intervir em qualquer poço.

42. Posteriormente, em 08/09/2016, por meio da Resolução de Diretoria nº 0704/2016, resultante da Reunião de Diretoria nº 855, foi aprovada a revisão do Plano de Desenvolvimento da Fase II dos Campos de Peregrino e Pitangola, referente tanto ao contrato de nº 48610.003887/2000 quanto ao de nº 48610.001365/2008-65<sup>6</sup>:

#### ASSUNTO

Aprovação do Plano de Desenvolvimento dos campos de Pitangola (Contrato de Concessão nº 48610.001365/2008) e Peregrino Fase II (Contrato de Concessão nº 48610.003887/2000).

#### RESOLUÇÃO

A Diretoria da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP, com base na Proposta de Ação nº 0731, de 1 de setembro de 2016, resolve:

Aprovar a revisão do Plano de Desenvolvimento da Fase II dos Campos de Peregrino e Pitangola, determinando que se cumpram as seguintes exigências:

I) iniciar a produção da Fase II do campo até 31/12/2020;

---

<sup>6</sup> Disponível em <<http://www.anp.gov.br/images/banco-de-decisoes/RD-0704-2016.pdf>>.

II) apresentar o resultado do projeto piloto de injeção de polímero e a avaliação quanto à possibilidade de expansão do projeto até 31/04/2019; e

III) apresentar uma nova revisão do PD até 31/12/2021, incluindo as duas fases de desenvolvimento e contemplando:

a) a atualização dos modelos geológicos e de simulação, bem como a apresentação de novas estimativas de produção e reservas a partir da modelagem atualizada e do resultado da injeção de água no reservatório;

b) apresentar os resultados dos poços exploratórios, a serem perfurados até 31/07/2021, nos segmentos S3D e S1U e a possibilidade de poços produtores e injetores adicionais serem perfurados nesse segmento; e

c) apresentar Estudos de Viabilidade Técnica e Econômica para definição sobre investimentos exploratórios na região ao norte do ring fence da área de desenvolvimento do Campo de Peregrino.

43. Com isso, deu-se prosseguimento a **produção e exploração do petróleo nos limites destas áreas, mas unicamente pela ora Recorrente**. Repita-se, as provas demonstram que não houve qualquer "alienação", direta ou indiretamente, como supõe a douta autoridade autuante.

44. No mais, os equipamentos necessários a exploração e produção de petróleo, conforme aprovado pela ANP, não eram, a época, de propriedade da ora Recorrente. Tais bens foram admitidos sob o regime de admissão temporária e encontravam-se apenas sob a posse da ora Recorrente, em decorrência de contratos de arrendamento firmados com a South Atlantic.

45. Note-se que, **somente em 2019** a Recorrente adquiriu da South Atlantic todos os equipamentos para exploração do poço, no procedimento do REPETRO-SPED, conforme autorização expedida pela própria Receita Federal, o que confirma, tanto mais, o fato de que os referidos equipamentos eram exclusivamente de titularidade do "Grupo Sinochem".

46. Não custa lembrar que o REPETRO, foi instituído justamente para fomentar a atividade de pesquisa e lavra das jazidas de petróleo e gás natural, por força da Lei nº 9.478/97 (Lei do Petróleo). Trata-se de regime aduaneiro especial (do tipo da admissão temporária) para exportação e importação de bens destinados às atividades de pesquisa e lavra das jazidas de petróleo e gás natural, instituído pelo Decreto nº 3.161, de 02 de setembro de 1999, incorporado no art. 441 do Decreto nº 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro - 2002), atualmente previsto no art. 458, do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro - 2009) e, a época dos fatos, regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 844, de 9 de maio de 2008.

47. E, de acordo com a citada IN, somente embarcações ou equipamentos utilizados para atividades de pesquisa e produção das jazidas de petróleo ou gás natural, que realizam o apoio e a estocagem de petróleo ou gás natural, podiam ser admitidos no regime aduaneiro especial do REPETRO.

48. Com efeito, para possibilitar a exploração do Campo e a produção, a ora Recorrente importou os ativos arrendados de acordo com as diretrizes do programa REPETRO<sup>7</sup>, e, nesta condição, houve efetiva autorização por parte da RFB.

49. Da leitura do Ato Declaratório Executivo nº 9, de 27/02/2018<sup>8</sup>, a ora Recorrente foi autorizada a utilizar o REPETRO nas atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e de gás natural, para atuar como operadora do Campo. E, no anexo deste Ato, constam os Campos BM-C-7 (Contrato de Concessão 48610.003887/2000 - até 27/10/2030) e Blocos C-M-529 (48610.001365/2008-65).

50. Com isso, confirma-se, de forma inequívoca, a habilitação da ora Recorrente para arrendar equipamentos para a exploração e produção no "Campo de Peregrino". Por óbvio, se foi concedida a habilitação, é certo que as partes atenderam as disposições legais e, portanto, inquestionável a validade e a legitimidade dos contratos firmados.

51. Dito de outra forma, uma vez que as autoridades fiscais analisaram os contratos de afretamento e autorizaram a habilitação no REPETRO, fica evidenciada a legitimidade dos atos e negócios jurídicos realizados pela contribuinte, a revelar a separação entre as pessoas jurídicas contratantes e a validade das locações efetuadas.

52. A ora Recorrente utilizou-se do regime de admissão temporária precisamente para o arrendamento dos ativos de propriedade da South Atlantic - a permissão do ingresso de ativos da South Atlantic se deu ao amparo do REPETRO. Como pode a contribuinte ser considerada (pelo próprio fisco) a proprietária dos ativos se **o artigo 459, do Regulamento Aduaneiro, estabelece a necessidade de os bens serem de propriedade da pessoa com sede no exterior para fazer jus ao tratamento aduaneiro?** Não pode.

53. O próprio acórdão da r. DRJ indica expressamente que "*os contratos celebrados ao amparo do REPETRO foram regularmente aceitos pela fiscalização*" ( ... ) "*repise-se que não foi identificada nenhuma mancha em tais contratos*". Portanto, não resta outra alternativa senão reconhecer a continuidade da separação entre as pessoas jurídicas aqui envolvidas.

54. E, diante dos pressupostos fáticos e jurídicos aqui apresentados, não pode a autoridade autuante partir do pressuposto de que os bens empregados na produção do petróleo no "Campo de Peregrino" seriam de propriedade da ora Recorrente no momento da operação com o "Grupo Sinochem", e não da South Atlantic, ignorando os contratos de arrendamento mercantil, a natureza da operação, as exigências regulatórias e fiscais e, principalmente, a independência entre as empresas envolvidas validadas pelas próprias autoridades governamentais.

---

<sup>7</sup> A FPSO foi vistoriada pela autoridade fiscal competente, que teve conhecimento por acesso documental e físico à embarcação e à sua carga, para ao final validar sua admissão temporária, nos termos das regras do REPETRO.

<sup>8</sup> Disponível em: [http://www.in.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/5236974/do1-2018-03-05-ato-declaratorio-executivo-n-9-de-27-de-fevereiro-de-2018--5236970](http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/5236974/do1-2018-03-05-ato-declaratorio-executivo-n-9-de-27-de-fevereiro-de-2018--5236970).

## II. 2. O Instituto do Abuso de Direito

55. Como se não bastassem as considerações supra que, por si só, já têm o condão de legitimar as operações em análise e afastar potencial caracterização de abuso, vale trazer ponderações técnicas relativas à figura do abuso de direito em matéria tributária para fins de reforçar, ainda mais, o quão equivocadas são as premissas fáticas, probatórias e técnicas que embasaram a presente autuação fiscal.

56. Tecnicamente, o ordenamento jurídico brasileiro não introduziu a suposta "norma antiabuso" ou "norma antielisão". O próprio parágrafo único do artigo 116, do CTN<sup>9</sup>, não é autoaplicável, mas depende de regulamentação por lei ordinária, a qual não ocorreu até o presente momento.

57. No ano-calendário de 2002, houve tentativa de regulamentação do citado dispositivo por meio dos artigos 13 e 14, da Medida Provisória nº 66/2002.

58. A redação proposta para citados artigos era no sentido de que a desconconsideração de ato ou negócio jurídico poderia ser feita se fosse verificada a "**falta de propósito negocial ou abuso de forma**". Entretanto, essa tentativa de regulamentação não logrou êxito, pois os respectivos artigos da MP 66/2002 foram excluídos quando da sua conversão na Lei nº 10.637/2002.

59. O objetivo do parágrafo único do artigo 116, do CTN é introduzir no sistema tributário nacional a possibilidade de as autoridades fiscais desconsiderarem determinadas condutas dentro de circunstâncias específicas a serem dispostas por meio de norma regulamentadora que, conforme consignado, não existe.

60. E, por mais que as autoridades fiscais tentem aplicar **os efeitos** do citado parágrafo único do artigo 116, do CTN, a chamada "teoria da substância econômica", o entendimento uníssono na doutrina e jurisprudência atuais é o de que o referido dispositivo permanece sem efeitos e não pode ser aplicado a nenhum caso concreto até que sobrevenha a referida regulamentação por lei ordinária. Nesse sentido, já se manifestou a própria Receita Federal do Brasil:

"Desconconsideração de Atos e Negócios Jurídicos - O parágrafo único do art. 116 do CTN, com redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001, possui eficácia limitada, sendo imprescindível para sua eficácia plena a entrada em vigor de lei integrativa".

