



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10872.720069/2015-32
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-004.581 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de julho de 2018
Matéria IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF
Recorrente PGS INVESTIGAÇÃO PETROLIFERA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2011

CONTRATO DE AFRETAMENTO. DESCARACTERIZAÇÃO. CONTRATO DE SERVIÇO TÉCNICO PRESTADO POR RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. INAPLICABILIDADE DA ALÍQUOTA ZERO.

Inaplicável o benefício da alíquota zero quando o contrato de afretamento é descaracterizado por se configurar em essência como contrato de prestação de serviço técnico especializado.

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. REMESSAS PARA O EXTERIOR. IMPOSTO CALCULADO TENDO COMO DATA DO FATO GERADOR A DO VENCIMENTO CONTRATUAL. POSSIBILIDADE.

Ocorrido o vencimento da obrigação contratual, os rendimentos passam a ser devidos, e, por consequência se torna devido o imposto de renda na fonte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade, vencidos os conselheiros Júnia Roberta Gouveia Sampaio (relatora) e Dilson Jatahy Fonseca Neto, que a acolhiam. Acordam, ainda, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Júnia Roberta Gouveia Sampaio (relatora) e Dilson Jatahy Fonseca Neto, que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Rosy Adriane da Silva Dias.

(Assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Junia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora.

(Assinado digitalmente)

Rosy Adriane Silva Dias - Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Waltir de Carvalho, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto e Ronnie Soares Anderson.

Relatório

Trata-se de autuação por não ter o Recorrente realizado a retenção e recolhimento do Imposto de Renda na fonte - IRRF sobre obrigações registradas contabilmente no ano-calendário de 2011 em favor de empresas no exterior. Foi lançado o valor total de R\$ 24.670.032,71 (incluindo multa de ofício e juros de mora).

De acordo com a Fiscalização, os lançamentos contábeis relativos aos contratos firmados com as empresas PGS Exploration UK Ltda (afretamento de embarcação), PGS Data Processig Inc (serviços de processamento de dados sísmicos) e Petroleum GeoServices ASA (serviços de gestão de negócios) estariam sujeitos à incidência do IRRF, à alíquota de 15% .

Inconformada a Recorrente apresentou a Impugnação de fls. 272/334 na qual alegou, essencialmente que:

a) não caberia incidência de IRRF sobre pagamentos de afretamento ao exterior, por não configurarem serviço havendo previsão expressa de alíquota zero de IRRF em relação a tal espécie de contrato; e

b) em relação ao IRRF exigido sobre serviços, o mero lançamento contábil não configuraria fato gerador do Imposto;

c) subsidiariamente, ainda que se admitisse a incidência do IRRF sobre o mero lançamento contábil deveria ser levado em conta o pagamento realizado pela Recorrente quando da efetiva remessa do pagamento.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) deu parcial provimento à Impugnação, cancelando apenas a parcela da autuação relativa à cobrança de IRRF sobre os valores devidos à empresa localizada na Noruega, por reconhecer a aplicação do Tratado assinado pelo Brasil com o referido país para evitar a dupla tributação da renda. Segue abaixo a ementa da referida decisão:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE
- IRRF*

Ano-calendário: 2011

*CONTRATO DE AFRETAMENTO. DESCARACTERIZAÇÃO.
CONTRATO DE SERVIÇO TÉCNICO PRESTADO POR*

*RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR.
INAPLICABILIDADE DA ALÍQUOTA ZERO PREVISTA NO
ART. 1º DA LEI Nº 9.481/1997*

A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero em relação a receita de afretamentos.

Descaracterizado o contrato de afretamento por configurar-se na essência como contrato de prestação de serviço técnico, torna-se descabida a aplicação do benefício da alíquota zero.

Estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, os rendimentos de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes derivados do Brasil e recebidos por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

*FATO GERADOR. MOMENTO DE OCORRÊNCIA.
PRESTAÇÃO DE SERVIÇO TÉCNICO POR RESIDENTES
OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. CRÉDITO
CONTÁBIL.*

Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto de renda na fonte no momento da prestação de serviços técnicos realizados por residentes ou domiciliados no exterior, ocasião em que o tomador dos serviços reconhece contabilmente a obrigação contraída, configurando-se a aquisição da disponibilidade jurídica da renda por parte do beneficiário.

O crédito contábil tem por finalidade o registro de um evento econômico que ensejou o fato gerador do tributo, e constitui meio de prova do fato tributável.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

*ACORDOS OU CONVENÇÕES CELEBRADOS PELO
BRASIL PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA
RENDA. ABRANGÊNCIA DO CONCEITO DE “LUCROS
DAS EMPRESAS” NO CONTEXTO DO PROTOCOLO.*

O tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a pessoa física ou jurídica residente no exterior, pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base em acordo ou convenção para evitar a dupla tributação da renda celebrado pelo Brasil, será aquele previsto no respectivo acordo ou convenção no artigo que trata de lucros das empresas, salvo se o artigo que trata de royalties contiver a

previsão de que os serviços técnicos e de assistência técnica receberam igual tratamento.

Irresignada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário de fls. 626/689 no qual reitera as alegações constantes da Impugnação. Alega, em particular, que a decisão recorrida é nula uma vez que inovou a fundamentação constante do lançamento o que representaria ofensa aos princípios do contraditório e ampla defesa.

A Fazenda Nacional apresentou contra-razões ao Recurso Voluntário (fls. 695/714) na qual reitera as alegações constantes da decisão recorrida.

Por fim, a Recorrente apresenta petição com alegações finais (fls. 717/755) na qual procura contestar as alegações constantes das contra-razões apresentada pela Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio - Relatora

O recurso preenche os pressupostos legais de admissibilidade devendo, portanto, ser conhecido.

A solução da lide depende da resposta à duas questões. A primeira refere-se à possibilidade ou não de incidência de IRRF sobre afretamento de embarcações. A segunda é relativa a impossibilidade de exigência de IRRF no momento dos lançamentos contábeis de obrigações assumidas no exterior em razão da incorrência do fato gerador.

1 - PRELIMINAR - INOVAÇÃO DO DE FUNDAMENTO JURÍDICO DA AUTUAÇÃO

Preliminarmente, a Recorrente alega nulidade do Acórdão Recorrido, uma vez que o fundamento utilizado pela decisão de primeira instância não consta do trabalho fiscal.

Conforme se constata pelo trecho abaixo transcrito, a decisão recorrida entendeu inaplicável o posicionamento da Delegacia da Receita Federal e do CARF, no sentido de que o fato da embarcação objeto do contrato analisado nestes autos não realizar transporte de cargas ou passageiros não descaracterizaria o contrato de afretamento, pelo seguinte motivo:

A impugnante traz em sua defesa o processo nº 18470.723924/2012-59, que trata de Auto de Infração de IRRF lavrado contra a própria PGS do Brasil, no qual foram efetuados lançamentos tributários sobre aluguéis pagos a empresas localizadas no exterior por plataformas utilizadas pelo interessado no ano de 2008. No caso, a fiscalização entendeu que o navio de pesquisa era na verdade uma plataforma e concluiu que os pagamentos a título de aluguel não se enquadrariam na hipótese de alíquota zero, prevista no art. 1º da Lei nº 9.481/1997, haja vista que o conceito de afretamento está ligado a locação de navio ou embarcação para transporte

de carga ou de pessoa de um lugar para outro, e não para o levantamento de dados sísmicos.

No referido processo foram analisados contratos de afretamento de embarcação com as empresas PGS GEOPHYSICAL AS e PGS UK, sendo que um dos contratos, relativo à PGS UK, é o mesmo contrato tratado no presente processo.

Em sede de recurso, através do acórdão nº 12-48.143, a 1ª Turma desta **Delegacia de Julgamento, por maioria de votos, exonerou o lançamento por entender que navio de pesquisa não estaria excluído do conceito de embarcação, e, mesmo considerando a Lei nº 9.537/1997, utilizada pela fiscalização para definir tal conceito, concluiu que esta norma legal não excluiu o navio de pesquisa desta definição, tendo em vista que ele se locomove na água, transporta pessoas ou cargas, ainda que seja uma função acessória** (fls. 452-458) .

O processo foi encaminhado ao CARF para o julgamento do recurso de ofício, o qual teve provimento negado.

Na decisão, a 2ª Turma da 2ª Câmara do Conselho concluiu que a destinação para o transporte de pessoas ou cargas não constitui elemento essencial para o enquadramento das plataformas móveis no conceito de embarcação, impondo-se, assim, o reconhecimento da subsunção destas na alíquota zero do IRRF prevista no art. 1º da Lei nº 9.481/97 (fls. 500-512).

Foi interposto recurso especial pela PGFN, porém, por maioria de votos, não se conheceu do recurso em virtude da distinção existente entre os fatos analisados nas decisões recorrida e paradigma, inexistindo, assim, a necessária similitude para a comprovação da divergência (fls. 513-520).

Embora as decisões da 1ª e 2ª instâncias administrativas tenham sido favoráveis ao contribuinte, cabe dizer que em tal processo, o que se discutia era, em síntese, se plataformas são embarcações para benefício de alíquota zero.

No presente caso, apesar de a fiscalização ter tocado no ponto sobre a necessidade de transporte de mercadorias e/ou passageiros para que a embarcação pudesse ser considerada objeto de afretamento, o motivo que, de fato, levou a autoridade fiscal a lavrar o Auto de Infração, foi a constatação de que houve prestação de serviço técnico especializado, claramente previsto no contrato e nas explicações apresentadas pela fiscalizada.

Portanto, ainda que o contrato comercial seja o mesmo, verifica-se que o motivo que respaldou a constituição do crédito tributário ora em análise distingue-se daquele contido processo nº 18470.723924/2012-59. (grifamos)

No entanto, ao analisar do Termo de Verificação Fiscal de fls. 238, fica claro que a fundamentação que suportou o trabalho fiscal foi o fato de que o afretamento de embarcação não pode ser entendido como contrato de afretamento para fins do benefício fiscal

previsto no art. 1º da Lei nº 9.481/1997, uma vez que não houve transporte de carga ou passageiro, conforme se constata pelo trecho abaixo transcrito:

"(...)

Além do mais, a obtenção dos citados dados sísmicos sem que se utilize de uma embarcação seria uma ação impossível, pois aquela está apenas sendo empregado como instrumento indispensável para se atingir o fim a que se destina o contrato, qual seja, obtenção de dados sísmicos.

Por fim reproduzimos a definição de Fretamento, conforme descrito no Dicionário de Termos Náuticos, Marítimos e Portuários, de Abinel Moraes Leal:

Fretamento - contrato pelo qual alguém, mediante preço ajustado, se obriga a transportar numa embarcação de um ponto a outro ponto, mercadorias e coisas alheias. ***Afretamento***. O instrumento de contrato é denominado carta partida, apresentando as seguintes características: locação total ou parcial de um navio ou qualquer outra embarcação, ou veículo de transporte de mercadorias e passageiros, de um para outro lugar mediante preço ajustado".

Portanto, diante de toda a explanação acima, estritamente relacionada com ao (sic) "Afretamento de embarcação", fica evidente que a fiscalizada utilizou a expressão afretamento de forma distorcida, visto que no caso em tela não houve transporte de carga ou passageiro e sim prestação de serviço técnico especializado conforme exaustiva e amplamente relatado. (grifos no original)

Delimitada a fundamentação utilizada pela Autoridade Fiscal, fica clara a inovação promovida pela Delegacia Regional de Julgamento ao apontar que o motivo que, de fato, levou a autoridade fiscal a lavrar o Auto de Infração, foi a constatação de que houve prestação de serviço técnico especializado o que lhe é vedado, conforme já decidido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na decisão abaixo transcrita:

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO NA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO CURSO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE. IMPROCEDÊNCIA EXIGÊNCIA FISCAL. Deve ser decretada a insubsistência do lançamento fiscal quando as autoridades julgadoras, constatando que a exigência encontra-se escorada em premissa equivocada, determinam a manutenção do débito fundamentando seu entendimento em critério jurídico diverso do utilizado por ocasião da lavratura da notificação fiscal, sob pena de malferir o disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional. Uma vez constatada a incorreção no fundamento utilizado pela autoridade lançadora ao promover o lançamento deve ser declarada a improcedência do feito, sendo desfeito ao Fisco e/ou julgador mantê-lo a partir de novos critérios jurídicos lançados no curso do processo administrativo fiscal (grifamos) (Acórdão nº 9202-003.196; sessão de 07/05/2014; Relator Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira)

No entanto, de acordo com o § 3º do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 "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 supri-lhe a falta."

2) MÉRITO

Conforme reconhecido pela própria decisão recorrida, tanto a Delegacia da Receita Federal de Julgamento quanto o CARF, não corroboram a conclusão do trabalho fiscal no sentido de que a ausência de transporte de carga ou passageiros descaracterizaria o contrato de afretamento. É o que se verifica pela decisão abaixo transcrita no processo nº 18470.723924/2012-59 relativo ao mesmo contrato analisado nos presentes autos

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano calendário: 2008

REMESSAS PARA O EXTERIOR. BENEFÍCIO FISCAL.

*Não restando provado que o contribuinte não fazia jus ao benefício da alíquota zero, **posto que os navios de pesquisa não estão excluídos do conceito de embarcação**, deve ser cancelado o lançamento*

De todo modo, ainda que se admitisse o raciocínio utilizado pela decisão recorrida no sentido de que se trata de serviço técnico, cuja prestação demandaria o aluguel de bem, a conclusão no sentido de que haveria apenas prestação de serviço é improcedente.

Isso porque a possibilidade de se realizar afretamentos juntamente com prestações de serviço foi reconhecida, posteriormente, pelo legislador federal na Lei n 13.043, de 13.11.2014 que acrescentou, por meio de seu artigo 106, diversos parágrafos ao artigo 1º da Lei 9.481/97, nesses termos:

*"Art. 1 - A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, **fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses:***

*I- receitas de fretes, afretamentos, alugueis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais **ou de aeronaves estrangeiras, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovadas pelas autoridades competentes**, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao use de serviço de instalações portuárias;*

(...)

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

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

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

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

§3ª - Para cálculo dos percentuais previstos no §2º, o contrato celebrado em moeda estrangeira deverá ser convertido para Real à taxa de câmbio da moeda do país de origem, fixada para venda pelo Banco Central do Brasil,

§4ª Em caso de repactuação ou reajuste dos valores de quaisquer dos contratos, as novas condições deverão ser consideradas para fins de verificação do enquadramento das remessas de afretamento nos limites previstos no §2º.

§5ª - Para fins de enquadramento das remessas de afretamento nos limites previstos no §2ª, deverá ser considerado o efeito da variação cambial.

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

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

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

O legislador federal estabeleceu, por presunção, quais seriam os valores que poderiam ser imputados à título de afretamento. Para simplificar a apuração da prova dos valores envolvidos, o legislador imputou os limites acima estabelecidos. Assim, deixou claro que, ultrapassados esses limites, o ônus da prova da não ocorrência do fato gerador passa a ser do contribuinte. Sendo assim, a *contrario sensu*, estabeleceu que, até esses limites, o contribuinte está dispensado de provar o valor pago a título de afretamento de embarcações.

Como destaca Ricardo Mariz de Oliveira¹ as razões que justificam a aceitação do uso de presunções relativas no direito tributário são as seguintes:

- a ocorrência do fato gerador é constatada a partir de fatos conhecidos e comprovadamente existentes;

¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de - Presunções no Direito Tributário. In Martins Ives Gandra da Silva (coord.). Presunções no Direito Tributário. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária, 1984. (Caderno de Pesquisas Tributárias, 9) p. 299-300

- há correlação lógica entre o fato conhecido (índices de produção, consumo de materiais, sinais exteriores de riqueza, acréscimos patrimoniais, saldo credor de caixa) e o fato desconhecido cuja existência se quer provar (fato gerador);

- o método de interpretação e aplicação da lei a partir da presunção é previsto e autorizado por lei, e não decorre apenas de suposição do agente lançador

- a presunção não é absoluta, admitindo prova em contrário pelo contribuinte, característica implícita em toas as citadas hipóteses legais, quando não expressa;

- trata-se de mero meio de prova, com inversão do ônus da prova da inoocorrência do gerador, pela comprovação de outros fatos, também desconhecidos, mas hábeis a excluir a incidência tributária. (grifamos)

O que se constata, portanto, é que os montantes estabelecidos pelo legislador fazem prova a favor do contribuinte até os limites por ele estabelecidos. Como se trata de presunção, esses limites tem que tomar como parâmetro fatos conhecidos e comprovadamente existentes. Além disso, deve haver correlação lógica entre o fato conhecido e o fato desconhecido cuja existência se quer provar (fato gerador). Em outras palavras, a presunção estabelecida pela lei tem que tomar como base o que usualmente ocorre nessas contratações, pois, do contrário, teria sido estabelecida uma ficção.

Dessa forma, mesmo que prevaleça o entendimento da fiscalização no sentido de que foi feito um único contrato artificialmente bipartido para gerar economia tributária, era fundamental que tivesse sido feito o arbitramento dos valores pagos a título de afretamento (art. 148 do CTN). Dessa forma, a incidência do IRRF não poderia ser feita tomando como base de cálculo 100% dos valores remetidos ao exterior, mas apenas sobre os percentuais praticados pela Recorrente e aqueles estabelecidos na lei.

Além disso, é importante ressaltar que a própria Coordenação Geral de Tributação - COSIT se pronunciou sobre a legalidade da operação realizada pela Recorrente na Solução de Consulta nº 225, de 19/08/2014, nestes termos:

Assunto: Imposto de Renda Retido na Fonte

Ementa: AFRETAMENTO DE NAVIOS SONDA

POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA ZERO DE IRRF SOBRE OS VALORES REMETIDOS AO EXTERIOR

O pagamento, crédito ou emprego da contraprestação do contrato de afretamento de navios sonda está sujeito ao IRRF.

Dispositivos legais: inciso I, do artigo 1º da Lei 9.481, de 13 de agosto de 1997, inciso I do artigo 691 do Decreto nº 3000, de 1999 (RIR/1999) e art. 2º da Instrução Normativa nº 1.455, de 06 de março de 2014.

(...)