---

<sup>9</sup> CTN, "Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária."

(Decisão nº 3.310; 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG; sessão de 27/03/2003).

No mesmo sentido já se posicionou o antigo Conselho de Contribuintes:

"IPI. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. O dispositivo previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN, com a redação dada pela LC nº 104/2001, reveste-se de eficácia limitada, ou seja, dependia, à época da ocorrência dos fatos geradores alcançados pelo lançamento de ofício, da existência de norma integradora que lhe garantisse eficácia plena. Inexistente esta à época dos fatos, o lançamento padece da falta de suporte legal para sua validade e eficácia." (Acórdão nº 202-16.959, da antiga 2ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes; Rel. Cons. Maria Cristina Roza da Costa; sessão de 28/03/2006).

61. O Poder Judiciário já se externou opinião acerca inaplicabilidade da interpretação visada pela d. fiscalização e autoridades julgadoras no presente caso. Devido à eficácia limitada do parágrafo único do artigo 116 do CTN, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região proferiu a seguinte decisão:

"TRIBUTÁRIO. ELISÃO. EVASÃO. SIMULAÇÃO. PRESCRIÇÃO. (...) 4. Malgrado toda a discussão doutrinária acerca da aplicação da teoria econômica à elisão fiscal, o art. 116 do CTN não se aplica ao caso dos autos. É que o auto de infração se baseou no artigo 149 do CTN, isto é, na existência de simulação. Independentemente de ser considerada e aplicada com uma norma antielisiva, o art. 116 do CTN somente teria uma posição subsidiária no contexto da lide. Explico. O art. 149 do CTN é específico e taxativo ao prever os casos de evasão (dolo, simulação ou fraude). E tudo o que não se subsumir no art. 149 do CTN deve ser considerado elisão, isto até que o art. 116 do CTN (que não é autoaplicável) venha a ser regulamentado com outras vedações." (TRF 4ª Região, 2ª Turma, Apelação Cível nº 2006.72.04.004363-8, Rel. Des. Vânia Hack de Almeida; sessão de 19/08/2008).

62. Assim sendo, as normas gerais de controle de planejamentos tributários relacionadas às figuras do abuso de direito, abuso de forma, negócio jurídico indireto, inexistência de propósito negocial (razões extratributárias relevantes) **não têm amparo no Direito Tributário Brasileiro** e, portanto, não podem ser utilizadas como fundamento para o lançamento<sup>10</sup>.

63. No mais, registro ser filiada à doutrina que defende a impossibilidade de se aplicar o artigo 187, do Código Civil<sup>11</sup> ao Direito Tributário sem os devidos ajustes normativos específicos (dada a peculiaridade do disciplinamento), via lei complementar. O abuso de direito em matéria cível foi concebido com o *animus* de regular relações de direito privado e

---

<sup>10</sup> Para Ricardo Lobo Torres, o objetivo das normas gerais de controle de planejamentos tributários seria "combater o abuso do direito em suas diversas configurações: abuso de forma jurídica, fraude à lei, ausência de propósito mercantil e dissimulação da ocorrência do fato gerador". TORRES, Ricardo Lobo. A Chamada "Interpretação Econômica do Direito Tributário", a Lei Complementar nº 104 e os Limites Atuais do Planejamento Tributário. In Rocha, Valdir de Oliveira. O Planejamento Tributário e a Lei Complementar nº 104. São Paulo: Dialética, 2001, p. 240-241.

<sup>11</sup> CC, "Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes."

não de direito público, daí a necessária conformação constitucional (CF/88) e legal (CTN) para fins de aplicação deste instituto em matéria tributária.

64. De acordo com Paulo Ayres Barreto<sup>12</sup> os princípios informadores do Direito Privado e do Direito Público não são necessariamente os mesmos, enquanto em relação às normas cíveis "*aceita-se com maior tranquilidade a dilatação do conteúdo das regras em situações conflituosas apreciadas pelo Poder Judiciário, com base nos seus princípios informadores (eticidade, socialidade, operabilidade)*", em matéria tributária prestigia-se a certeza no direito, a segurança jurídica e a estrita legalidade, de modo que seria assegurado ao contribuinte prever com antecedência o alcance preciso das normas tributárias.

65. No mais, Humberto Ávila<sup>13</sup>, ao tratar da eficácia do Código Civil na legislação tributária, fez questão de registrar que para todos os temas reservados às normas gerais em matéria tributária, em que se requer lei complementar, "o novo Código Civil não importa". Para os demais temas, as normas privadas somente importariam caso não houvesse normas tributárias específicas (princípio da especialidade). Logo, a repercussão tributária do Código Civil é restrita.

66. Em termos práticos, as diretrizes do artigo 187, do Código Civil, ecoam de forma a anular o ato ilícito e não permitem a requalificação do ato - efeito esperado quando da aplicação do instituto em matéria tributária, por exemplo. Logo, resta nítida a impossibilidade de as doutas autoridades fiscais e julgadoras buscarem tais fundamentos para a manutenção do auto de infração<sup>14</sup>.

67. A partir destes pressupostos, neste caso concreto caberia, em havendo efetiva conduta fraudulenta, dolosa ou simulatória<sup>15</sup> (evasão fiscal), a aplicação e motivação fático-probatória à luz do artigo **149, inciso VII, do CTN**<sup>16</sup>, o que não ocorreu. **Alias, sequer foi imputada multa qualificada.**

68. Dito isso e em análise da capitulação e motivação do presente auto de infração, verifico que a douta autoridade fiscal **não cuidou** de trabalhar a construção técnica pertinente a demonstrar a existência do elemento doloso apto a configurar determinada conduta

---

<sup>12</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Elisão Tributária: Limites Normativos*. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - SP. São Paulo: USP, 2008, p. 215.

<sup>13</sup> ÁVILA, Humberto. *Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária*. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - *Direito Tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 72-73.

<sup>14</sup> Maiores aprofundamentos em SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento Tributário: Limites à Norma Antiabuso*. In *Revista de Direito Tributário Atual*, nº 24. São Paulo: IBDT/Dialética, 2010, p. 349. NETO, Luis Flávio. *Teorias do "Abuso" no Planejamento Tributário*. Dissertação apresentada para obtenção do título de Mestre em Direito Tributário pela Faculdade da Universidade de São Paulo - SP. São Paulo: USP, 2011, p. 141 e ss.

<sup>15</sup> Não é demais registrar que sequer foi aventada a ocorrência de simulação.

<sup>16</sup> CTN, "Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;"

como “abusiva” (leia-se dolosa, fraudulenta ou simulatória). **Limitou-se apenas a fundamentar a autuação em suposta violação a dispositivos de lei genéricos para imposição do IRPJ e da CSLL.**

69. Logo, na medida em que as operações foram calcadas em atos lícitos e diante da inexistência de legislação apta a limitar a capacidade do contribuinte de se auto-organizar e de gerir suas atividades com o menor ônus fiscal - ainda que, *in casu*, tenham sido demonstradas razões negociais da operação -, não há que se falar em abuso. Repita-se, *in casu*, não foi evidenciada a ocorrência de fraude fiscal hábil a ensejar a qualificação da multa de ofício, tampouco prática simulatória.

70. **Não é definitivamente o caso**, mas ainda que motivado pela economia tributária (leia-se boa gestão corporativa), são legítimos os atos praticados pelo contribuinte quando estes são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados e sua dinâmica operacional/negocial. Nesse sentido, vale referenciar o seguinte julgado deste E. CARF:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

SIMULAÇÃO DE NEGÓCIOS. SUBSTÂNCIA DOS ATOS.

O planejamento tributário que é feito segundo as normas legais e que não configura as chamadas operações sem propósito negocial, não pode ser considerado simulação se há não elementos suficientes para caracterizá-la. Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto.”

(Acórdão nº 1302001.713, Rel. Cons. Hélio Eduardo de Paiva Araújo, J: 25/03/2015).

71. *In casu*, estamos diante de operação regular, onde não se verifica atipicidade da forma jurídica adotada em relação ao fim, ao intenso prático visado, tampouco adoção de forma jurídica anormal, atípica e inadequada. Definitivamente, não que se falar em prática abusiva.

72. Vejam que, em outras oportunidades, essa relatoria já se manifestou no sentido de que a alegação de suposto planejamento tributário abusivo, por tratar-se de fundamento à margem da lei, não seria motivação capaz de justificar a manutenção da presente autuação. **Logo, esse aspecto técnico, de per si, também já bastaria para esta relatoria dar provimento ao recurso voluntário da contribuinte.**

73. Contudo, em respeito a clara tendência deste E. CARF de ultrapassar tais aspectos de direito material para fins de analisar, em termos fático-probatórios, a existência ou não de efetivo “abuso”, esta relatoria teve o cuidado de, no curso do presente voto, considerar os elementos trazidos pela ora Recorrente para fins de demonstrar a sua incorrência, especialmente em atenção ao disposto no artigo 59, § 3º, do Decreto nº 70.235/1972. Confira-se:

**Decreto nº 70.235/1972**

“Art. 59, § 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

74. Desse modo, complementarmente, insta destacar aspectos relevantes que materializam a impossibilidade de requalificação dos atos e negócios jurídicos no caso concreto.