14. *O centro da questão é a forma de contratação dos referidos navios sonda para operação no Brasil, que será feito por meio de dois contratos distintos: (i) contrato de afretamento; e (ii) contrato de prestação de serviço. O primeiro contrato será efetuado entre a consulente, que é uma empresa domiciliada no exterior, e uma empresa brasileira da área de petróleo e gás. Já o contrato de prestação de serviços para operação do navio sonda será efetuado entre a empresa brasileira da área de petróleo e gás. Já o contrato de prestação de serviços para operação do navio sonda será efetuado entre a empresa brasileira da área de petróleo e uma empresa operadora brasileira.*

15. *É certo que as empresas são livres para montar os seus negócios e para contratar na forma que melhor entenderem, visando a otimização de suas operações e obtenção de lucros. Essa liberdade não é absoluta pois tem como limite a observância das leis.*

16. *Portanto, em princípio, não se vislumbra nenhum óbice que, na gestão de seus negócios, determinada empresa opte por efetuar dois contratos com empresas distintas, uma para afretamento do bem e outra para sua operação.*

(...)

Conclusão

Com base no exposto, conclui-se:

(...)

23. *As empresas são livres para administrar os seus negócios e para contratar da forma que melhor entenderem, visando a otimização de suas operações e a obtenção de lucros. Essa liberdade não é absoluta, pois tem como limite a observância das leis.*

24. *Respeitados os aspectos acima citados nesta solução de consulta, o pagamento, crédito, emprego ou remessa da contraprestação do contrato de afretamento de navios sonda está enquadrado no inciso I do art 1º da Lei nº 9.481, de 1997, estando sujeita à alíquota zero do IRRF (grifamos)*

A partir da entrada em vigor da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, as soluções de Consulta Cosit e as Soluções de divergência passaram a ter efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil. É o que dispõe o seu artigo 9º:

*"Art. 9º A solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, **tem efeitos vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independente de ser o consulente,** desde que se enquadre na hipótese por elas abrangidas, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique o seu efetivo enquadramento."*(grifamos)

Verifica-se, assim, que, a partir de 19/08/2014 (data da publicação da Solução de Consulta nº 225), a fiscalização não poderá promover autuações sobre as operações objeto do presente processo, desde que observados os limites legais.

Todavia, cumpre verificar se tal entendimento deveria ser aplicado a hipótese dos autos, uma vez que este se refere à fatos geradores ocorridos em 2010. De acordo com o disposto no artigo 106, inciso II, alínea "a" a resposta é afirmativa. Veja-se:

"Art. 106 - A lei aplica-se a ato ou fato pretérito

I

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

*a) quando deixe de **defini-lo como infração**" (grifamos)*

Assim, o CTN prevê que, desde que o ato não tenha sido definitivamente julgado (como é a hipótese dos autos), a lei deverá ser retroativamente aplicada. É exatamente por isso que o artigo 17 da Instrução Normativa nº 1396 de 2013, traz a seguinte determinação:

*Art. 17. Na hipótese de alteração do entendimento expresso em Solução de Consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrem depois da sua publicação na Imprensa Oficial ou depois da ciência do consultante, **exceto se a nova orientação lhe for mais favorável. Caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.** (grifamos)*

Em face de todo exposto, mesmo que se admita a inovação da motivação do lançamento trazida pela decisão recorrida, não há que se falar em incidência do IRRF no caso dos autos.

2) DA EXIGÊNCIA DE IRRF SOBRE LANÇAMENTOS CONTÁBEIS

Além da impossibilidade de incidência do IRRF sobre os contratos de afretamento, é importante que se analise em qual momento ocorre o fato gerador do IR nas hipóteses de remessa para o exterior. Isso porque, em relação aos demais contratos (serviço de processamento de dados sísmicos e serviços de gestão de negócios) a fiscalização utilizou como aspecto temporal a contabilização das obrigações no ano-calendário de 2011.

De acordo com a recorrente o momento da ocorrência do fato gerador seria : (i) o pagamento; (ii) o crédito; (iii) a entrega; (iv) o emprego; ou (v) a remessa, ao exterior, de importâncias a título de royalties ou serviços técnicos e de assistência técnica, conforme determinado pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.159-70. Deste modo, a ocorrência do fato se daria no momento da efetiva disponibilização econômica dos rendimentos ao beneficiário no exterior, isto é, o desembolso financeiro em favor do beneficiário não-residente.

A decisão recorrida negou provimento ao pleito da contribuinte por entender que o sistema tributário nacional fixou o regime de competência como regra geral para apuração dos resultados da empresa. É o que constata do trecho abaixo transcrito:

Discordo. O fato gerador ocorre no momento em que os serviços técnicos são prestados e, conseqüentemente, o contribuinte reconhece contabilmente a obrigação contraída de pagar por estes serviços, isto é, um crédito a favor do prestador de serviço.

Pois nesse momento ocorre a aquisição da disponibilidade jurídica da renda por seus titulares, na forma do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Isto pois, o Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. Pelo primeiro, há o reconhecimento simultâneo das receitas e das despesas realizadas, como consequência natural do princípio da competência do exercício, considerando-se realizadas as receitas e incorridas as despesas no momento da fruição dos serviços prestados, independentemente do recebimento do valor correspondente. Nesse contexto, verifica-se que as mutações patrimoniais decorrem de relações jurídicas integrantes do ativo ou do passivo da pessoa jurídica, representativas, respectivamente, de direitos ou de obrigações para com terceiros. Ocorrem, pois, quando o prestador realiza o serviço, passando, então, a ter jus ao recebimento da contraprestação pecuniária. Esse evento deve ser vertido em linguagem competente, registrado o direito de crédito que o prestador do serviço passa a deter em face do tomador, bem como a obrigação contraída por parte do tomador. Frise-se que este é o momento em que nasce a relação jurídica, juntamente com a ocorrência do fato jurídico tributário.

Entendo corretas as alegações do Recorrente. Como afirmou a própria decisão recorrida o regime de competência é a regra geral na apuração dos resultados da empresa o que significa que ele admite exceções. E uma dessas exceções é exatamente a incidência do IRRF nas remessas para o exterior.

Sendo assim, não faz sentido afirmar que o mero crédito contábil poderia se considerado fato gerador do IRRF. Se assim fosse, não haveria necessidade da legislação empregar as expressões "pagamento", "emprego", "remessa" e "entrega", pois em todas essas situações ocorrem conjuntamente ou são precedidos de lançamentos contábeis. Dessa forma, se a legislação mencionou como fatos geradores "pagamento", "emprego", "remessa" e "entrega" não faz sentido dizer que o mero crédito contábil poderia gerar incidência.

Além disso, ao contrário do que ocorre na apuração da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, no caso dos não residentes, não há apuração de resultados com base em receitas e despesas e sim a tributação isolada do rendimento. Por esse motivo o legislador entendeu por bem equiparar o regime jurídico ao da pessoa física, ou seja, adotou o regime de caixa.

O CARF já se manifestou, diversas vezes, no sentido de que o mero lançamento contábil de uma obrigação não constitui fato gerador do IRRF, conforme se verifica pelas decisões abaixo transcritas:

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - CRÉDITO CONTÁBIL DE JURIS BENEFICIÁRIOS DOMICILIADOS NO EXTERIOR - AUSÊNCIA DE REMESSA EFETIVA DOS NUMERÁRIOS.

Não se materializa a hipótese de incidência do imposto de renda na fonte prevista no artigo 777 do RIR/94 (Decreto-lei nº 1.041/94), quando não restar comprovada a efetiva remessa dos numerários para o exterior, mas tão-somente o crédito contábil,

pelos regimes de competência, dos juros contratados. Neste caso, não se verifica a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda para a empresa sediada no exterior. (Acórdão nº 3301-000.098, 1ª TO, 3ª Câmara da 3ª Seção, Sessão de 01/06/2009)

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - CRÉDITO CONTÁBIL - RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR - NECESSIDADE DA EFETIVA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DO RENDIMENTO - INOCORRÊNCIA - Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhados. Fica prejudicada a hipótese de incidência não se verificando a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos. O mero registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos. (Acórdão nº 106-17.142, 6ª Câmara, 1º Conselho de Contribuinte, 01/07/2007)

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. REMESSAS PARA O EXTERIOR. IMPOSTO CALCULADO TENDO COMO DATA DO FATO GERADOR A DATA DOS CRÉDITOS CONTÁBEIS. IMPOSSIBILIDADE.

O simples crédito contábil, antes da data aprazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo credor. O fato gerador do imposto na fonte, pelo crédito dos rendimentos, relaciona-se, necessariamente, com a aquisição da respectiva disponibilidade econômica ou jurídica. (Acórdão nº 106-16.967, 6ª Câmara, 1º Conselho de Contribuinte, 26/06/2008)

Em face do exposto, deve ser cancelado o lançamento.

3) DO PEDIDO DE IMPUTAÇÃO DOS VALORES DE IRRF RECOLHIDOS EM 2012

Em razão do exposto no item 2 dessa decisão, entendo indevidos os lançamentos efetuados sobre registros contábeis de obrigações efetuados pela Recorrente em 2011. Todavia, caso vencida nesse ponto, analiso o pedido subsidiário de imputação dos valores de IRRF recolhidos pela empresa quando da remessa dos valores à empresa PGS Data Processing em 2012.

Conforme exposto pela Recorrente, em 09/05/2015, a Recorrente efetuou o pagamento das obrigações e recolheu o IRRF sobre os valores remetidos ao exterior.

Sendo assim, caso o desfecho do presente processo seja desfavorável ao Recorrente, é imprescindível o reconhecimento do seu direito à imputação dos valores recolhidos pela NCF Participações. Isso porque, nos termos do artigo 163 do Código Tributário Nacional, a imputação do pagamento é dever da autoridade fiscal:

Art. 163. Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes

tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;

III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;

IV - na ordem decrescente dos montantes. (grifamos)

Todavia, uma vez impugnado o lançamento (como foi o caso dos autos) não poderia a autoridade administrativa proceder a respectiva imputação, pois o débito estaria com a sua exigibilidade suspensa. Esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.213.082-PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 543-C do CPC/73:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (ART. 543-C, DO CPC). ART. 535, DO CPC, AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO PREVISTA NO ART. 73, DA LEI N. 9.430/96 E NO ART. 7º, DO DECRETO-LEI N. 2.287/86. CONCORDÂNCIA TÁCITA E RETENÇÃO DE VALOR A SER RESTITUÍDO OU RESSARCIDO PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. LEGALIDADE DO ART. 6º E PARÁGRAFOS DO DECRETO N. 2.138/97. ILEGALIDADE DO PROCEDIMENTO APENAS QUANDO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO A SER LIQUIDADO SE ENCONTRAR COM EXIGIBILIDADE SUSPÊNSA (ART. 151, DO CTN).

1. Não macula o art. 535, do CPC, o acórdão da Corte de Origem suficientemente fundamentado.

2. O art. 6º e parágrafos, do Decreto n. 2.138/97, bem como as instruções normativas da Secretaria da Receita Federal que regulamentam a compensação de ofício no âmbito da Administração Tributária Federal (arts. 6º, 8º e 12, da IN SRF 21/1997; art. 24, da IN SRF 210/2002; art. 34, da IN SRF 460/2004; art. 34, da IN SRF 600/2005; e art. 49, da IN SRF 900/2008), extrapolaram o art. 7º, do Decreto-Lei n. 2.287/86, tanto em sua redação original quanto na redação atual dada pelo art. 114, da Lei n. 11.196, de 2005, somente no que diz respeito à imposição da compensação de ofício aos débitos do sujeito passivo que se encontram com exigibilidade suspensa, na forma do art. 151, do CTN (v.g. débitos inclusos no REFIS, PAES, PAEX, etc.). Fora dos casos previstos no art. 151, do CTN, a compensação de ofício é ato vinculado da Fazenda Pública Federal a que deve se submeter o sujeito passivo, inclusive sendo lícitos os procedimentos de concordância tácita e retenção previstos nos §§ 1º e 3º, do art. 6º, do Decreto n. 2.138/97. Precedentes: REsp. Nº 542.938 - RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 18.08.2005; REsp. Nº 665.953 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 5.12.2006; REsp. Nº 1.167.820 - SC,

Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 05.08.2010; REsp. Nº 997.397 - RS, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, julgado em 04.03.2008; REsp. Nº 873.799 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 12.8.2008; REsp. n. 491342 / PR, Segunda Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, julgado em 18.05.2006; REsp. Nº 1.130.680 - RS Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 19.10.2010.

3. No caso concreto, trata-se de restituição de valores indevidamente pagos a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ com a imputação de ofício em débitos do mesmo sujeito passivo para os quais não há informação de suspensão na forma do art. 151, do CTN. Impõe-se a obediência ao art. 6º e parágrafos do Decreto n. 2.138/97 e normativos próprios.

4. Recurso especial parcialmente provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008.

Em seu voto, o Ministro Relator Mauro Campbell, destaca que é dever da Receita Federal do Brasil efetuar a compensação de ofício, conforme se verifica pelo trecho abaixo transcrito:

Sendo assim, dos artigos de lei citados extrai-se que a restituição ou o ressarcimento de tributos, por força do Decreto-Lei n. 2.287/86, sempre esteve legalmente condicionada à inexistência de débitos certos, líquidos e exigíveis por parte do contribuinte, sendo dever da Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRF efetuar de ofício a compensação sempre que o contribuinte não o fizer voluntariamente. Nessa linha de entendimento, foi publicado o Decreto n. 2.138/97, que determinou fosse efetuada a notificação ao sujeito passivo antes da feitura da compensação de ofício a fim de que ele exercesse o direito que o art. 74, da Lei n. 9.430/96, em sua redação original, lhe permitiu. Verbo ad verbum :(grifos no original)

Dessa forma, caso seja mantido o presente lançamento, a imputação dos recolhimentos anteriormente efetuados deve ser efetuada, sob pena de enriquecimento sem causa por parte da Fazenda Nacional.

3) CONCLUSÃO

Em face de todo exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

(Assinado digitalmente)

Júnia Roberta Gouveia Sampaio.

Voto Vencedor

Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias, Redatora designada

Congratulo a i. Conselheira Júnia Roberta Gouveia Sampaio, pelo brilhantismo com que fundamentou seu voto. Entretanto, peço vênica para divergir de seu posicionamento.

Preliminar: inovação de fundamento jurídico da autuação. Inocorrência

Primeiramente, entendo não haver qualquer nulidade do acórdão recorrido, pois pelo próprio trecho transcrito pela i. Relatora, verifica-se que a fundamentação essencial da fiscalização para o lançamento foi a prestação de serviço técnico especializado, destacando os conceitos de fretamento e afretamento tão somente para demonstrar à empresa que tais institutos foram utilizados por ela de forma inadequada para de eximir da tributação, porque de acordo com todo o verificado nos trechos transcritos dos contratos apresentados se verifica essa prestação de serviço, veja:

Portanto, diante de toda a explanação acima, estritamente relacionada com ao (sic) "Afretamento de embarcação", fica evidente que a fiscalizada utilizou a expressão afretamento de forma distorcida, visto que no caso em tela não houve transporte de carga ou passageiro e sim prestação de serviço técnico especializado conforme exaustiva e amplamente relatado. (grifos no original)

Ao longo de todo o relato fiscal, o autuante vai descaracterizando o negócio que a empresa entende ser afretamento, para concluir que se trata em verdade de prestação de serviço, inclusive toda a fundamentação legal utilizada pela fiscalização ressaltava a incidência de IRRF sobre os rendimentos de serviços técnicos e de assessoria técnica, administrativa e semelhantes, como o art. 708, do Decreto 3000/1999, o art. 3º da Lei 10168/2000, o art. 17 da Instrução Normativa 252/2002, além de destacar os conceitos de serviços especializados e serviços técnicos contidos em Vocabulário Jurídico.

Após ampla transcrição de trechos de cada contrato analisado, a auditoria concluía que se tratava de atividade específica, senão vejamos alguns trechos dessas conclusões:

Pela própria definição de Dados Geofísicos Sísmicos podemos observar se tratar de dados obtidos por métodos específicos, qual seja, reflexão de ondas sísmicas e/ou retração de ondas sísmicas.

[...]

Percebe-se aqui que a fiscalizada concentra suas (sic) na comercialização de dados sísmicos.

[...]

Observe que o fato de não haver embarcação brasileira apta a adquirir dados sísmicos reforça a tese de que a obtenção de dados sísmicos é uma atividade específica.

[...]

Verifique que o item acima destaca uma diversidade de ações que serão executadas durante os procedimentos de obtenção dos dados sísmicos. Esta diversidade de ações mais uma vez reforça a tese de utilização de métodos cuja especificidade saltam aos olhos.

[...]

Portanto, diante de todo o exposto, não restam dúvidas de que houve prestação de serviço técnico especializado, claramente previsto no contrato e nas explicações apresentadas pela fiscalizada. Trata-se de uma atividade específica na qual não pode ser exercida por qualquer profissional tradicionalmente pertencente aos quadros de pessoal da Marinha Mercante.

Todos esses trechos demonstram o fundamento essencial do auto de infração, qual seja, a caracterização da prestação de serviços técnicos especializados e não de afretamento. Portanto, o acórdão recorrido não fez qualquer inovação ao auto de infração, não havendo razão para sua nulidade.

Mérito

A relatora cita os parágrafos 1º da Lei nº 9.481/97, para dizer que o legislador permitiu a concomitância do afretamento com a prestação de serviço.

Entretanto, da leitura do relatório fiscal, o que observo é que em nenhum momento a auditoria considerou que se tratava de afretamento, mas pura e simplesmente de prestação de serviços técnicos especializados. Nem se pode dizer que tal entendimento foi alcançado pela recorrente, pois pelo que se observa de seu contrato, nenhuma segregação houve em relação a que percentual seria afretamento e qual corresponderia a serviço.

Mesmo que chegássemos à conclusão, que seria necessário fazer essa segregação, inaplicável seria a Lei nº 9.481/97 ao caso, pois o contrato firmado pela recorrente não diferencia esses percentuais, e nem poderia, porque a recorrente entende que não ocorre prestação de serviço concomitante como afretamento, para ela se trata simplesmente de afretamento. Pensamento, com o qual discordo, pois analisando os contratos constantes nos autos, que foram amplamente debatidos tanto pela aututante quanto pelo julgador de primeira instância, não consigo vislumbrar um afretamento junto com prestação de serviço, mas apenas a existência de prestação de serviço técnico especializado.

Vejo que a embarcação é específica para captação de dados, tecnicamente equipada para essa atividade, que é a essência dela. A captação de dados é em essência um serviço, do qual se utiliza a recorrente para alcançar seu objeto social. Entendo que a recorrente contrata a empresa estrangeira para lhe oferecer esse tipo de serviço (captação de dados), cujo instrumento para a prestação dele é a embarcação totalmente específica para esse tipo de atividade.