**II.3. Requalificação dos Atos e Negócios Jurídicos: Impossibilidade em Concreto**

75. Inicialmente, acerca das potenciais hipóteses em que o ordenamento jurídico brasileiro permitiria as autoridades fiscais desqualificarem atos e negócios jurídicos praticados, vale transcrever importante trecho do Parecer Jurídico do Prof. Dr. Heleno Taveira Tôres (e-fls. 2442/2444) quando da análise do presente caso (destaques do original):

***3 - Queira V.Sa. esclarecer quais seriam as situações em que o ordenamento jurídico brasileiro permitiria as autoridades fiscais desqualificar os atos e negócios praticados no âmbito do Contrato Sinochem, incluindo a individualidade e a autonomia patrimonial das sociedades envolvidas na operação no Brasil e no exterior. Na opinião de V.Sa., estão presentes tais condições no caso sob análise, conforme alegação da autoridade lançadora?***

Qualquer requalificação em matéria tributária deverá obediência aos critérios do art. 109 e do art. 114 do CTN. O art. 39, IV da Lei nº 9.478/97 vedou expressamente a exploração de petróleo por meio de empresas estrangeiras, ao exigir o compromisso de “constituir empresa segundo as leis brasileiras, com sede e administração no Brasil.”. Portanto, a separação de administração e de patrimônio das empresas é condição necessária para a atuação como concessionária da exploração e produção de petróleo no País. Em vista disso, é de todo ilegal a interpretação de autoridade tributária, dada a prevalência do direito privado, por força do art. 109 do CTN, porquanto as cláusulas dos contratos de concessão, ainda que administrados pela ANP, regem-se também por princípios de direito privado.

Na presença de *causa jurídica válida*, que e a finalidade prática a alcançar mediante o negócio ou estabelecimento (prestações de serviços e unidade econômica efetiva), não há cabimento para qualquer *requalificação administrativa* ( art. 114 e 116, 1, do CTN), cuja possibilidade somente poderia advir caso houvesse *prova concreta* do desencontro entre causa e forma em face da realidade efetiva.

A requalificação deve corroborar os arts. 114 e 116, I, do CTN, segundo os quais o fato jurídico tributário dependerá da adequada verificação da *situação definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência*, bem como das *circunstancias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios*. Tudo, porém, muito bem entendido. Nenhuma liberdade qualificadora pode ser admitida para que a Administração possa, em prejuízo da legalidade e da vedação de analogia, desconsiderar os atos realizados.

O direito positivo não permite desconsiderar a personalidade jurídica de sociedades não-residentes, salvo com provas concretas da existência de fraude ou simulação comprovadas, em respeito ao princípio de separação patrimonial e autonomia das pessoas jurídicas.

A requalificação de sociedade estrangeira sem qualquer elemento de conexão com sua competência tributária, a Fiscalização da SRFB ignora que, no direito brasileiro, são reconhecidas de pleno direito as pessoas jurídicas de direito privado estrangeiras, atribuindo-se validade aos atos por estas praticados, dentro ou fora do território nacional.

As sociedades constituídas no exterior são dotadas de personalidade jurídica, como reconhece o Código Civil (arts. 45 e 1134), a Convenção de Direito Internacional Privado de Havana, promulgada pelo Decreto nº 18.871, de 13.08.1929, o Código Bustamante e a Convenção Interamericana sobre Personalidade e Capacidade de Pessoas Jurídicas no Direito Privado, promulgada pelo Decreto nº 2.474, de 18.12.1997.

Por conseguinte, as sociedades regem-se pelas leis do Estado em que elas foram constituídas, de modo que o Estado da residência será competente para qualificá-las e determinar o início e o término de sua personalidade jurídica. Tanto a personalidade jurídica atribuída às pessoas naturais, como a personalidade atribuída às pessoas jurídicas são criações do direito, enquanto centros de imputações de direitos e obrigações.

Deveras, as autoridades brasileiras não podem desqualificar sociedades residentes no exterior, que conduzem seus negócios no Brasil. A presença de controladas, pessoas jurídicas residentes, nunca poderá ser suficiente para uma tributação de empresa não residente controladora pelos fatos geradores ocorridos no exterior. Menos ainda quanto a suposto ganho de capital, o qual só tem repercussão no estado de residência da controladora (ou da adquirente).

As leis brasileiras tem limites de eficácia espacial. Somente podem atingir pessoas e fatos vinculados ao território nacional, seja pelo critério de conexão pessoal, seja pelo de conexão material. A autoridade tributária esta obrigada, pois, a preservar os tipos e organizações societárias regidas pelo direito estrangeiro. Nesse sentido são os artigos 8º e 9º, da Lei de Introdução as Normas do Direito Brasileiro - LINDB. Igualmente, o Código de Bustamante.

A Fiscalização pretende, ao fim e ao cabo, tributar, no Brasil, a operação de venda da "South Atlantic" à empresa "Sinochem Petroleum Limited", ao único fundamento da venda de ativos, pela "Statoil Holanda", de 40% das ações da "South Atlantic". Com isso, converte as empresas brasileiras, constituídas como entidades em separado por força do art. 39, IV da Lei nº 9.478/97, em típicos casos de patrimônio comum. Tudo para justificar o surgimento de um suposto "ganho de capital" jamais existente.

A empresa holandesa, "South Atlantic", tem atuação efetiva, foi constituída de acordo com as leis holandesas, e figura como titular dos bens utilizados na exploração de petróleo, os quais são arrendados à Consulente para que esta explore e produza o petróleo no "Campo de Peregrino", em total separação jurídica.

O fato de as receitas da "South Atlantic" advirem apenas do arrendamento de bens para esse referido Campo não é suficiente para a Fiscalização desconsiderar a separação patrimonial entre as empresas e, muito menos, considerar que todos os seus ativos são partes indissociáveis do Campo. Esta ilação decorre unicamente de um efeito de desqualificação de sociedade estrangeira em descumprimento de todas as regras de direito privado que asseguram a prevalência da personalidade jurídica nos atos de atuação territorial.

Em conclusão, o fato jurídico tributário que serve de causa à imputação da infração à Consulente e a venda de ativos pela "Statoil Holanda" de 40% das ações da "South Atlantic" para a empresa "Sinochem Petroleum Limited". Note-se que as empresas que figuram nessa venda não tem qualquer relação com o Brasil. Não há, assim, elemento de conexão material, já que o fato jurídico tributável e a alienação das quotas de uma sociedade holandesa ("South Atlantic"). Da mesma forma, não há elemento de conexão

subjetivo, pois todas as partes envolvidas no negócio não possuem residência no Brasil, uma vez que a venda foi feita pela empresa que detém os ativos, também holandesa ("Statoil Holanda"), para uma empresa estrangeira.

76. Conforme apreciado no item anterior e muito bem colocado pelo ilustre parecerista, devem prevalecer os efeitos do artigo 109 do CTN, vez que a Lei nº 9.478/97 (norma geral) e o direito regulatório da ANP balizaram, calcados no princípio da especialidade, o regime jurídico adotado na relação público-privada envolvendo particulares que aceitam firmar contratos de concessão de exploração de petróleo. Portanto, **não poderia a doughty autoridade fiscal ter superado esses limites legais** para desqualificar o negócio jurídico para fins tributários.

77. Repita-se, o artigo 39, IV da Lei nº 9.478/97, traz expressamente, como condição de contratar, o compromisso de "*constituir empresa segundo as leis brasileiras, com sede e administração no Brasil*". Logo, por determinação legal de norma especial, faz-se necessária a separação societária com a entidade controlada estrangeira. Note-se que, em virtude de tal determinação, por decorrência lógica, não pode a empresa brasileira ser simples "estabelecimento" da empresa estrangeira.

78. Não há dúvidas de que caso a Recorrente tivesse sido a original investidora nos Ativos da South Atlantic cuja titularidade a ela artificialmente está sendo imputada, **jamaiz teria sido beneficiária do regime do REPETRO para os equipamentos da sua exploração do Campo de Peregrino**. E, conseqüentemente, não teria condições de explorar e produzir petróleo no país dados os custos e encargos associados ao investimento em tão relevantes equipamentos, o que, na prática, inviabilizaria a exploração econômica do referido campo.

79. Com efeito, resta evidente que as doughty autoridades fiscal e julgadoras desconsideraram toda a forma que o setor do petróleo se organiza no Brasil para imputar a ora Recorrente a obrigação de assumir, no país, um ganho de capital decorrente da venda de ativos que não lhe pertenciam, porquanto de titularidade da South Atlantic no exterior.

80. Ante a **ausência de elemento de conexão que permita a tributação pelo Brasil de ativos de uma pessoa estrangeira arrendados a pessoa jurídica brasileira**, como se fossem de propriedade desta, mostra-se claramente equivocado o entendimento do fisco no sentido de que a ora Recorrente deveria ter adicionado na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL o preço recebido pela vendedora estrangeira, detentora de 40% das quotas da South Atlantic, como ganho de capital tributável no Brasil.

81. Mas não é só, restou comprovado, no curso do presente processo administrativo, que a subsidiária brasileira apenas se mantinha na titularidade da condição de locatária de equipamentos de exploração em razão de **contratos de arrendamento que foram aprovados e validados pelas Autoridades Fiscais, no âmbito do REPETRO**.

82. Sobre esse aspecto é preciso o citado parecer jurídico (e-fls. 2439/2440) ao consignar que:

Todo o resultado da lavra, como parte dos seus ativos, foi adquirido por contrato autônomo. Portanto, a desqualificação destes, para encontrar uma cobrança de valor como se a empresa estrangeira, a pretexto de "ganho de capital", fosse a titular da concessão, ao fim e ao cabo, resulta em flagrante contradição com os art. 5º e 39, IV da lei geral do petróleo, com o direito regulatório e com todo o contrato de concessão, por não respeitar o princípio de separação societária obrigatória em vigor.

Na espécie, não cabe sequer falar de uma opção por "legítima economia de tributos". O "Grupo Equinor" não poderia agir de forma diversa, em razão do art. 39, IV da Lei nº 9.478/97 impor a constituição de subsidiária com administração e sede no País. Portanto, a locação dos equipamentos estrangeiros poderia ser feita entre a Consulente e empresa estrangeira do mesmo grupo econômico, para execução do seu trabalho exploratório e de produção de petróleo.

Por conseguinte, não se pode aplicar ao caso concreto qualquer teoria de "planejamento tributário", a refletir alguma pluralidade de atos coligados com propósito de pagar menos tributos.

O mero fato de a Consulente não ter apresentado "qualquer prova substancial que demonstrasse claramente os critérios utilizados na determinação dos valores acordados na alienação não permite que a Autoridade Fiscal lavre o Auto de Infração baseado em presunções desprovidas de base de referência válida.

Por uma, porque o ônus da prova cabe a Administração, como prescrevem o art. 9º do Decreto nº 70.235/1972 e o § 2º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598/1977. Por duas, porque a legislação, em casos como este, não admite a inversão do ônus da prova, por ser de impossível comprovação. Prevalece a verdade dos fatos, segundo a manifestação de verdade do contribuinte. E por três, dado que a "South Atlantic" não está obrigada ao pagamento de IRPJ ou de CSLL no Brasil, e nem à produção de provas com inversão do ônus da prova no País.

83. Nesse ponto, mesmo não sendo seu ônus fazê-lo, a ora Recorrente cuidou de trazer vastos esclarecimentos em cotejo com provas concretas. Passemos a analisar os elementos que motivaram a diligência, o seu resultado e o correto enquadramento jurídico dos fatos.

84. Como dito e relatado, o auto de infração, mantido pela decisão da r. DRJ, acabou por desconsiderar os feitos jurídicos do Contrato Sinochem que envolveu duas operações distintas de venda da participação da SPBL e na South Atlantic, objeto de avaliação econômica e precificação individualizadas (em condições de mercado), e também a própria operação no Brasil de venda de participação societária.

85. Contudo, insta assinalar que em **nenhum momento foi questionada a ocorrência e a legitimidade dos seguintes fatos:** (i) a venda de ações no exterior da South Atlantic pela Statoil Holanda; (ii) a existência das sociedades operacionais que foram partes desse contrato; e (iii) os arrendamentos dos Ativos firmados entre a South Atlantic e a Recorrente ao amparo do REPETRO, devidamente validados pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil ("RFB").

86. E mesmo em vista das razões fáticas e jurídicas já aqui trabalhas, a decisão de piso entendeu por bem manter o lançamento alicerçada, dentre outras questões, na ocorrência de “*manipulação de preços entre as entidades contratantes para deslocar internacionalmente o lucro auferido na operação*” (fl. 42), isto é, o “*deslocamento internacional do ganho de capital para a South Atlantic*” (fl. 67), aduzindo que a autoridade lançadora teria agido bem ao aprofundar os trabalhos investigativos em relação à operação de venda da SPBL e da South Atlantic.

87. Contudo, tenho que concordar com a ora Recorrente quando diz que tal acusação não foi suscitada pela autoridade autuante, tampouco se relaciona com as acusações fiscais descritas no TVF que, conforme relatado, buscaram a requalificação do Contrato Sinochem para fins tributários com base em interpretação dos seus efeitos em relação à operação do Campo de Peregrino, uma vez que tanto a SPBL como a South Atlantic desenvolvem atividades operacionais vinculadas ao campo.

88. Nesse sentido, a r. decisão de piso, para essa relatoria, poderia ser, inclusive, considerada nula por clara violação ao artigo 146, do CTN<sup>17</sup>, alterou-se não só a percepção do fato, mas o fato em si, em prejuízo para o contribuinte.

89. Ainda assim, em respeito ao direcionamento da então I. Relatora do caso, a antiga composição desta E. Turma adotou (como em muitos outros casos) postura no sentido de autorizar a realização de diligência para fins de empenhar esforços na busca da verdade material, suprir eventual cerceamento do direito de defesa e auxiliar na formação do livre convencimento do julgador ou julgadora.

90. Vale recapitular que, em vista de tais acusações por parte da r. DRJ e em **nítida demonstração de boa fé e cooperação processual**, a ora Recorrente buscou junto à Sinochem Brasil possíveis elementos sobre a formação do preço ofertado no contexto do processo competitivo internacional que antecedeu a venda da SPBL e da South Atlantic. Vale conferir os seguintes esclarecimentos por ela prestados (e-fls. 2309/2311):

30. A Sinochem Brasil informou a Recorrente que a autoridade lançadora havia instaurado procedimento de diligência fiscal junto a tal sociedade em março de 2015 (TDPF-D nº 07.1.85.00.2015-00042-1), com encerramento em agosto de 2016, o qual teve por objetivo “verificações de documentos relativos a operações com terceiros”.

31. A Sinochem Brasil atendeu às intimações da autoridade lançadora e apresentou os documentos solicitados, quais sejam (i) laudo de avaliação das reservas provadas; além do (ii) laudo de avaliação econômica (*valuation report*) elaborado pelo Banco UBS, contratado pelo Grupo Sinochem para fins de precificação da operação firmada com a Recorrente (“Laudo UBS”).

---

<sup>17</sup> Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

32. A avaliação econômica do Laudo UBS, assessor financeiro independente e de reputação inquestionável, havia sido contratada pelo próprio Grupo Sinochem e serviu de base para a formação dos preços ofertados pelas participações na SPBL e na South Atlantic.

33. Portanto, como parte compradora oposta nesse negócio, na medida em que o comprador tem por desejo natural pagar um menor preço e o vendedor receber maior valor, a Recorrente não tinha conhecimento quanto à existência ou conteúdo desse documento. É importante consignar desde já que a própria autoridade lançadora reconhece, no TDPF direcionado à Sinochem Brasil e no Relatório Fiscal, que o Laudo UBS tinha por finalidade apurar o preço de aquisição do investimento na SPBL e na South Atlantic.

34. Não obstante esse laudo tenha sido entregue à autoridade lançadora, tal documento não foi trazido aos presentes autos pela autoridade lançadora ou sequer há menção sobre a sua existência e conteúdo, seja no TVF ou em qualquer outro documento relacionado à fiscalização da Recorrente que durou mais de dois anos.

De fato, Não obstante esse laudo tenha sido entregue à autoridade lançadora, tal documento não foi trazido aos presentes autos pela autoridade lançadora ou sequer há menção sobre a sua existência e conteúdo, seja no TVF ou em qualquer outro documento relacionado à fiscalização da Recorrente que durou mais de dois anos.

91. À luz da reportada omissão sobre as informações e provas colhidas pela própria autoridade lançadora durante o trabalho investigativo, bem como considerando as novas alegações suscitadas pela decisão da DRJ acerca da suposta “*manipulação de preços*” no Contrato Sinochem, esta C. 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do E. CARF, optou, por unanimidade de votos, pela conversão do feito em diligência para que os autos fossem encaminhados “*ao órgão autuante para diligenciar no sentido de verificar e explicitar se na documentação juntada pela Recorrente há plausibilidade para justificar a "disparidade" entre os resultados auferidos no Brasil e no exterior com o CONTRATO SINOCHEM, de modo a descaracterizar a dita manipulação de preços para deslocar internacionalmente o lucro auferido na operação em comento*” (destaques do original).

92. Da análise do Relatório Fiscal, evidencio que a autoridade diligenciante confirma que obteve a cópia do “Laudo UBS” em diligência fiscal junto a Sinochem Brasil, indicando que tal documento avaliou de forma individualizada o investimento na SPBL e na South Atlantic à luz **dos fluxos de caixa de cada entidade, com base em cenários distintos, apurando o Valor Presente Líquido (*net present value* - “VPL”) individualizado de cada uma delas.**

93. Contudo, não trouxe as razões pelas quais tal documento não foi trazido aos autos. Limita-se a afirmar que o Auto de Infração não está fundamentado na suposta “*manipulação dos preços negociados no âmbito do Contrato Sinochem*”, mas sim na interpretação dos seus efeitos econômicos como sendo a venda de “*40% da operação do Campo de Peregrino*” pela Recorrente ao Grupo Sinochem.

94. Com efeito, para essa relatoria, a autoridade diligenciante acaba por reconhecer o efetivo desvio da decisão piso em relação às acusações fiscais.

95. No mais, conforme esclarecido e comprovado nos presentes autos pela Recorrente, “o *Laudo UBS* apurou um VPL mínimo de aproximadamente (i) US\$ 1,37 bilhões para a SPBL; e de (ii) US\$ 1,07 bilhões para a South Atlantic, nos diferentes cenários analisados. Ou seja, o conteúdo desse documento técnico independente atesta a regularidade do preço efetivamente pago pelo Grupo Sinochem em estritas condições de mercado para adquirir as respectivas participações (i) na SPBL, pelo valor acordado de US\$ 1.688.500.000,00 que, após ajustes, totalizou o montante pago de US\$ 2.082.679.900,00; e (ii) na South Atlantic, no valor pago de US\$ 1.381.500.000,00 como visto acima”.