De nada adianta eu locar uma embarcação altamente especializada, se não sei como manejá-la para os objetivos a que se destinam; de nada ela me servirá. Como se observa dos autos, tanto se trata de uma prestação de serviços altamente específicos, que pelo contrato se vê a importância da participação da empresa contratada na captação dos dados. O acórdão de primeira instância traz todo um arrazoado das disposições do contrato, do qual não é possível

chegar a outra conclusão que não uma verdadeira prestação de serviço, e por tão importante para o presente caso, que peço vênha para transcrevê-lo:

Isto pois, diferentemente da afirmação do impugnante, o contrato não consiste na obrigação de disponibilizar temporariamente a embarcação armada e tripulada para que o interessado possa operá-la, utilizando-a com total liberdade, assumindo sua posse e controle.

Ao contrário, quem opera é a Contratada, no caso, a PGS EXPLORATION UK.

Não cabe dizer que os serviços prestados pela Contratada referem-se apenas a manutenção e preparo da embarcação e equipamentos, visto que é responsabilidade da Contratada fornecer relatório mensal das operações, inclusive, especificando as dificuldades encontradas na execução das mesmas.

Deve ainda manter completo, adequado e atualizado registro do andamento das operações, informando semanalmente à PGS do Brasil o andamento das mesmas.

Ora, se fosse a própria PGS do Brasil a empresa executora, não haveria necessidade de ser informada do andamento das operações.

O item 5.2 do contrato é claro ao dizer que a PGS do Brasil só está obrigada a efetuar pagamentos no valor correspondente às operações efetivamente realizadas para a PGS do Brasil.

O item 8 relativo à inspeção, demonstra que a PGS do Brasil não tinha a posse e controle da embarcação para utilizá-la e operá-la livremente, visto que tal item tem o intuito de garantir que um representante do interessado tenha livre acesso aos locais das operações, embarcações, máquinas, equipamentos e materiais diversos para fins de inspecionar as operações.

Como poderia a PGS do Brasil ser a operadora, e, ao mesmo tempo, ter que estipular em contrato cláusulas que garantam que ela seja informada do andamento das operações, supostamente realizadas por ela mesma, e ainda ter que assegurar livre acesso a seu representante nos locais de operação?

Não questiono a participação da PGS do Brasil em certas etapas do processo de aquisição de dados sísmicos, como o planejamento e definição de parâmetros relativos a coleta de dados.

Porém, conforme previsto em contrato, a responsável pela operação para a efetiva coleta foi a PGS EXPLORATION UK.

Não há como dizer que foi um mero aluguel de embarcação, ainda que se ressalte que a mesma possui equipamentos de alta tecnologia com processos automatizados, haja vista que a PGS do Brasil não tomou posse e se responsabilizou pela embarcação e operação da mesma.

Como consta no contrato, esta responsabilidade recaía sobre a PGS EXPLORATION UK, a qual só receberia como pagamento o valor correspondente às operações efetivamente realizadas para a PGS do Brasil (item 5.2).

Por isso, entendo que o contrato não tem características híbridas, mas de um verdadeiro contrato de prestação de serviços técnicos especializados, onde a empresa foi contratada para captação de dados sísmicos, que utilizada (sic) como seu instrumento de trabalho o navio por ela operado, atendendo a certos requisitos de dados e informações que a empresa contratante desejava obter da prestação dos serviços.

Aliás, sobre a impossibilidade de segregamento desse tipo de contrato, oportuno citar o voto vencedor do acórdão nº 3201-003.022, exarado no julgamento de processo que apesar de se tratar de incidência de CIDE, os contratos e fatos lá analisados são semelhantes aos do presente processo:

A prestação do serviço é única; que por sua natureza exige a utilização da embarcação com todas as características de operação e instalações, não se tratando de mero meio de locomoção de equipamentos e pessoas. Entendo que sequer poderia caracterizar a embarcação como o objeto principal ou acessório da prestação pois não há como seccioná-la, é única.

[...]

Não há que segregar do valor do contrato para fins de incidência da CIDE o pretense valor do afretamento eis que a embarcação não é simplesmente um meio de se prestar o serviço, pois se caracteriza como um equipamento completo que possibilita a realização do serviço, não havendo razão para se distinguir contrato de afretamento e de serviço técnico; ademais, as partes envolvidas no contrato e na realização das atividades são pertencentes ao grupo CGG.

Assim, não há que dissociar o veículo-instrumento do objeto do contrato: a prestação de serviço técnico especializado de levantamento sísmico realizado pela CGG Ventas Services na embarcação cuja identificação contém ano nome CGG (AMADEUS, LAURENTIAN e HARMATTAN), operada com pessoas, instrumentos e materiais próprios.

Pelo que vejo da Solução de Consulta nº 225/2014, citada pela i. Relatora, no caso lá analisado, ocorria um contrato puro de afretamento, e um segundo de prestação de serviço com outra empresa; contratos separados com empresas distintas. No caso dos autos, existe um contrato único para prestação de serviço.

A Lei nº 9.481/1997 trata do caso de contrato de fretamento e contrato de serviço com empresas coligadas, ou seja, não é a mesma empresa que realiza o serviço, sendo certo que um dos contratos será puro de afretamento. Se se tem um contrato único de prestação de serviço, o navio é apenas um instrumento que essa empresa utiliza para a prestação do serviço contratado.

A contrário senso, quando não forem empresas coligadas não haverá essa limitação, porque será possível a existência de um afretamento puro, por uma das empresas, e a outra não coligada será responsável pela prestação do serviço. Entendo que a finalidade da Lei foi evitar que empresas coligadas se juntassem para obter a incidência de alíquota zero, quando em verdade o afretamento englobava a prestação de serviço, minizando ao máximo o efeito deste para que houvesse maior economia tributária, porque quando os contratos são separados e as empresas são distintas (não cogitando em simulação), há a entrega da coisa em si, ou seja, a casco nu, e o contratante fica responsável por toda a operação do navio, inclusive colocar seus próprios profissionais ou profissionais de outra empresa contratada para prestar serviços para os quais não estaria capacitada.

A respeito da alteração do art. 1º da Lei nº 9.481/1997, promovida pelo art. 106 da Lei nº 13.043/2014, o Acórdão nº 3302-004.754, de 26/09/2017 faz a seguinte análise, que por se aplicar ao caso, adoto como razões de decidir:

A propósito da distribuição de valores entre o contrato de afretamento e do contrato de prestação de serviços, cabe informar que, a partir de 1º de janeiro de 2015, entrou em vigor o art. 106 da Lei 13.043/2014, que reenumerou o parágrafo único para § 1º e incluiu os §§ 2º a 8º, ao art. 1º da Lei 9.481/1997, que reduziu a zero a alíquota de IRRF incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, dentre os quais os decorrentes de receitas de afretamento. A novel redação ficou assim explicitada:

Art. 106. O art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 2º a 8º, reenumerando-se o atual parágrafo único para § 1º:(Vigência)

"Art. 1-.....

§1º.....

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

No caso, ainda que os denominados contratos de afretamento em apreço enquadrassem na novel regulamentação, por se tratar de norma posterior, obviamente, ela não se aplica aos fatos geradores anteriores a sua vigência.

Além disso, ainda que vigente, a referida norma não se aplicaria a situação vertente, haja vista que restou demonstrado que não houve o contrato de afretamento, muito menos sob a modalidade de afretamento a casco nu, porque, a recorrente, na condição de suposta afretadora, no curso da vigência do contrato, não assumiu a responsabilidade pelas gestões náutica e comercial. As provas coligadas aos autos comprovam que a gestão náutica da embarcação foi exercida pela empresa nacional e a gestão comercial pela empresa estrangeira, integrantes do mesmo grupo econômico.

Ademais, no Acórdão nº 3302-004.822, de 24/10/2017, que tem como parte a ora recorrente, o i. Conselheiro José Fernandes do Nascimento resumiu de forma clara e precisa os contratos firmados entre a recorrente e as empresas estrangeiras, e que por serem contratos com cláusulas semelhantes aos contratos constantes nos autos, merecem transcrição:

Da caracterização, definição e dos tipos de contrato de afretamento

No direito positivo brasileiro, as características principais do contrato de afretamento de embarcação encontram-se estabelecidas no art. 566 do vetusto Código Comercial, a seguir transcrito:

Art. 566 - O contrato de fretamento de qualquer embarcação, quer seja na sua totalidade ou em parte, para uma ou mais viagens, quer seja à carga, colheita ou prancha. O que tem lugar quando o capitão recebe carga de quanto se apresentam, deve provar-se por escrito. No primeiro caso o instrumento, que se chama carta-partida ou carta de fretamento, deve ser assinado pelo fretador e afretador, e por quaisquer outras pessoas que intervenham no contrato, do qual se dará a cada uma das partes um exemplar; e no segundo, o instrumento chama-se conhecimento, e basta ser assinado pelo capitão e o carregador. Entende-se por fretador o que dá, e por afretador o que toma a embarcação a frete.

Os elementos principais do contrato de afretamento, denominado de Carta Partida ou Charter Party (CP), encontram-se definidos do art. 567 do Código Comercial, a seguir transcrito:

Art. 567 - A carta-partida deve enunciar:

1 - o nome do capitão e o do navio, o porte deste, a nação a que pertence, e o porto do seu registro (artigo nº. 460);

2 - o nome do fretador e o do afretador, e seus respectivos domicílios; se o fretamento for por conta de terceiro deverá também declarar-se o seu nome e domicílio;

3 - a designação da viagem, se é redonda ou ao mês, para uma ou mais viagens, e se estas são de ida e volta ou somente para ida ou volta, e finalmente se a embarcação se freta no todo ou em parte;

4 - o gênero e quantidade da carga que o navio deve receber, designada por toneladas, nºs, peso ou volume, e por conta de quem a mesma será conduzida para bordo, e deste para terra;

5-o tempo da carga e descarga, portos de escala quando a haja, as estadias e sobre estadias ou demoras, e a forma por que estas se hão de vencer e contar;

6 - o preço do frete, quanto há de pagar-se de primagem ou gratificação, e de estadias e sobre estadias, e a forma, tempo e lugar do pagamento;

7 - se há lugares reservados no navio, além dos necessários para uso e acomodação do pessoal e material do serviço da embarcação;

8 - todas as mais estipulações em que as partes se acordarem.

Portanto, trata-se de um contrato típico, por força do disposto no art. 568 do Código Comercial, deve ser registrado no órgão competente do registro do comércio.

Com base nos referidos preceitos legais, o contrato de afretamento pode ser definido com o instrumento por meio do qual o fretador (proprietário da embarcação ou o armador proprietário) disponibiliza sua embarcação ou apenas o serviço da embarcação para o afretador (disponente da embarcação ou armador disponente ou beneficiário), que utilizará a embarcação na navegação marítima e fluvial para o transporte de mercadorias e/ou de pessoas ou na prestação de outros serviços específicos. Em retribuição, o afretador remunera o fretador com a taxa de afretamento.

No mesmo sentido, especificamente no que tange à atividade de navegação comercial de transporte de bens e pessoas, a definição veiculada no art. 2º, I, do Anexo Único da Resolução Normativa 01/2015 da ANTAQ, a seguir transcrito:

Art. 2o Para os fins desta Norma consideram-se:

I - afretamento: contrato por meio do qual o fretador cede ao afretador, por certo período, direito total ou parcial sobre o emprego da embarcação, mediante taxa de afretamento, podendo transferir ou não a sua posse;

[...] (grifo não original)

De acordo com essas definições, o contrato de afretamento apresenta dois elementos essenciais: o elemento estrutural, representado pelo objeto regulado (a embarcação), e o elemento funcional, consistente na cessão do direito de uso da embarcação na prestação dos serviços por meio dela executáveis (transportes de pessoas ou cargas, levantamento de dados sísmicos, exploração/perfuração de poços etc).

Segundo a forma como a embarcação é disponibilizada ao afretador, a doutrina especializada classifica o contrato de afretamento nas seguintes três principais modalidades: a) afretamento por viagem (voyage charter party); b) afretamento por tempo (time charter party); e c) afretamento a casco nu (bareboat charter party/by demise charter).

Cada um desses tipos de contratos possui características próprias que os diferenciam. O contrato de afretamento por viagem é aquele em que o fretador disponibiliza a totalidade ou parte do espaço da embarcação ao afretador por uma viagem ou mais. Enquanto que o contrato de afretamento por tempo é aquele em que o fretador disponibiliza a própria embarcação, armada, tripulada e em condições de navegabilidade, por tempo determinado. Enfim, o contrato de afretamento a casco nu é aquele em que o fretador disponibiliza para o afretador a

embarcação completamente desarmada, ou seja, não tripulada e não equipada. Nesta modalidade contratual, a embarcação é tomada em afretamento desprovida do comandante, da tripulação e dos demais itens inerentes e necessários à navegação. Essa modalidade contratual assemelha-se ao contrato de arrendamento ou locação.

As referidas classificação e definição também foram adotadas pelo legislador brasileiro na redação do art. 2º, I a III, da Lei 9.432/1997, a seguir transcrito:

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, são estabelecidas as seguintes definições:

I - afretamento a casco nu: contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação;

II - afretamento por tempo: contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado;

III - afretamento por viagem: contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens;

[—] (grifos não originais)

O tipo de afretamento também define responsabilidade pela gestão da embarcação, que se divide em: gestão náutica e a gestão comercial. A primeira compreende as atividades de navegação, estabilidade e manobra da embarcação, ao passo que a segunda envolve atividades relacionadas diretamente com os serviços prestados por meio da embarcação, tais como o transporte da carga, que inclui o recebimento, transporte e entrega das cargas, além do acondicionamento e estivagem a bordo etc.

A responsabilidade pela gestão da embarcação varia conforme o tipo de contrato de afretamento. No contrato de afretamento por viagem a responsabilidade pelas gestões náutica e comercial é toda concentrada na pessoa do fretador. No contrato de afretamento por tempo a gestão embarcação é dividida entre o fretador e afretador. A este cabe a gestão comercial e àquele a gestão náutica. Por fim, no contrato de afretamento a casco nu a responsabilidade pela gestão integral da embarcação cabe ao afretador, que concentra as gestões náutica e comercial da embarcação. A tabela a seguir resume os responsáveis pela gestão da embarcação:

Tipo de Contrato de Afretamento	Objeto	Responsável Pela Gestão Náutica	Responsável Pela Gestão Comercial
Por viagem	Prestação de serviço	Fretador	Fretador
Por tempo	Disponibilização/Prestação de serviço	Fretador	Afretador
A casco nu	Posse da embarcação	Afretador	Afretador

Com base nessas definições, passa-se analisar a real natureza dos contratos celebrados pela recorrente com as empresas estrangeiras PGS Geophysical AS (fls. 960/1055) e PGS Exploration UK (1056/1133) e quem, de fato, assumiu a responsabilidade pela gestão da embarcação (as gestões náutica e comercial).

Da real natureza dos contratos celebrados pela recorrente

Neste tópico, analisar-se-á a real natureza dos contratos celebrados pela recorrente com as empresas estrangeiras, especificamente, se os referidos contratos, efetivamente, regulam o negócio de afretamento de embarcação, como defendido pela recorrente, ou a atividade de prestação de serviços de "levantamento de dados sísmicos multicomponentes tridimensionais (3D)", como apurou a fiscalização com base no conteúdo das cláusulas contratuais e nas informações complementares contidas nos anexos integrantes dos referidos contratos.

Sabe-se que o contrato constitui a roupagem jurídico-formal do negócio jurídico celebrado entre as partes. Por força dessa característica, para que seja reputado idôneo o contrato, o seu conteúdo deve refletir o real negócio jurídico celebrado entre as partes. Em outros termos, para que seja considerado idôneo o contrato o negócio jurídico nele declarado trato deve corresponder ao negócio jurídico efetivado realizado pelas partes. Para confirmar essa condição, a interpretação do negócio jurídico não deve limitar-se apenas aos instrumentos contratuais celebrados entre as partes, mas ir além para alcançar os elementos probatórios que confirmem a adequada compatibilidade (ou não) entre o negócio jurídico declarado e o negócio jurídico concretizado pelas partes, isto é, que os fatos ocorridos possuam substrato econômico efetivo e efeitos idênticos ou semelhantes ao fato jurídico declarado.

E no contexto em que há prevalência da substância sobre a forma, certamente, não será o nome do contrato que definirá a sua natureza, mas o seu conteúdo formal que, necessariamente, deve corresponder ou refletir o mesmo ou efeito semelhante do negócio realizado pelas partes. Assim, se a denominação do contrato discrepa do negócio jurídico regulado, indubitavelmente, será este que deverá definir a natureza do contrato e não a mera denominação. Da mesma forma, se o negócio jurídico regulado não corresponder ao negócio jurídico concretizado pelas partes, este último deve prevalecer e definir a natureza do contrato. Em suma, em qualquer dos casos, a substância deverá sempre prevalecer sobre a forma. Essa é a diretriz traçada pelo art. 118 do CTN, anteriormente transcrito.

É com base nessa premissa que será feita a análise dos contratos celebrados entre a recorrente e as empresas estrangeiras, denominados impropriamente de contratos de afretamento.

De acordo com a cláusula primeira dos referidos contratos, as embarcações descritas nos referidos contratos foram utilizadas na prestação de serviços de "levantamento de dados sísmicos multicomponentes tridimensionais (3D)". Dada essa peculiaridade, para que seja considerado de afretamento, o afretador (contratante) deverá assumir, no mínimo, a gestão comercial das referidas embarcações, ou seja, o afretador será a pessoa incumbida da prestação dos referidos serviços.

Assim, tendo em conta a natureza dos serviços prestados, obviamente, tais tipos de embarcações não são passíveis de afretamento por viagem, haja vista que essa modalidade de afretamento aplica-se apenas às embarcações utilizadas na prestação de serviços de transporte de pessoas e/ou cargas.

Pelas características dos citados serviços e tendo em vista as definições anteriormente apresentadas, os referidos tipos de embarcação só são passíveis de contrato de afretamento por tempo e a casco nu. No primeiro caso, a responsabilidade pela gestão da embarcação é dividida entre o fretador e o afretador. A gestão náutica fica a cargo do fretador enquanto que a gestão comercial fica sob a responsabilidade do afretador. No segundo caso, o afretador assume a responsabilidade pelas gestões náutica e comercial.