96. Diferente das colocações constantes do Relatório Fiscal, a Recorrente comprovou, mediante apresentação de documento (doc. 05 da Impugnação) da lavra de seu Diretor Financeiro, os critérios e os valores estimados considerados à época e que serviram de base, sob sua perspectiva, para as negociações da participação na SPBL no contexto do processo competitivo internacional (*bid*), cujo VPL mínimo apurado era de aproximadamente USD 1 bilhão.

97. Ademais, a venda da SPBL em 2011 ao Grupo Sinochem foi feita por um valor 60% superior àquele pago originalmente pela Recorrente ao Grupo Anadarko quando da sua aquisição em dezembro de 2008, totalizando uma diferença a maior de US\$ 526.194.098,06.

98. Não obstante, em razão da significativa valorização do Real entre dezembro de 2008 e abril de 2011 (diferença de R\$ 0,87 na taxa de câmbio), considero natural que o valor total do preço pago pelo Contrato Sinochem se tornasse inferior em razão da significativa valorização da moeda brasileira no período.

99. Além disso, a operação implicou o reconhecimento de um lucro societário (contábil) de R\$ 770.369.510,45 pela Recorrente, o qual foi informado nas notas explicativas das demonstrações financeiras consolidadas da matriz no exterior, transcritas pelo TVF (fl. 2), assim como refletido no Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) do ano-calendário de 2011. Esse lucro, contudo, **não tinha qualquer efeito para fins fiscais, haja vista a vigência à época do Regime Tributário de Transição (RTT).**

100. E, sobre esse aspecto, constato que a autoridade autuante não apenas utilizou o critério incorreto, em afronta às normas vigentes à época, critério este mantido pela decisão de piso, como deixou de considerar **o real custo contábil para fins do investimento na SPBL, adotando um custo contábil estimado, com a glosa de parte do custo no valor de R\$ 1.285.438.453,63, violando o disposto nos artigos 418<sup>18</sup> e 426<sup>19</sup> do RIR/99.**

---

<sup>18</sup> Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.

§ 1º Ressalvadas as disposições especiais, a determinação do ganho ou perda de capital terá por base o valor contábil do bem, assim entendido o que estiver registrado na escrituração do contribuinte e diminuído, se for o caso, da depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

101. Ressalte-se que, a adequação do procedimento contábil adotado pela ora Recorrente por ocasião da alienação da participação societária na SPBL, bem como o tratamento tributário conferido foram **confirmados pela Deloitte Touche Tohmatsu (e-fls. 2095/2105) e pelo Parecer Jurídico do Prof. Dr. Heleno Taveira Tôrres (e-fls. 2425)**. Logo, para essa relatoria, é inequívoco que a contribuinte realizou corretamente os ajustes em questão.

102. Adicionalmente, também não procede a alegação das duntas autoridades fiscal e julgadoras de suposta existência de “*manipulação para transferência internacional da lucros*” e/ou “*ausência de condições igualitárias*” no que tange aos valores pagos pela ora Recorrente à South Atlantic a título dos alugueis dos ativos.

103. Isso porque, conforme trazido pela ora Recorrente, foi atestado pela própria autoridade autuante, no âmbito do processo administrativo nº 16682-721.410/2017-52, que as regras brasileiras de preços de transferência foram estritamente observadas na relação comercial entre a Recorrente, SPBL e a South Atlantic. Confira-se (e-fls. 2315):

A ação fiscal iniciou-se em 08 de fevereiro de 2017, data em que o contribuinte tomou ciência do Termo de Início de Ação Fiscal, pelo qual foi intimado a apresentar diversos elementos dentre os quais: (i) relacionar todos os bens, serviços, e/ou direitos importados e o respectivo método adotado para apuração dos ajustes de preços de transferência do ano-calendário de 2013; (ii) especificar o preço praticado para cada bem, serviço e/ou direito sujeito ao método PRL; (iii) apresentar a memória dos cálculos das apurações do preço parâmetro para cada bem, serviço, e/ou direito sujeito ao método PRL e (iv) uma via dos contratos de arrendamento mercantil firmados com a South Atlantic Holding B.V. Adicionalmente, no decorrer da ação fiscal solicitamos outros elementos e explicações relativas ao cálculo das importações de serviços (CPL) com empresas vinculadas e a comprovação de despesas incorridas com empresas do grupo. **Concluimos que o contribuinte aplicou corretamente no ano-calendário de 2013 a legislação tributária dos preços de transferências referentes às operações de compra e venda de bens e serviços ou direitos com empresa vinculadas domiciliadas no exterior.** (grifos da Recorrente)

104. Mostra-se, portanto, inquestionável o fato de que as operações com a South Atlantic atenderam ao disposto nas regras brasileiras de preços de transferência, confirmando a inexistência, portanto, de qualquer condição de favorecimento ou artificialidade de valores.

105. Por fim, no tocante avaliação das fases I e II do Campo Pelegrino, verifico que a dunta autoridade diligenciante, equivocou-se ao considerar a Fase II de forma

---

<sup>19</sup> Art. 426. O valor contábil para efeito de determinar o ganho ou perda de capital na alienação ou liquidação de investimento em coligada ou controlada avaliado pelo valor de patrimônio líquido (art. 384), será a soma algébrica dos seguintes valores (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 33, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso V):  
I - valor de patrimônio líquido pelo qual o investimento estiver registrado na contabilidade do contribuinte;  
II - ágio ou deságio na aquisição do investimento, ainda que tenha sido amortizado na escrituração comercial do contribuinte, excluídos os computados nos exercícios financeiros de 1979 e 1980, na determinação do lucro real;  
III - provisão para perdas que tiver sido computada, como dedução, na determinação do lucro real, observado o disposto no parágrafo único do artigo anterior.

isolada para fins da avaliação do investimento na SPBL e na South Atlantic. Dadas às particularidades técnicas, operacionais e comerciais que envolvem a exploração do Campo de Peregrino, considero que a ora Recorrente logrou êxito em demonstrar, a partir do já citado Laudo UBS, bem como do documento “Plano de Desenvolvimento do Campo de Peregrino” apresentado à ANP (anexo 8 da impugnação) que, no momento da celebração do Contrato Sinochem, o que existiam de reservas provadas e avaliadas eram aquelas que foram objeto da Fase I.

106. A ora Recorrente esclareceu que *“a Fase II envolvia a exploração e produção de reservas cujo desenvolvimento, que deve preceder a fase de produção, não se encontrava definido”*. Logo, se a Fase II, em termos prático-operacionais (Laudo e Plano de Desenvolvimento) dependia da estrutura da fase I, como pode a autoridade lançadora considerar Fase II de forma isolada para fins da avaliação do investimento na SPBL e na South Atlantic? Não pode, parece-me no mínimo incoerente tal postura ante as particulares e especificidades do negócio aqui em análise, para além de afrontar o direito da contribuinte de se auto-organizar e executar a gestão de seus negócios. Nesse sentido, pertinentes as colocações apresentadas pela ora Recorrente:

96. A exploração comercial de forma isolada da Fase II do Campo de Peregrino, isto é, sem a utilização da estrutura existente da Fase I, não seria viável, considerando os significativos custos a serem incorridos para a montagem de nova estrutura para exploração de uma reserva reduzida de petróleo e gás natural, além de todos os fatores de riscos e incertezas que são inerentes a essa atividade exploratória. É isto que está refletido no Laudo UBS.

97. Nota-se que todas essas premissas operacionais e econômicas estão refletidas nos cenários avaliados pelo Laudo UBS para a Fase I e Fase II. Nesse sentido, o Laudo UBS aponta um VPL negativo para a Fase II nos cenários 1 e 3. Esse valor negativo é influenciado, no cenário 1 pelo fato de o Laudo UBS ter considerado uma situação hipotética de avaliação envolvendo o arrendamento de um novo FPSO e outras duas plataformas (WHP-C e WHP-D) além daquelas que são utilizadas na exploração da Fase I.

98. No cenário 3, por sua vez, também é considerado um novo FPSO e significativos fatores e variáveis de riscos. Essas avaliações técnicas também estão suportadas por diversas outras premissas tais como: a produção total estimada de óleo, os valores projetados relacionados às fases de CAPEX e OPEX, custos estimados para o abandono da produção, cenário de variação cambial do Real, fatores de riscos da produção na Bacia de Campos, dentre outros aspectos.

107. Com efeito, também nessa oportunidade, acolho as razões apresentadas pela ora Recorrente em face do conjunto probatório apresentado.

### **Considerações Finais**

108. Em vista das justificativas trazidas nos itens acima, fica claro que, *in casu*, estamos diante de dois negócios jurídicos autônomos individuais e com efeitos próprios que, consoante o Contrato Sinochem, têm como efeito econômico a *“cessão de 40% da operação*

do Campo de Peregrino a um grupo concorrente”, uma vez que contempla a venda de duas entidades que desenvolvem atividades relacionadas ao campo, quais sejam: (i) o direito de exploração sobre o Campo de Peregrino regularmente concedido pela União Federal por meio da ANP à SPBL (40% da participação indivisa) e à Recorrente (60% da participação indivisa), nos termos da Lei nº 9.478/97 e dos Contratos de Concessão nº 48610.003887/2000 e 48610.001365/2008-65; e (ii) Os bens estrangeiros de propriedade exclusiva da South Atlantic e por ela investidos, utilizados na produção de petróleo e gás natural, sendo esta sociedade remunerada pelo fluxo de aluguéis desses bens pagos pelas concessionárias do referido campo.