No caso, o teor das cláusulas contratuais dos referidos contratos revela que, embora denominado de afretamento, os referidos contratos, de fato, regulam a prestação de serviços técnicos de "levantamento de dados sísmicos multicomponentes tridimensionais (3D)". A interpretação das cláusulas contratuais revelam que as empresas estrangeiras contratadas foram quem assumiram as gestões náutica e comercial das embarcações, ou seja, foram elas que assumiram a operação da embarcação e a prestação dos serviços contratados, uma vez que foram elas que:

- a) contrataram e forneceram toda a mão de obra direta e indireta utilizada na navegação e na extração dos dados sísmicos (subitem 3.1.2 e anexo "C");*
- b) realizaram a coleta e a fase inicial do processamento dos dados sísmicos, bem como a elaboração de relatórios periódicos sobre os dados levantados (subitem 3.1.3);*
- c) assumiram a manutenção e conserto da embarcação e de todos os equipamentos náuticos e de levantamento de dados sísmicos a bordo da embarcação (subitem 3.2.2);*
- d) forneceram todos os equipamentos e materiais necessários aos registros geofísicos, bem como todo o combustível e lubrificantes para as embarcações e equipamentos (subitem 3.2.3) etc.*

Em consonância com o disposto nas cláusulas contratuais, o teor dos Anexos "A", "B" e "C" confirma que o real o objeto dos referidos contratos era o levantamento de dados sísmicos em terceira dimensão. De fato, no Anexo "A" encontra-se

consignado que as requisições de operações deverão ser emitidas com antecipação de 15 dias, "a fim de permitir à Contratada coordenar a equipe, preparar, testar e transportar os equipamentos pertinentes" (4.1). Enquanto que no Anexo "B", foram estabelecidos os critérios para controle de qualidade dos serviços de levantamento dos dados sísmicos em 3 D prestados pelas contratadas. Enfim, no Anexo "C", foram descritas as características e os equipamentos da embarcação e a tripulação, composta de marítimos e sísmicos, necessária a operação do navio e dos equipamentos de extração de dados sísmicos.

A forma de remuneração também confirma que o negócio efetivamente contratado foi a prestação dos serviços de coleta de dados sísmicos em 3 D e não o afretamento das embarcações, pois, embora tenha sido estabelecido uma estimativa de um valor global e uma taxa diária (subitem 5.1.1) nos citados contratos, a recorrente contratante não estava obrigada a efetuar o pagamento do valor integral estimado, mas apenas do valor correspondente aos resultados das operações efetivamente realizadas para a contratante, aferidos por meio de Boletim de Medição (BM) mensal (subitens 5.2 e 6.1).

A comparação entre os valores de mobilização das embarcações de US\$ 2.250.000,00 (dois milhões, duzentos e cinquenta mil dólares dos Estados Unidos da América) e 4.200.000,00 (quatro milhões, duzentos mil dólares dos Estados Unidos da América) e os valores globais dos contratos, respectivamente, de US\$ 139.125.000,00 (Cento e trinta e nove milhões, cento e vinte e cinco mil dólares dos Estados Unidos da América), e US\$ 255.500.000,00 (Cento e trinta e nove milhões, cento e vinte e cinco mil dólares dos Estados Unidos da América), revela que a desproporção entre o valor contratado e o valor dos equipamentos supostamente afretados, o que corrobora a conclusão de que o real objeto do contrato foi a prestação dos serviços de levantamento de dados sísmicos em 3D e não o afretamento da embarcação, como defendido pela recorrente.

Com base apenas nas informações extraídas dos referidos contratos, chega-se a conclusão que a responsabilidade pelas gestões náutica e comercial das embarcações foram assumidas exclusiva e integralmente pelas empresas contratadas estrangeiras, haja vista que foram elas que forneceram as equipes de marítimos e de sísmicos utilizadas nas atividades de navegação e de coleta dos dados sísmicos em 3D.

Assim, embora denominado de contrato de afretamento, a interpretação do inteiro teor dos referidos contratos revela que o negócio jurídico efetivamente celebrado entre as partes, inequivocamente, foi a prestação de serviços de levantados de dados sísmicos em terceira dimensão e não o afretamento dos navios pesquisas utilizados na prestação dos referidos serviços. Em suma, o que a recorrente contratou foi a levantamento dos dados sísmicos e não o afretamento das embarcações.

E se havia alguma dúvida quanto ao real negócio jurídico contratado e o efetivamente realizado, por meio da referida diligência, ela foi dirimida pela autoridade fiscal diligente que, com base nas informações colhidas, também concluiu que os

referidos contratos tratavam de prestação de serviços técnicos sujeitos à incidência da CIDE.

De acordo com o bem elaborado e exaustivo relatório de diligência colacionado aos autos, com respaldo em elementos idôneos, a autoridade fiscal diligente, que se limitou a responder os questionamentos suscitados por este Colegiado, chegou a essa com conclusão baseada nas seguintes constatações:

a) toda a mão de obra estrangeira utilizada na operação do navio (equipe de marítimos) e dos equipamentos de pesquisa (equipe de sísmicos), incluindo outros trabalhadores (geólogos, geoquímicos e geofísicos etc.) necessários à prestação dos serviços de levantamento dos dados sísmicos, foram contratada e fornecida pelas empresas estrangeiras contratadas;

b) o navio de pesquisa era mero meio imprescindível para o levantamento dos dados sísmicos, que, junto com os demais equipamentos e profissionais necessários, formava um conjunto harmônico na prestação dos serviços, os quais envolviam técnicos geológicos e/ou geofísicos, além dos demais profissionais necessários ao desenvolvimento da atividade;

c) os contratos que a recorrente celebrou com as empresas estrangeiras, independentemente da forma de aquisição dos dados, se exclusivos ou não exclusivos, seguiam os mesmos requisitos de uma obrigação de fazer, uma vez que a obrigação a que se sujeitava as contratadas referia-se a uma obrigação de fazer, haja vista que se comprometiam a entregar uma pesquisa de dados referentes a uma determinada área, utilizando parâmetros de pesquisa e formatos de mídia pré-definidos pela recorrente (contratante), além de realizar todo e qualquer teste que a recorrente julgasse necessário; e

d) a obrigação a que se sujeitava as contratada era de preparar e realizar um estudo seguindo as coordenadas estabelecidas pela recorrente, traduzindo-se na obrigação de fazer uma atividade que atendia às exigências impostas pela recorrente. Assim, uma vez que a contratante poderia estabelecer parâmetros e exigir a realização de diferentes testes, os dados eram adquiridos de acordo com as necessidades da contratante.

A relação de trabalhadores estrangeiros de fls. 1621/1623, especialmente as equipes de marítimos e sísmicos, contratados pelas empresas estrangeiras, ratificam as informações extraídas dos referidos contratos. Cabe consignar que a referida relação de trabalhadores, que foi fornecida pelo Ministério do Trabalho, em resposta ao Ofício do Gabinete da Secretaria da Receita Federal do Brasil em Brasília, comprova que foram as empresas estrangeiras que contrataram e forneceram toda a mão de obra técnica especializada utilizada na navegação da embarcação e na operação dos equipamentos de extração e registro dos dados sísmicos.

No mesmo sentido, acertadamente, concluiu o relator do voto condutor do julgado recorrido que os referidos contratos

envolviam "tripulação (marítimos e sísmicos), emprego de pessoal qualificado e gerenciamento técnico por parte do fretador, portanto, serviços".

Assim, resta demonstrado que, no caso em apreço, não houve afretamento das embarcações por tempo e tampouco a casco nu, este último alegado pela recorrente. Logo, sob o aspecto substancial, os impropriamente denominados contratos de afretamento, de fato, regulam a atividade de prestação de serviços técnicos de levantamento de dados sísmicos multicomponentes tridimensionais (3D), conforme, acertadamente, concluiu a autoridade fiscal responsável pela autuação.

Diante das características contratuais firmadas entre a recorrente e as empresas estrangeiras, firmo minha convicção que o negócio estipulado entre elas se tratou de prestação de serviços e não afretamento.

Nesse entender, passo a analisar a alegação do recorrente de que o lançamento tomou como base os registros contábeis, e não a efetiva remessa de recursos ao exterior.

Da exigência de IRRF sobre lançamentos contábeis

Compulsando os autos verifica-se às fls. 2/5, que o Auditor intimou a recorrente a apresentar:

3 - Documentação hábil e idônea que comprove as operações com o exterior listadas nas fichas 29-A, 32, 33 e 53 de sua DIPJ (incluindo contratos), indicando as contas contábeis que registram tais operações.

Às fls. 6/8 a recorrente informa apresentar os documentos solicitados:

ITEM 3

5. Com relação ao terceiro item do Termo de Início de Procedimento Fiscal em referência, a Peticionária também apresenta planilhas relacionado os valores constantes nas fichas 29-A, 32, 33 e 53 de sua DIPJ/2012 com as respectivas contas contábeis que registram as operações indicadas em tais fichas (doe. 03a). Adicionalmente, a Peticionária também apresenta cópia dos contratos relativos às operações do exterior registradas em tais fichas (doc. 03b).