109. Assim sendo, não merece prevalecer o entendimento da doughty autoridade fiscal no sentido de que essas operações representam “*uma universalidade patrimonial indivisível*”. Como visto, não houve qualquer abuso (dolo, fraude ou simulação), desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Não há que se falar em requalificação de atos e negócios jurídicos, em linha com as razões trazidas neste voto.

110. Vejam que, é **completamente descabido** pressupor, na linha do que pretende o fisco ao afirmar que “*a operação em sua essência se refere à alienação de 40% do “Campo Pegrino”*”, a possibilidade de alienação de bacias, campos ou poços de petróleo.

111. Repita-se, a potencial flexibilização do monopólio do petróleo não constitui, nem de longe, privatização das áreas petrolíferas, sob pena de afronta não só aos citados dispositivos legais referenciados nesse voto como ao próprio artigo 177, da CF/88.

112. No mais, tal entendimento acaba por violar o próprio princípio da entidade, descrito no artigo 4º da Resolução CFC nº 750/93, alterada pela Resolução CFC nº 1.282/10, do Conselho Federal de Contabilidade:

#### "O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

**Art. 4º** O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição”.

113. Não pode o fisco, nessa ocasião, inobservar a efetiva separação fática, jurídica e operacional entre as entidades envolvidas.

114. Frise-se, novamente, que esse direito de exploração do petróleo e gás é detido em condomínio pela Recorrente e pela SPBL (empresas brasileiras) e os bens utilizados na produção de petróleo e gás natural são detidos exclusivamente pela South Atlantic.

115. Por outro lado, as doudas autoridades fiscal e julgadoras **não demonstram por meio da linguagem das provas** que, em termos legais e práticos-operacionais, a South Atlantic assume o direito de propriedade sobre a riqueza produzida pela lavra do petróleo brasileiro de forma a contrapor o conjunto probatório e esclarecimentos disponibilizados pela ora Recorrente. Isso porque, em termos fáticos, tal direito passa a pertencer **unicamente à Recorrente e à SPBL como concessionárias do Campo de Peregrino, pagando royalties, tributos e participação especial ao governo brasileiro**. Logo, não há como ignorar que a conclusão externada pelo fisco foge à verdade material e esta à margem da lei.

116. E, como se não fosse suficiente, a South Atlantic, como empresa estrangeira que é, sequer seria admitida de acordo com o regime jurídico regulatório vigente no Brasil (REPETRO), disposto na Lei nº 9.478/97, o que por si só afasta qualquer argumento em sentido diverso.

117. Quando da análise do Relatório Fiscal, fica evidente que, em mais essa ocasião, a douda autoridade diligenciante desconsidera a existência de sociedades operacionais autônomas, titulares de direitos e bens autônomos, com valores econômicos intrínsecos, que foram objeto de precificação (em condições regulares de mercado) e venda pelo Contrato Sinochem por diferentes vendedores no Brasil e no exterior, além de possuírem responsabilidade e exercerem atividades de naturezas distintas, ainda que direta ou indiretamente vinculada ao Campo de Peregrino.

118. Não vejo as atividades desenvolvidas pela South Atlantic como meramente acessórias ou subsidiárias do Campo de Peregrino, pois mostram-se distintas e complementares àquela desenvolvida pela Recorrente e pela SPBL como concessionárias do Campo de Peregrino, cada qual com importância e natureza própria. Parece lógico que, para extrair petróleo das águas profundas, é preciso recursos materiais para fazê-lo.

119. Por conseguinte, não menos descabidas são considerações da douda autoridade autuante de que os valores de aluguéis da South Atlantic não deveriam ser considerados como fluxos autônomos, mas decorrentes da aquisição do “*direito de barris de petróleo*”. Conforme já salientado, é incontroverso o fato de que a South Atlantic realizou investimento no exterior em bens e ativos e cedeu em arrendamento para SPBL e para Recorrente. Logo, por consequência, parece-me no mínimo razoável que a South Atlantic seja remunerada pelas receitas de alugueis paga por elas e, nesse contexto, o referido investimento seja precificado quando da venda da South Atlantic a terceiros.

120. **Não** evidencio qualquer vício negocial nessa operação, **tampouco confusão patrimonial**, a dita “*unidade jurídica indivisível dos bens e direitos*”. O simples fato de os bens da South Atlantic serem utilizados na produção de petróleo e gás do Campo de Peregrino, definitivamente, não implica confusão desses bens com o direito à exploração do referido campo localizado em águas brasileiras.

121. Diante desse cenário, não há como admitir a requalificação dos atos e negócios jurídicos para fins de desconsiderar a singularidade jurídica dos bens, direitos e de todos os demais atos e fluxos autônomos geradores de riqueza de cada entidade integrante do Contrato Sinochem, para simplesmente qualificar a transação como a “*venda de 40% da operação econômica do Campo de Peregrino*” ou supletivamente “*vender 200 milhões de barris de petróleo a US\$ 15 dólares*”.

122. Assim sendo, em homenagem à realidade fática, ao lastro probatório apresentado, a eficácia do direito e a necessária coerência e previsibilidade de atuação das próprias autoridades governamentais, acolho as razões da ora Recorrente para cancelar os lançamentos em análise.

### **Lançamento Reflexo de CSLL**

123. Quanto ao auto de infração de CSLL, em se tratando de tributação reflexa, deve ser observado o que for decidido para o Auto de Infração principal.

### **Conclusão**

124. Diante do exposto, VOTO no sentido de CONHECER do RECURSO interposto e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Gisele Barra Bossa

## Declaração de Voto

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa.

A conclusões desta declaração de voto tem como base três premissas:

1) O direito tributário incide sobre atos praticados em âmbito cível, na forma dos artigos 109 e 110 do CTN. Desta forma, as ilicitudes qualificadas pelo mesmo direito civil, inclusive as decorrentes dos novos princípios albergados pelo Código Civil (ex.: abuso de direito, art. 112 c/c 187 do CC), produzem imediatos reflexos na tributação.

2) O ganho de capital auferido na alienação parcial de operação econômica vinculada à exploração de campo de petróleo situado no Brasil deve ser tributado em nosso país (conforme disposto na Lei n. 9.478, de 6 de agosto de 1997, em especial no seu art. 39) sob a sistemática da venda de bens, ainda que formalmente tal alienação tenha sido empreendida por intermédio das alienações de (i) participações societárias tituladas por empresa operacional brasileira e de (ii) participações societárias tituladas por holding situada na Holanda.

3) O custo de um determinado bem, a ser confrontado com a respectiva receita para fins de apuração do ganho de capital, deve compreender todos os dispêndios efetivamente comprovados a ele correlatos ainda passíveis de dedução fiscal.

Estas conclusões já constam da ementa do acórdão 16-78.406 da 1ª Turma da DRJ/SPO, razão pela qual peço vênica para a sua reprodução:

**CONSTITUIÇÃO DE “JOINT VENTURE” PARA EXPLORAÇÃO DE CAMPO DE PETRÓLEO. ALIENAÇÃO DO RESPECTIVO DIREITO DE EXPLORAÇÃO MEDIANTE A VENDA DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. SISTEMÁTICA DE TRIBUTAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL.**

O ganho de capital auferido na alienação parcial de operação econômica vinculada à exploração de campo de petróleo situado no Brasil deve ser tributado em nosso país sob a sistemática da venda de bens, ainda que formalmente tal alienação tenha sido empreendida por intermédio da alienação de participações societárias tituladas por empresa operacional brasileira e holding situada na Holanda.

**TRIBUTAÇÃO DA EFETIVA OPERAÇÃO ECONÔMICA REALIZADA EM DETRIMENTO DA LITERALIDADE DO CONTRATO CELEBRADO. REFLEXOS FISCAIS DOS ILÍCITOS EMPREENDIDOS EM ÂMBITO CÍVEL, NOTADAMENTE CALCADOS EM NOVOS PRINCÍPIOS PRESTIGIADOS PELO CÓDIGO CIVIL.**

Em decorrência de o direito tributário incidir sobre atos praticados em âmbito cível (o direito tributário é um “direito de sobreposição”), as ilicitudes qualificadas pelo direito privado, inclusive as decorrentes dos novos princípios albergados pelo Código Civil (ex.: abuso de direito), produzem imediatos reflexos na tributação. Neste esteio, a norma veiculada no parágrafo único do art. 116 do CTN materializa-se apenas como um reforço a tal conclusão.

**CUSTO DE DESENVOLVIMENTO E EXPLORAÇÃO DO CAMPO DE PETRÓLEO PARCIALMENTE ALIENADO. CÔMPUTO DE TODOS OS DISPÊNDIOS COMPROVADOS.**

O custo de um determinado bem, a ser confrontado com a respectiva receita para fins de apuração do ganho de capital, deve compreender todos os dispêndios comprovados a ele correlatos ainda passíveis de dedução fiscal. Assim, havendo dispêndios suportados por empresa estrangeira, afetos à exploração de um campo de petróleo situado no Brasil, a fiscalização deve computar tais valores na apuração do respectivo ganho de capital, desde que haja sua devida comprovação. Logo, inexistindo a devida comprovação das inversões realizadas pela empresa estrangeira na exploração do campo de petróleo

parcialmente alienado, resta impossível a quantificação e, por consequência, o cômputo dos gastos suportados por esta empresa na apuração do ganho de capital.

O Impugnante alega que um ato válido e eficaz no direito privado seria também eficaz para produzir efeitos fiscais. No tocante às alegações de abuso de direito (art. 187 do Código Civil), aduz-se que: a) não haveria no direito pátrio qualquer dispositivo que autorize o lançamento de ofício por caracterização de abuso de direito na legislação civilista; b) inexistiria abuso de direito, pois o exercício regular de um direito reconhecido (art. 188, inciso I, do Código Civil) não poderia ser qualificado como abusivo; c) não haveria qualquer intenção, ato ou negócio jurídico oculto ou disfarçado.

Dispõem os artigos 112 e 187 do CC:

Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem.

(...)

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

A legislação brasileira acima transcrita veda a prática de atos destinados a desvirtuar a finalidade precípua dos negócios jurídicos; no caso presente, um contrato de compra e venda de direitos exploratórios de petróleo brasileiro. Tratou o Recorrente de venda de 40% da participação societária na empresa SPBL, mas de fato tal negócio implicou efetivamente na venda, com real ganho de capital, de 40% do direito de exploração do campo de petróleo BM-C-7 - Campo Peregrino - venda esta declarada como se sem ganho de capital a ser tributado no Brasil. Isto porque a fiscalização constatou negócio paralelo, entre o grupo que controla a Recorrente e o grupo que controla a compradora estrangeira, consubstanciada na venda (no mesmo percentual de 40%) da empresa estrangeira South Atlantic Holding responsável pelo afretamento das plataformas de petróleo e outros itens usados na exploração do mesmo Campo Peregrino. Este último negócio efetivou-se com substantivo ganho tributário declarado no Exterior

A acusação fiscal, portanto, parte do pressuposto de que esta bipartição contratual seria artificial e teria como único escopo o não pagamento de tributo sobre o ganho de capital na venda (operação conjunta) do direito de exploração do campo citado, o que motivou à Receita a desconsiderar o planejamento tributário da Recorrente e lançar IRPJ/CSLL sobre o ganho de capital na operação conjunta.

O art. 109 do CTN reafirma a autonomia do direito tributário, mas também indica a necessidade de sua vinculação com o direito privado. Aquele artigo prescreve que a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas consagrados no campo do direito civil são vinculantes dentro do direito tributário, inexistindo norma (tributária) em sentido diverso. Os efeitos tributários são definidos pelo direito tributário. Decorre do dispositivo que os princípios gerais do direito privado devem ser utilizados para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos, conceito e formas consagrados neste ramo do direito (e do próprio abuso destas formas). Adicione-se que a reprimenda ao abuso de forma também é prevista no direito civil (ver art. 112 do CC).

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Conforme lembra Harada (HARADA, K; HARADA M. K. *CTN Comentado*. 4ª ed – São Paulo: Rideel, 2019, pag 151), eventual negação da possibilidade de a lei tributária, dependendo do caso concreto, conferir efeitos tributários diversos (dos atinentes à lei civil) a categorias ou institutos de direito privado (art. 109 do CTN) incentivaria, entre os contribuintes, a prática do abuso de formas de direito privado para se livrarem do encargo tributário. Exemplifica Harada o conhecido caso de abuso de forma para não pagamento de ITBI:

Por exemplo, para se livrar do imposto sobre a transmissão de propriedade imobiliária por ato *inter vivos*, eleito como fato gerador do ITBI por representar manifestação de capacidade econômica, o contribuinte poderia substituir a escritura de compra e venda por uma procuração irrevogável em causa própria.

Neste sentido, e para reprimir abusos de formas jurídicas, a LC 116/2001 acrescentou o parágrafo único ao art. 116 do CTN prescrevendo que “A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”.

Melhor delineamento do que seja “abuso de forma” pode ser buscado no próprio Código Civil, que em seu art. 112 prescreve que “nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem”.

Merece registro o fato de que, com o advento do Código Civil veiculado pela Lei nº 10.406, de 2002, o abuso do direito passou a ser considerado um ato ilícito, nos termos de seu artigo 187:

*Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes*  
(...)

Outro exemplo de abuso de forma, caso apreciado por este CARF, trata da bipartição dos serviços de exploração marítima de petróleo em contratos de afretamento e de prestação de serviços propriamente dita. Este tribunal já considerou esta bipartição como artificial em caso concreto analisado, por exemplo, no acórdão nº 3302007.288, de 23 de julho de 2019. Isto por que o contrato não retratava a realidade material das suas execuções. Considerou aquela Turma que o fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual se tratava de um único contrato de prestação de serviços, configurando a simulação praticada, vinculado à causa do negócio jurídico.

No caso presente, o afretamento foi contratado separadamente de empresa do mesmo grupo detentor do direito de exploração. O que se seguiu foi o repasse a terceiro, em duas etapas, ou em dois negócios *pseudo* independentes, do direito de exploração e do direito de exercer a atividade meio citada para a própria empresa que praticaria a exploração (melhor dizendo, que praticaria a parte cedida da exploração).

As atividades da empresa South Atlantic Holding, entre elas o afretamento das plataformas de petróleo, são meio (instrumento) para a consecução da atividade-fim exercida pela Recorrente - a perfuração e exploração de poços de petróleo. Adicione-se que as duas compradoras e as duas vendedoras são empresas pertencentes a dois grupos econômicos (Statoil e Sinochen), que podem assumir, dentro de cada conglomerado, direitos e obrigações recíprocos, com responsabilidade solidária, dividindo receitas e custos segundo a sua conveniência, ou segundo a conveniência da contratante. Os grupos alienaram uma parte do negócio no Brasil e a outra (a atinente à atividade meio) no exterior. Mas, considerando-se que o art. 39 da Lei

9.478/97 preceitua que o titular de direito de exploração de campo de petróleo brasileiro deve ser empresa brasileira, e conseqüentemente, aqui tributar seus lucros e ganhos, salutar conferir-se a forma com que a venda foi efetivada desviou artificialmente o ganho de capital para fora do alcance da lei tributária nacional, deixando aqui só o prejuízo.

Destaco alguns pontos para sustentar a conclusão de que efetivamente tratou-se de um único negócio jurídico, em resumo da decisão de primeira instância (e-fls. 1716 e ss):

A fiscalização, ao analisar o CONTRATO SINOCHEM, chegou à conclusão de que foi objeto de alienação 40% do direito de exploração do Campo de Peregrino, vez que, **no mesmo instrumento contratual**:

·- A Sinochem Brasil, pertencente ao Grupo Sinochem, passou a deter 100% do capital social da SPBL, que, por sua vez detém 40% do direito de exploração do Campo de Peregrino;

·- A empresa Sinochem Petroleum Limited, também pertencente ao Grupo Sinochem, adquiriu 40% das ações da SOUTH ATLANTIC. Destaca-se que esta empresa tem única atividade econômica afeta ao arrendamento de bens para a SPBL explorar o Campo de Peregrino, ou seja, o Grupo Sinochem passou a ter direito a 40% do resultado advindo de tais arrendamentos.

Ao realizar a alienação da participação societária detida na SPBL em conjunto com a alienação de 40% das ações da SOUTH ATLANTIC, entendo correto compreender-se que houve efetivamente a alienação de 40% das operações do Campo de Peregrino (*e isso não se confunde com a alienação dos próprios ativos que servem de substrato para estas operações*). Ou seja, por intermédio do CONTRATO SINOCHEM foi alienada parcialmente uma fonte geradora de riqueza situada no Brasil.

A nota explicativa relativa às demonstrações financeiras consolidadas do exercício findo em 31/12/2011 relativas à Statoil ASA (*empresa norueguesa*) reforça a conclusão da fiscalização ao apontar que, por intermédio do CONTRATO SINOCHEM, foi parcialmente alienada a operação afeta à exploração do Campo de Peregrino. Vamos relembrar o teor desta nota explicativa, conforme transcrito no Termo de Verificação Fiscal:

*“Sales of interest in Peregrino assets, Brazil On 21 May 2010 Statoil entered into an agreement to form a joint venture with Sinochem Group by selling 40% of the Peregrino offshore heavy-oil field in Brazil. Following closure of the transaction Statoil holds a 60% ownership share and together with Sinochem jointly control the Peregrino assets. Statoil remains operator of the field, which started production in April 2011. Governmental approvals were received in April 2011 and the transaction was closed on 14 April 2011.*

*Sinochem Group paid a total of NOK 19.5 billion in cash for the 40% share of net assets through acquisition of shares in various Statoil entities. The gain from the transaction of NOK 8.8 billion was recognized in accordance with the provisions of IAS 31 / SIC 13 (see note 2 Significant accounting policies) and presented as Other Income. The transaction was recognized in the Development and Production International segment in the second quarter of 2011”.*

*Tradução livre:*

*Alienação de participações em ativos - Campo de Peregrino no Brasil Em 21 de maio de 2010, Statoil negociou a formação de uma “joint venture” (operação conjunta) com o grupo Sinochem através da **venda de 40% do campo offshore de óleo pesado no Brasil**. Após a sua conclusão, Statoil passa a deter 60% de participação e em conjunto com a Sinochem controla os ativos do Campo de Peregrino. Statoil permanece como operadora do campo, que iniciou a sua produção em abril de 2011. As aprovações governamentais foram obtidas em abril de 2011 e a transação foi concluída na data de 14 de abril de 2011.*

*O grupo Sinochem pagou um total de NOK 19,5 bilhões em dinheiro por 40% de participação nos ativos líquidos através da aquisição de diversas participações da Statoil. O ganho na operação foi de NOK 8,8 bilhões e reconhecido de acordo com o pronunciamento IAS 31/SIC 13, (vide as práticas contábeis significativas descritas na nota 2) e registrada em Outras Receitas. A operação*

*foi demonstrada no segmento Desenvolvimento e Produção Internacional do terceiro trimestre de 2011.” (g.n.)*

A conclusão acima delineada resta ainda reforçada pela sistemática de contabilização adotada pelo Impugnante em face do CONTRATO SINOCHEM. De fato, se tal avença referia-se simplesmente à alienação da participação detida pelo Impugnante na SPBL e à alienação de 40% da participação detida pela STATOIL HOLANDA na SOUTH ATLANTIC, qual o motivo de o Impugnante não ter levado ao resultado todo o dispêndio relativo à aquisição da participação societária na SPBL? Vamos lembrar o quanto asseverado pelo Impugnante em relação aos procedimentos contábeis adotados:  
(...)

Desta forma, não há reparos no asseverado pela decisão de primeira instância, de que, sendo certa a alienação de um conjunto de bens e direitos, afetos ou destinados à exploração de um recurso natural situado no Brasil e cuja rentabilidade decorre unicamente da exploração deste recurso natural, agiu com correção a fiscalização ao considerar que o respectivo ganho de capital deveria ser tributado no Brasil. De fato, não faz sentido que a mais valia decorrente da alienação das operações de exploração de um campo de petróleo situado em nosso país e de titularidade da STATOIL BRASIL e da SPBL seja tributada no exterior. No caso específico em análise, este descabimento da tributação da mais valia no exterior torna-se ainda mais evidente pelo fato de a legislação brasileira estabelecer que o titular do direito de exploração de campo de petróleo localizado em território brasileiro sempre deve ser empresa situada em nosso país, conforme se deflui do art. 39 da Lei nº. 9.478/97.

Por fim, o custo do bem alienado, a ser confrontado com a respectiva receita para fins de apuração do ganho de capital, deve compreender todos os dispêndios comprovados a ele correlatos ainda passíveis de dedução fiscal.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado digitalmente*

Lizandro Rodrigues de Sousa

## Declaração de Voto

Conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira.

Em apertada síntese, trata o caso de apuração de ganho de capital sobre a alienação de participações societárias de duas empresas – uma nacional e outra estrangeira – do ramo de exploração de petróleo.

Ambas as empresas, cujas participações societárias foram alienadas, pertenciam ao mesmo grupo econômico da Recorrente (Statoil).

A nacional, denominada SPBL, detinha 40% dos direitos de exploração do bloco BM-C-7 – situado no campo de Peregrino. Esta empresa era controlada em 99,9% pela Recorrente e foi integralmente alienada ao grupo chinês Sinochem, o qual, por conseguinte, passou a deter, via SBPL, 40% dos direitos de exploração do mencionado bloco BM-C-7. A alienação da SBPL pela Recorrente ao grupo chinês Sinochem apurou perda de capital.

A estrangeira, denominada South Atlantic, era a detentora dos equipamentos empregados na exploração de petróleo do bloco BM-C-7. Estes equipamentos eram alugados à Recorrente para que esta efetivamente cumprisse suas atividades operacionais de exploração de petróleo do mencionado sítio geológico. A estrangeira South Atlantic era detida pela holding holandesa Statoil Holanda.

A holding holandesa Statoil alienou 40% das participações societárias na South Atlantic também para o grupo chinês Sinochem, atendendo a um contrato firmado entre estes dois grupos econômicos estrangeiros de alienação de 40% das operações como um todo de exploração de petróleo do bloco BM-C-7.

Ocorre que, diferente da alienação das cotas da brasileira SPBL – da qual resultou perda de capital –, aquela referente aos 40% da South Atlantic resultou expressivo ganho, apurado, contudo, na Holanda. Tal contraste chamou a atenção da autoridade fiscal brasileira, a qual, após exame dos fatos, entendeu por lavrar a presente autuação fiscal.

Na presente autuação fiscal, concluiu a autoridade autuante que a divisão da atividade em duas empresas – uma nacional, detentora dos direitos de exploração, outra estrangeira, detentora dos equipamentos – era artificial e abusiva, devendo, portanto, ser desconsiderada para fins tributários. Com isto, imputou a alienação dos 40% das cotas da South Atlantic pela holding holandesa à apuração da Recorrente do seu resultado não-operacional referente à venda da SPBL, revertendo, assim, a sua perda de capital em ganho.

O primeiro ponto a ser ressaltado é que a acusação fiscal trata, portanto, de abuso na divisão das atividades das mencionadas de exploração de petróleo em duas empresas, uma nacional e outra estrangeira. Cogitou-se, conforme a Resolução de fls. 2237 e ss. a qual converteu o julgamento em diligência, que teria havido na verdade um abuso não na divisão em

duas empresas, mas na alocação do preço entre as alienações feitas no Brasil e na Holanda, de modo a transferir artificialmente a tributação do ganho de capital daqui para lá.

Esta suposição, contudo, foi negada pela própria autoridade autuante às fls. 2291 e ss., a qual reafirmou que a acusação fiscal não trata essencialmente de abuso na alocação dos preços, mas na própria constituição de duas empresas separadas para exercer uma atividade operacional a rigor indivisível:

*Esclarecemos que o órgão autuante não justificou o lançamento de ofício em processo de julgamento tendo como principal argumentação a manipulação de preços, na alocação do valor negociado no processo de alienação de 40% do campo Peregrino.*

Em seguida, reitera os termos do Relatório do Auto de Infração:

*Em essência, independentemente da organização societária constituída no Brasil e no exterior **trata-se de uma única entidade**, pois o único propósito dos investimentos realizados nas sociedades é possibilitar a extração e comercialização da produção de petróleo do Campo de Peregrino (...)*

Assim, o que se está em questão é se poderia ou não o grupo Statoil ter mantido esta estrutura separada e, depois, aliená-la desta forma ao grupo chinês Sinochem, apurando parte do resultado não-operacional no Brasil e parte no exterior.

A resposta, a meu ver, é que a tese da acusação fiscal – de divisão artificial em duas empresas – é teoricamente correta pois, do ponto de vista econômico, tal separação não se justificaria.

Ocorre que, no caso de operações de exploração de petróleo, a política adotada no País, por ocasião da entrada em vigor da Lei do Petróleo (Lei 9.478/97), acabou por legitimar a divisão societária mantida pelo grupo controlador da Recorrente.

Esta legitimação se configura a partir do momento em que o governo concedeu o benefício fiscal do REPETRO conforme Decreto 4.553/2002. Este regime, em apertada síntese, configura uma espécie de admissão temporária em que os equipamentos perdidos na atividade de exploração não precisam ser nacionalizados, isto é, pagar os tributos de importação, além de possuírem prazo de permanência no País diferenciado comparado aos demais regimes do gênero.

Assim, trata-se na prática de uma isenção de tributos sobre a importação de equipamentos utilizados na exploração de petróleo sob a condição de que estes de fato não sejam nacionalizados. Logo, o caminho natural é explorar o petróleo mediante o aluguel dos equipamentos vindos do exterior.

Se adotada como verdadeira a premissa da autuação fiscal, de divisão artificial da atividade de exploração em uma empresa nacional e outra estrangeira detentora dos equipamentos, a consequência seria obrigar as empresas do ramo do petróleo a nacionalizarem plataformas e outros itens utilizados na exploração, pagando os tributos de importação, colidindo, assim, frontalmente com o preconizado pela política nacional prescrita para esta atividade econômica.

Se mantida, portanto, a tese adotada na acusação fiscal, tal acabaria por se revelar uma afronta à segurança jurídica, maculando a imagem do Brasil no exterior como país seguro a atração de investimentos estrangeiros por incoerências internas na sua gestão regulatória, a qual, de um lado, concede um benefício fiscal, mas, de outro, condenaria o seu próprio uso.

De fato, melhor seria, ao menos do ponto de vista financeiro e tributário, que o governo tivesse promovido a abertura do mercado de exploração de petróleo no Brasil por meio da instituição de uma efetiva isenção na importação de equipamentos utilizados nesta atividade, e não de um regime do tipo do REPETRO. Assim, além de incentivar o aumento do investimento estrangeiro direto no País, não haveria justificativa para estruturas societárias do tipo desta, mantida pelo grupo econômico ao qual pertence a Recorrente. Isto importaria em maior arrecadação advinda desta atividade econômica, não só em apuração de ganho de capital – como trata este processo –, como também resultante de rendas ativas.

Ressalta-se, no entanto, que, acaso a acusação fiscal efetivamente tratasse de abuso na alocação do preço entre as operações no Brasil e na Holanda, esta não esbarraria especificamente na questão do REPETRO, e importaria, desta forma, no necessário esgotamento do mérito quanto a esta análise. Não é, contudo, o caso dos autos.

Assim, voto por conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, dar-lhe integral provimento.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Allan Marcel Warwar Teixeira