Às fls. 9/13 a auditoria intimou a recorrente a apresentar:

Em atendimento ao item 3 do TIPF, em 04/06/2014, o contribuinte limitou-se a apresentar

3.1. A seguir listamos o que foi apresentado:

3.1.1. planilhas confeccionadas internamente;

3.1.2. razões analíticos de contas contábeis; e

3.1.3. Telas de transações PCEX570 referentes a 04 empréstimos realizados com empresas vinculadas.

3.2. Ocorre que tais elementos não representam documentação hábil e idônea a comprovar totalmente os lançamentos contábeis que embasaram as informações constantes das fichas/linhas da DIPJ 2012 a que se referem, tampouco atendem plenamente ao intimado.

3.3. Face ao exposto, INTIMAMOS o sujeito passivo a:

3.3.1. Apresentar planilha, conforme modelo, que relacione TODOS os contratos firmados com empresas vinculadas ou não, não-residentes no Brasil, vigentes no ano—calendário 2011.

DTC	DTE	NR	VT	VEA	UM	CONTRATADO	PAÍS	VINC.	DESC.

DTC = DATA DA CONTRATAÇÃO

DTE = DATA DE ENCERRAMENTO.

NR = Número identificador do contrato.

VT = valor total do contrato

VEA = valor executado no ano (apropriado na competência 2011)

UM = Unidade Monetária do contrato.

VINC = VINCULADA ? S ou N

DESC = Descrição sumária do objeto do contrato.

3.3.2. A partir dos dados apresentados na planilha do item anterior, apresentar planilha, conforme modelo a seguir, que relacione TODOS os pagamentos realizados a residentes e domiciliados no exterior:

NR	DTI	NRI	VB	UM	DTP	TX	IRRF	CIDE	DCOMP

NR = Número identificador do contrato.

DTI = Data da invoice

NRI = Número da Invoice

VB = Valor bruto da invoice

DTP = Data do pagamento da Invoice

TX = taxa de câmbio

IRRF/CIDE em R\$ - pagos ou compensados via DCOMP

DCOMP = Número da DCOMP para os valores compensados [s://cav_receita.fazenda.gov.br/feCAC/publico/](https://cav_receita.fazenda.gov.br/feCAC/publico/)

Após ter seu pedido de prorrogação de prazo para apresentação de documentos deferido, a recorrente apresentou resposta, fls. 19/35:

4. Para atendimento do terceiro item do Termo de Intimação Fiscal em referência, a Peticionária apresenta, em mídia digital não regravável, devidamente validada e autenticada pelo Sistema de Validação e Autenticação (SVA) da Receita Federal do Brasil, (i) planilha relacionando todos os contratos firmados com empresas vinculadas ou não, não residentes no Brasil, vigentes no ano-calendário de 2011 (subitem 3.3.1), bem como (ii) planilha relacionando todos os pagamentos relacionados a tais contratos, efetuados a residentes e domiciliados no exterior (subitem 3.3.2).

4.1 A Peticionária ainda esclarece que ambas as planilhas foram elaboradas de acordo com o modelo solicitado por esta d. fiscalização.

4.2 Adicionalmente, para suportar a planilha descrita no item (i) acima, relativa aos contratos vigentes em 2011 firmados com não-residentes no Brasil, a Peticionária apresenta cópia dos contratos listados em tal planilha, bem como de seus anexos, quando existentes, gravados em mídia digital não regravável, devidamente validada e autenticada pelo Sistema de Validação e Autenticação (SVA) da Receita Federal do Brasil (cópia física anexa).

[...]

9.3 Adicionalmente, para comprovar a efetividade dos serviços prestados, a Peticionária apresenta, além do contrato de gerenciamento de dados, as faturas ("invoices") de prestações de serviços emitidas pela Landmark descrevendo os serviços realizados, juntamente com os respectivos contratos de fechamento de câmbio celebrados para pagamento de tais faturas (docs. 7b e 7c).

Às fls. 38 consta a planilha com os valores dos contratos efetivados no ano (VEA) e logo em seguida a empresa discrimina as datas dos pagamentos das *invoices*, conforme modelo solicitado pela fiscalização:

PGS Investigação Petrolífera Ltda

Item 3.3.1 - Termo de Intimação Fiscal #2

DCT	DTE	NR	VT	UM	VEA	CONTRATADO	PAÍS	VINC	DESC
7 janeiro, 2004	19 Maio 2013	1	354.000.000,00	Dolar	75.790.772,40	PGS Exploration UK, Inc.	Inglaterra	S	Afretamento de Embarcação
28 fevereiro, 2007	Indeterminado	2	Indeterminado	Dolar	1.670.785,05	PGS Data Processing, Inc.	EUA	S	Processamento de Dados Sísmicos
16 dezembro 2005	Indeterminado	3	Indeterminado	Dolar	597.618,30	Petroleum Geo Services ASA	Noruega	S	Prestação de Serviços de Gestao de Negócios
12 abril, 2008	4 dezembro 2013	4	27.556.778,00	Dolar	1.981.653,21	PGS Exploration UK, Inc.	Inglaterra	S	Juros sobre Contrato de Empréstimo
3 maio, 2007	Indeterminado	5	7.811.052,15	Dolar	2.015.749,01	PGS Exploration UK, Inc.	Inglaterra	S	Juros sobre Contrato de Afretamento
1 outubro, 2006	Indeterminado	6	Indeterminado	Dolar	557.349,08	PGS Exploration US, Inc.	EUA	S	Prestação de Serviços de Gestao de Negócios
4 dezembro, 2008	4 dezembro 2013	7	50.288.525,00	Dolar	3.080.237,23	PGS Geophysical AS	Noruega	S	Juros sobre Contrato de Afretamento
14 Março 2006	Indeterminado	8	Indeterminado	Dolar	779.495,48	PGS Geophysical AS	Noruega	S	Contrato de Compartilhamento de Custos
4 outubro, 2010	1 janeiro 2015	9	65.000.000,00	Dolar	-	Petroleum Geo Services ASA	Noruega	S	Contrato de Empréstimo
3 junho, 2011	3 junho, 2013	10	550.000,00	Dolar	869.825,00	Petroleum Geo Services ASA	Noruega	S	Contrato de Empréstimo
20 junho, 2011	20 junho, 2013	11	3.150.000,00	Dolar	4.885.650,00	Petroleum Geo Services ASA	Noruega	S	Contrato de Empréstimo
15 fevereiro 2011	1 janeiro 2015	12	31.500.000,00	Dolar	52.416.000,00	Petroleum Geo Services ASA	Noruega	S	Contrato de Empréstimo
30 setembro 2011	30 setembro 2013	13	6.200.000,00	Dolar	11.628.100,00	Petroleum Geo Services ASA	Noruega	S	Contrato de Empréstimo

Assim, conforme informação prestada pela empresa, houve a efetiva remessa de recursos ao exterior, conforme planilha por ela elaborada, não se confirmando que o lançamento tenha sido efetuado apenas com base em registro contábil.

Aliás, o simples registro contábil de prazo contratual ainda não vencido, não constitui disponibilidade jurídica ou econômica para incidência do IRRF. Esse posicionamento foi delineado no Acórdão 9202-003.120, de 26/03/2014:

O fato verdadeiramente inarredável é que o crédito contábil antes de vencido o prazo contratual não propiciou ao credor do exterior o direito de exigir esses valores antes do prazo de vencimento. O que implica dizer que esse credor não adquiriu a correspondente disponibilidade jurídica muito menos a disponibilidade econômica. (Grifei)

A posição majoritária do CARF é no sentido de que o crédito contábil antes de vencido o prazo contratual não propicia a disponibilidade jurídica ou econômica. Entretanto, no caso dos autos, o prazo contratual já estava vencido, com a emissão das *invoices* e respectiva baixa do valor devido no passivo da contratante. Veja que o Auditor relata que se baseou nos lançamentos a débito de conta de passivo. E a análise detalhada da tabela demonstra que os lançamentos a débito se deram sempre no final do mês, e, portanto, depois do vencimento do contrato (fls. 242/244).

Portanto, a auditoria não lançou o imposto apenas porque havia crédito de valor devido às contratadas, mas porque segundo informações da recorrente, esse foi o valor do contrato efetivado no ano. E ao meu ver, quando a empresa informa que o contrato foi efetivado no ano, inclusive com a emissão da *invoice*, nesse momento ocorre a disponibilidade jurídica, podendo a contratada exigir o efetivo pagamento, ou seja, ocorreu o vencimento do prazo contratual.

Do pedido de imputação dos valores de IRRF recolhidos em 2012

Em relação à compensação que alega a recorrente relativa aos lançamentos da PGS Data Processing, acompanho o mesmo posicionamento do julgador *a quo*, adotando-o como razões de decidir:

Segundo esclarece o contribuinte, o valor do débito de IRRF, objeto da Declaração de Compensação, teve como origem inúmeros pagamentos por serviços prestados, dos quais, somente uma parte está sendo tratada no presente processo.

Ocorre que, quanto a esta parte, vejo que tal débito é indevido, tendo em vista que o período de apuração não é de maio de 2012 (data da remessa), mas de períodos de apuração de 2011 (data da contabilização das dívidas contraídas).

Portanto, correto o procedimento fiscal de lançar estes créditos tributários que ainda não estavam constituídos, em observância, inclusive, ao art. 142 do CTN.

Ademais, não cabe a autoridade fiscal utilizar de suposto direito creditório para quitar os créditos tributários lançados, por não dispor do saldo negativo para decidir como aproveitá-lo.

Conclusão

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso para rejeitar a preliminar, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias

