



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10872.720069/2015-32
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.187 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de novembro de 2021
Recorrente PGS INVESTIGAÇÃO PETROLIFERA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
PRESSUPOSTOS. CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial, quando não demonstrada a divergência jurisprudencial, em face da ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e os paradigmas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente processo trata de exigência de Imposto de Renda na Fonte (IRF) que deixou de ser retido e recolhido pela Contribuinte, sobre obrigações registradas contabilmente em favor de empresas sediadas no exterior, no ano calendário de 2011.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal de fls. 231 a 246, a Contribuinte celebrou contratos com as empresas PGS Exploration UK Ltda (afretamento de embarcação), PGS Data Processig Inc (processamento de dados sísmicos) e PGS ASA (serviços de gestão de negócios), os quais estariam sujeitos à incidência do IRRF, à alíquota de 15%, por se tratarem,

na verdade, de remuneração de serviços técnicos especializados e assistência técnica e administrativa, prestados por residentes ou domiciliados no exterior.

Em sede de julgamento em primeira instância, o lançamento foi mantido parcialmente, cancelando-se a parcela da autuação relativa à cobrança de IRRF sobre os valores devidos à empresa localizada na Noruega (PGS ASA), por ser aplicável tratado assinado pelo Brasil com o referido país para evitar a dupla tributação da renda.

Intimada, a Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, julgado em sessão plenária de 03/07/2018, prolatando-se o Acórdão nº 2202-004.581 (fls. 773 a 804), assim ementado:

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.

A decisão foi assim registrada:

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.

Cientificada em 29/08/2018, a Contribuinte opôs os Embargos de Declaração de fl. 814 a 836, rejeitados nos termos do despacho de 08/11/2018 (fls. 839 a 846).

A Contribuinte foi cientificada da rejeição dos Embargos em 19/02/2019 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fl. 854), e, em 01/03/2019 (Termo de Solicitação de Juntada de fl. 855), interpôs o Recurso Especial de fls. 857 a 970, arguindo, como preliminar, a nulidade do despacho que rejeitou a admissibilidade dos seus Embargos, por não ter-se pronunciado acerca da *“contradição no tocante ao momento de ocorrência do fato gerador”*.

A preliminar acima foi recepcionada como Pedido de Revisão de Despacho de Admissibilidade de Embargos, oportunidade em que foi sobrestado o exame de admissibilidade do Recurso Especial da Contribuinte, nos termos do despacho de 27/05/2019 (fls. 1.285 a 1.287).

Os Embargos opostos foram acolhidos parcialmente (despacho de fls. 1.289 a 1.292), proferindo-se o Acórdão de Embargos nº 2202-006.076, de 03/03/2020 (fls. 1.294 a 1.299) assim ementado:

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

Ano-calendário: 2011

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NÃO ACOLHIDOS. DECISÃO NÃO CONTRADITÓRIA.

Os embargos de declaração interpostos pelos legitimados com alegações de possíveis contradições existentes em Decisão para sua correção não devem ser acolhidos no caso da inexistência de tais contradições.

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.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar os embargos de declaração, vencido o conselheiro Martin da Silva Gesto, que os acolhia, sem efeitos infringentes. Votaram pelas conclusões os conselheiros Mário Hermes Soares Campos, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Leonam Rocha de Medeiros.

Cientificada do Acórdão de Embargos em 13/07/2020 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 1.310), a Contribuinte opôs os Embargos Inominados de fls. 1.313 a 1.323, rejeitados conforme despacho 05/08/2020 (fls. 1.327 a 1.331).

Retomada a análise do Recurso Especial da Contribuinte, constata-se que este visava a rediscussão das seguintes matérias: sucessivas alterações de critério jurídico (violação ao contraditório, à ampla defesa e ao duplo grau de jurisdição); lançamento mantido por fundamentos distintos daqueles indicados no auto de infração; exigência de IRRF sobre os valores devidos no âmbito do contrato de afretamento de embarcação empregada em atividades ligadas à indústria de petróleo; desconsideração da disponibilização da embarcação e exigência de IRRF sobre a integralidade dos valores devidos à PGS UK; fato gerador do IRRF: a efetiva remessa de valores ao exterior ou o registro contábil da obrigação; desconsideração do IRRF pago em momento posterior, quando da remessa de valores ao exterior.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento parcial, conforme despacho de 05/08/2015 (fls. 3.615 a 3.623), admitindo-se a rediscussão das seguintes matérias:

- **IRRF sobre valores devidos no âmbito de contrato de afretamento de embarcação;**
- **momento da ocorrência do fato gerador; e**
- **dedução do IRRF pago quando da efetiva remessa de valores ao exterior.**

Cientificada do despacho que deu seguimento parcial a seu Recurso Especial, a Contribuinte apresentou o Requerimento de Agravo de fls. 1.383 a 1.402, rejeitado conforme despacho de 13/04/2021 (fls. 1.500 a 1.511).

Em seu apelo, quanto às matérias que obtiveram seguimento, a Contribuinte apresenta as seguintes alegações:

Da exigência de IRRF sobre valores devidos no âmbito de contrato de afretamento de embarcação

- a Contribuinte tem como objeto social a aquisição e comercialização, mediante cessão de direito de uso, de dados sísmicos obtidos por ela em águas marinhas brasileiras, para empresas que atuam no setor de petróleo e gás no Brasil;

- essa atividade de aquisição de dados sísmicos é regulamentada e sujeita à autorização da ANP, somente podendo ser realizada por empresas domiciliadas no país

devidamente autorizadas para tanto, e que se qualifiquem como Empresa de Aquisição de Dados Sísmicos – EAD, como é o seu caso;

- para adquirir os dados sísmicos que posteriormente serão comercializados com os clientes, a Contribuinte necessita utilizar-se de navios, os quais navegam na área objeto da pesquisa sísmica, percorrendo o trajeto em que serão colhidos os dados;

- por não ser proprietária de navios, a Contribuinte celebrou com a empresa PGS UK contrato de afretamento de embarcação, a ser empregada na atividade de levantamento de dados sísmicos;

- como contrapartida à disponibilização da embarcação que foi de fato recebida e utilizada pela Contribuinte em suas atividades, as partes estabeleceram o pagamento de determinada remuneração a título de aluguel (calculado inclusive com base na quantidade de dias em que houve o efetivo uso da embarcação), configurando-se, portanto, um rendimento para a empresa domiciliada no exterior;

- como regra geral, os pagamentos de rendimentos a beneficiário domiciliado no exterior estão sujeitos ao IRRF, incidente à alíquota de 15%, quando de sua remessa; todavia, a legislação tributária estabelece algumas hipóteses de isenção ou alíquota zero de IRRF, para certos casos especificamente indicados;

- nesse sentido, dentre as hipóteses de isenção ou alíquota zero de IRRF, atualmente previstas na legislação tributária, encontra-se o artigo 1º, da Lei nº 9.481, de 1997, que reduziu a zero a alíquota do IRRF incidente sobre os rendimentos auferidos, no País, por residentes ou domiciliados no exterior, quanto às receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes;

- é importante destacar que a legislação, ao criar o benefício da alíquota zero de IRRF, refere-se de forma ampla ao termo “afretamento de embarcações marítimas ou fluviais”, sem estabelecer qualquer restrição quanto ao tipo de embarcação, destinação ou quanto à forma de seu efetivo uso, para fim da aplicação da alíquota zero ora tratada;

- dessa forma, com base na redação da lei tributária, o aluguel ou afretamento de qualquer tipo de embarcação gera a aplicação da alíquota zero de IRRF aqui tratada, razão pela qual não houve recolhimento de IRRF em relação ao referido afretamento;

- não obstante a evidente natureza jurídica de locação do contrato de afretamento de embarcação reconhecida pelas próprias autoridades fiscais, essas autoridades tentaram desqualificar o contrato de afretamento celebrado pela Contribuinte, alegando infundadamente que corresponderia a um contrato de prestação de serviços, em razão das características da embarcação afretada e por supostamente não haver transporte de carga ou passageiros;

- note-se que as autoridades fiscais apenas descreveram no Termo de Verificação Fiscal, de forma genérica, algumas características específicas da embarcação afretada (reconhecendo que tal embarcação tem sistemas próprios e que é altamente automatizada) e da aquisição de dados sísmicos (como, por exemplo, o fato de que demanda o emprego de embarcação específica) para, então, concluírem - erroneamente - que a finalidade do contrato de afretamento seria a prestação de um serviço técnico especializado pela PGS UK (muito embora não tenham indicado qualquer suposto serviço prestado pela referida PGS UK);

- sem embargo, a atividade de aquisição e comercialização de dados sísmicos (os quais, no caso aqui tratado, são do tipo “Multiclientes ou Não-Exclusivos”) é estritamente regulada pela ANP e exercida apenas pelas EADs, por sua conta e risco e em benefício próprio;

- para que a Contribuinte possa realizar a aquisição de dados sísmicos em determinada área, ela precisa alugar uma embarcação devidamente equipada, apta ao registro de dados sísmicos (com cabos sísmicos, canhões de ar comprimido, hidrofones, sistemas etc), não obstante a arrendadora não realize qualquer ação ou medida relativa à coleta de dados sísmicos;

- toda a definição da “programação” do navio para coleta dos referidos dados sísmicos (percurso a ser seguido, linhas a serem percorridas, forma de emprego dos cabos e equipamentos do navio etc.) é realizada pela Contribuinte, sendo que, após a inserção dessa “programação” nos sistemas do navio, ele automaticamente realiza o imageamento da área (“tirando as fotografias” da área submarina), sem qualquer participação da arrendadora do navio neste processo;

- repise-se que a remuneração devida pela Contribuinte à arrendadora da embarcação é típica de um contrato de aluguel, pois se trata de uma taxa fixa diária, devida com base no número de dias em que a embarcação se encontra disponível para a Contribuinte, exatamente como em um aluguel, em que a remuneração do contrato é feita em razão do tempo de uso do bem, e inclusive independe do efetivo uso ou não da embarcação;

- a decisão de primeira instância, transcrita quase que em sua integralidade pelo acórdão recorrido, indica certas cláusulas contratuais que supostamente demonstrariam a existência de serviços, por envolverem obrigações da arrendadora em relação às “operações”; entretanto, as “operações” às quais se refere o contrato é o arrendamento em si, conforme se depreende do contexto da contratação, sendo que a responsabilidade da arrendadora restringe-se ao perfeito funcionamento da embarcação para fim de navegação e de seus respectivos equipamentos;

- nesse sentido, quando, por exemplo, a cláusula 5.2 do contrato estabelece que a PGS do Brasil se obriga a efetuar pagamento do “*valor correspondente às operações efetivamente realizadas para a PGS do Brasil nos termos do presente Contrato*”, é evidente que tal cláusula refere-se ao pagamento do afretamento, que é o objeto do contrato e significa os dias em que o navio efetivamente esteve disponibilizado para a PGS do Brasil;

- da mesma forma, a cláusula 1.2 do Anexo A, que também é destacada como suposta evidência da existência de serviços, refere-se à execução das operações de arrendamento objeto do contrato;

- a decisão recorrida faz referência, ainda, à previsão contratual de relatórios mensais, os quais estão atrelados ao bom funcionamento da embarcação, cuja responsabilidade é assumida pela arrendadora, como de praxe em contratos de afretamento;

- a toda evidência, este tipo de controle não pode ser considerado um elemento para caracterização de uma prestação de serviços, ao contrário, o controle em questão, assim como a forma de remuneração da contratação, mais uma vez corrobora o quanto já exposto pela Contribuinte, no sentido de que se trata de um contrato de afretamento de embarcação;

- igualmente, a previsão contida na cláusula 8ª, no sentido de que a Contribuinte pode indicar representante para inspecionar a manutenção e condições de funcionamento da embarcação, também é de praxe em contratos de afretamento;

- vê-se, portanto, que ao contrário do que sustentam as decisões de primeira e segunda instância, o que se tem é um típico contrato de arrendamento de embarcação, que não se sujeita à incidência de IRRF, em vista de previsão expressa na legislação tributária nesse sentido;

- não havia, assim, qualquer prestação de serviços ou atividade similar por parte da arrendadora, a qual se limitava apenas, repita-se, a disponibilizar a embarcação e garantir o perfeito funcionamento do bem alugado, sem quebras e avarias;

- em vista do exposto, demonstrado que a PGS UK não prestou qualquer serviço à Contribuinte, a medida que se impõe desde já é o cancelamento do lançamento efetuado sobre os registros contábeis do afretamento, pois evidente que não houve a contratação de um serviço técnico especializado, mas apenas a locação de uma embarcação, situação sujeita à não incidência de IRRF, conforme a legislação aplicável;

- adicionalmente, é de se ressaltar que a própria administração tributária federal, por meio da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), entendeu que a alíquota zero de IRRF é aplicável a qualquer remessa para pagamento de afretamento de embarcação, independentemente do tipo de embarcação e de haver ou não o seu efetivo emprego no transporte de pessoas ou cargas;

- portanto, a circunstância de a Contribuinte empregar a embarcação em atividades de aquisição de dados sísmicos não descaracteriza a natureza do afretamento, até porque a embarcação em questão é empregada em sua função precípua de navegação pelos mares, já que o elemento da navegação é imprescindível à pesquisa aqui tratada;

- em outras palavras, somente com uma embarcação que transporta carga e pessoas é que a Contribuinte conseguiria realizar as suas pesquisas, pois, se alugasse um objeto diverso, não conseguiria implementar as aquisições sísmicas pretendidas, já que, a fim de apreender os dados sísmicos, necessita se locomover nas águas marítimas, transportando as pessoas e materiais empregados na pesquisa;

- assim, por qualquer prisma que se analise a questão, o que sempre se conclui é que de fato a Contribuinte fazia jus à alíquota de IRRF em relação ao afretamento, razão pela qual é imperioso o cancelamento do Auto de Infração.

- por fim, cabe reiterar que, conforme paradigma apresentado (processo 18470.723924/2012-59), o contrato ora analisado pela Fiscalização, celebrado em 2004, já havia sido por ela analisado em outra oportunidade, com a conclusão de que tratar-se-ia de contrato de afretamento, e a autuação, levada a efeito em razão de especificidades da embarcação alugada, foi cancelada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento e confirmada pelo CARF;

- quanto a um outro Auto de Infração de CIDE, lavrado contra a Contribuinte, discutido no processo nº 18470.723923/2012-12 e mencionado no acórdão recorrido, naquele outro caso não havia qualquer discussão acerca da natureza do contrato como sendo um afretamento.

Do momento da ocorrência do fato gerador

- no presente caso, a exigência do IRRF se deu não sobre valores efetivamente remetidos ao exterior, mas sobre lançamentos contábeis efetuados em contas de passivo da Contribuinte;

- em outras palavras, o Auto de Infração foi lavrado para cobrança de IRRF sobre meros registros contábeis efetuados pela Contribuinte, relativos à obrigação decorrente de

afretamento de embarcação ou a obrigações decorrentes da prestação de serviços pelas empresas PGS Data Processing ou PGS ASA, todavia, tal procedimento não é autorizado pela legislação;

- nesse sentido, o Termo de Verificação Fiscal ainda indica que as bases de incidência do IRRF foram calculadas sobre lançamentos “a débito” em contas de passivo (o que representaria a liquidação desses passivos), contudo, tais alegações estão equivocadas, na medida em que o cálculo do IRRF ocorreu sobre lançamentos “a crédito” em contas de passivo, efetuados para registrar, em 2011, de acordo com o regime de competência, obrigações com as empresas PGS UK, PGS Data Processing e PGS ASA, as quais só foram pagas em anos posteriores;

- a base legal para cobrança de IRRF sobre os valores de afretamento e serviços seria o artigo 3º, da Medida Provisória nº 2.159-70/01, que estabelece que os fatos geradores para exigência do IRRF pretendido são (i) o pagamento; o (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;

- considerando que o Auto de Infração foi lavrado sobre o mero registro de obrigações na contabilidade da Contribuinte, percebe-se que não ocorreu qualquer dos fatos geradores acima;

- daí a violação ao artigo 142 do CTN, posto que há um nítido equívoco na identificação do fato gerador da obrigação tributária;

- assim, em uma interpretação sistemática das hipóteses de incidência do IRRF sobre rendimentos devidos ao exterior, deve-se se entender que o fato gerador apenas ocorre quando há efetiva disponibilização econômica de rendimentos ao beneficiário no exterior;

- portanto, se a legislação elencou como fatos geradores o “pagamento”, “emprego”, “remessa”, “entrega”, é evidente que o mero crédito contábil, por si só, não pode gerar a incidência do IRRF;

- ademais, nos termos do artigo 177 da Lei nº 6.404, de 1976, em princípio todas as pessoas jurídicas brasileiras deverão adotar o regime de competência, para fins de escrituração contábil, de forma que as empresas devem registrar suas obrigações sempre antes do seu efetivo desembolso financeiro, ou seja, o registro contábil de uma obrigação sempre será realizado anteriormente ao pagamento, emprego, remessa, crédito ou entrega dos rendimentos;

- todavia, a fixação do regime de competência, para fim de tributação dos resultados, apenas se aplica no caso de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, em que de fato há a apuração de receitas e despesas;

- já no caso de um não residente (seja pessoa física ou pessoa jurídica), a tributação deve ocorrer com base na efetiva disponibilização econômica do rendimento em seu favor, pois a sistemática de incidência de tributos sobre rendimentos devidos ao exterior é a mesma aplicável aos rendimentos devidos a pessoas físicas domiciliadas no País, ocorrendo a tributação com base no regime de caixa;

- ora, resta claro que o lançamento contábil de uma obrigação, sem o seu efetivo desembolso financeiro, não pode ser considerado fato gerador do IRRF, como, inclusive, corretamente o voto vencido prolatado no presente caso;

- em vista de todo o exposto, verifica-se que não ocorreu, no presente caso, fato gerador a ensejar a incidência do IRRF, tanto nos pagamentos feitos à PGS ASA, à PGS Data

Processing e, ainda, à PGS UK (neste último caso apenas para se argumentar, caso se entendesse que o afretamento estaria sujeito ao IRRF), motivo pelo qual o lançamento realizado sobre o registro contábil deve ser cancelado.

Da dedução do IRRF pago quando da efetiva remessa de valores ao exterior

- é evidente que a Fazenda Nacional não pode exigir o IRRF já comprovadamente recolhido aos cofres públicos em período subsequente, sob pena de violar o imperativo constitucional da moralidade administrativa, gerando enriquecimento ilícito, à margem da capacidade contributiva da Contribuinte;

- com efeito, em 2012 a Contribuinte efetuou a remessa dos valores devidos à empresa PGS Data Processing, ocasião em que houve o recolhimento do IRRF devido sobre tais valores, conforme planilhas demonstrativas que anexa;

- tais valores, no entanto, foram desconsiderados pela autoridade fiscal, quando da constituição do crédito tributário;

- com efeito, no caso em questão, ainda que se entenda que o IRRF seria devido desde o registro contábil da obrigação com a PGS Data Processing, quando do pagamento de tal imposto em 2012, teria havido típico caso de denúncia espontânea, na medida em que o IRRF em questão nunca tinha sido declarado pela Contribuinte e o seu pagamento ocorreu antes do início de qualquer procedimento de fiscalização, o que afasta a exigência da multa de mora (STJ, REsp nº 1.149.022 – Recurso Repetitivo);

- adicionalmente, nessa remota hipótese de se manter a autuação com base no entendimento de que o registro contábil seria o fato gerador do IRRF, verifica-se que em 2012 houve o pagamento do IRRF em valor superior àquele autuado, motivo pelo qual, em sendo eventualmente exigido da Recorrente o pagamento de juros de mora sobre o valor do IRRF, calculados entre a data do registro contábil da obrigação e o efetivo pagamento do Imposto, a medida que se impõe é que o excedente decorrente do pagamento a maior feito pela Contribuinte em 2012 seja devidamente imputado a tais juros, com o que não haverá qualquer valor remanescente a ser cobrado e o que evita, sem a menor dúvida, o enriquecimento ilícito do Erário.

Ao final, a Contribuinte pede que seja conhecido e provido o Recurso Especial.

O processo foi encaminhado à PGFN em 12/06/2010 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.528) e, em 28/06/2021, a Fazenda Nacional ofereceu as Contrarrazões de fls. 1.529 a 1.541 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.542), em que sustenta que o acórdão recorrido deve ser mantido por seus próprios fundamentos e pelas razões já expostas em sede de Contrarrazões ao Recurso Voluntário, dos quais transcreve os seguintes trechos, que considera relevantes para o deslinde da questão na Instância Especial:

2.1. DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE LEVANTAMENTOS DE DADOS SÍSMICOS. INEXISTÊNCIA DE CONTRATO DE AFRETAMENTO AUTÔNOMO. PRESTAÇÃO EFETIVA DE SERVIÇOS TÉCNICOS

[...]

O referido contrato, portanto, afasta-se do mero afretamento, revelando natureza complexa, na qual conjuga-se com a disposição do bem, uma gama de serviços adicionais. Conforme se depreende do contrato (cláusula 3.2.1 e anexo C), os bens são disponibilizados contando com tripulação não apenas de marítimos, mas também de sísmicos – pessoas qualificadas para levar a efeito os serviços complementares

englobados nos contratos que não se relacionam à navegação propriamente dita, mas aos próprios serviços de medição sísmica pretendidos pela atuada.

Assim, é de se reconhecer que o objeto contratado transborda o mero afretamento de embarcação ou plataforma, sendo que os serviços exorbitantes ajustados no mesmo instrumento não perdem, só por isso, essa qualidade.

Trata-se efetivamente de prestação de serviços autônomos, e não de meros acessórios necessários e imprescindíveis à entrega do bem afretado, estando tais serviços sujeitos às consequências tributárias decorrentes de sua natureza enquanto tal. A contratação de afretamentos não pode acobertar a prestação de serviços não relacionados estritamente com o fornecimento do bem afretado, sob pena de se estar autorizando subterfúgio injustificado à tributação devida.

Ademais, intimada para conceituar “dados Sísmicos” a recorrente afirmou (...) infere-se dessas assertivas de que se trata de serviço com alto grau de especialização e também de complexidade, somente fornecido por sociedades estrangeiras, tendo-se em conta que não há embarcação brasileira com tal aptidão, segundo informação da própria fiscalizada.

Verifica-se também que não se trata de mera embarcação destinada ao transporte de cargas ou pessoas, mas sim, embarcação com tecnologia embarcada e apropriada para a coleta de dados sísmicos.

(...) cabe destacar a fiscalizada igualmente sofreu outro lançamento de CIDE, mantido pela DRJ, e que atualmente consta aguardando julgamento no CARF, no qual restou reconhecido que contrato de afretamento se torna complexo, conjugando a transferência do bem com a prestação de uma diversidade de serviços

(...)

De outro lado, porém, no Processo 18470.723924/2012-59, a DRJ cancelou lançamento sobre IRRF sob argumento de que o afretamento está sujeito a alíquota zero da lei 9841/97, art. 1, inciso I. Analisando-se o referido processo verifica-se que a análise dos julgadores limitou-se puramente à aplicação literal da norma sem contextualizar com as provas e a realidade fática. Não se buscou naqueles autos perquirir a essência e o alcance do negócio jurídico firmado, intitulado simplesmente de “contrato de afretamento”, como restou assentado em outros processos que trataram do largamente difundido contrato de “afretamento”.

Cumprir registrar que o objeto de discussão naqueles autos foi o enquadramento de plataformas como embarcações para efeito da alíquota zero da legislação e, ao revés, nestes autos a fiscalização reconheceu que se trata, em verdade, de uma prestação de serviços sob as vestes de um afretamento que não passa de um meio necessário para execução do serviço. Portanto, a DRJ exonerou o lançamento contido no processo nº 18470.723924/2012-59 por se ater ao fundamento do Auto de Infração que se restringiu à discussão sobre o enquadramento ou não das plataformas no conceito de embarcação para benefício de alíquota zero.

Ademais, impende ressaltar que a forma de contratação fracionada (serviços e afretamento) tornou-se verdadeira praxe das prestadoras contratadas com a Petrobrás e, como exemplo, citam-se os processos nº 15521.000124/2005-04, 15521.000127/2009-63, 19395.720024/2012-62, 19395.720263/2012-12 e 16682.721162/2012-35 que constataram idêntica prática.

Desses processos citados, o último processo alcançou julgamento no CARF, por meio do acórdão nº 3403-002.702 (processo nº 16682.721162/2012-35), concluindo em seu julgamento que “a bipartição dos serviços de produção e prospecção marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação (navios-sonda, plataformas semissubmersíveis, navios de apoio à estimulação de polos e unidades flutuantes de produção, armazenamento e transferência) e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções” (destacado).

(...)

DA EXIGÊNCIA DO IRRF SOBRE LANÇAMENTOS CONTÁBEIS;

Neste tópico, a recorrente alega impossibilidade de se apurar a base de cálculo do tributo a partir dos lançamentos contábeis. Afirma que somente as remessas no exterior consubstanciadas em efetiva disponibilização econômica ao beneficiário no exterior justificariam a hipótese de incidência. Todavia, não merece respaldo referida argumentação.

De início, importante recordar que Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, já dispunha que “a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais”, cabendo à autoridade administrativa provar a inveracidade dos fatos lá registrados, conforme disposição do art. 9º, §§ 1º e 2º.

De igual turno, o Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, que regulamenta o processo de determinação e exigência de créditos tributários da União, também dispõe sobre a prova realizada pela escrituração mantida pelo próprio contribuinte como meio hábil a comprovar os fatos nela registrados.

(...)

Ademais, o art. 43 do CTN estabelece que o imposto de renda incidirá sobre a disponibilidade econômica ou jurídica da renda. E segundo Hugo de Brito Machado, “entende-se por disponibilidade econômica a possibilidade de dispor, possibilidade de fato, material, direta, da riqueza. Possibilidade de direito e de fato, que se caracteriza pela posse livre e desembaraçada da riqueza. Configura-se pelo efetivo recebimento da renda ou dos proventos. Como assevera Gomes de Sousa, na linguagem de todos os autores que tratam do assunto, “disponibilidade econômica corresponde a rendimento (ou provento) realizado, isto é, dinheiro em caixa”. (MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. 2ª ed. Atlas, 2007, p. 448).

De outro lado, afirma o renomado jurista que a disponibilidade jurídica, “configura-se, em princípio, pelo crédito da renda ou dos proventos. Enquanto a disponibilidade econômica corresponde ao rendimento realizado, a disponibilidade jurídica corresponde ao rendimento (ou provento) adquirido, isto é, ao qual o beneficiário tem título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro (p. ex., o juro ou dividendo creditados).”

Nessa linha doutrinária, a disponibilidade jurídica se assemelha ao conceito contábil da receita pelo regime de competência como sendo aquela registrada na contabilidade pelo princípio da competência, logo, incluídas na apuração do resultado no respectivo período de ocorrência, mas independentemente de recebimento.

O Superior Tribunal de Justiça, a seu turno, também conferiu seu entendimento ao art. 43 do CTN no julgamento do REsp 983.134/RS:

(...)

Assim, em que pese eventual divergência na nomenclatura dos institutos (disponibilidade econômica ou financeira), concluiu-se que jurisprudencial ou doutrinariamente, a ocorrência do fato gerador do tributo registra-se mesmo sem o efetivo recebimento, bastando que haja acréscimo patrimonial (crédito ou direito ao recebimento).

E por essas razões, o reconhecimento contábil do contribuinte de uma obrigação de pagar de sua parte, bem como de um crédito em favor do prestador de serviço consubstancia a ocorrência de disponibilidade jurídica. Isso evidencia o fato gerador da CIDE, conforme consta no art. 2º, §3º, da Lei nº 10.168/2000 que são o pagamento; o crédito; a entrega; o emprego ou a remessa, ao exterior, de importâncias a título de royalties ou serviços técnicos e de assistência técnica.

E como bem assentado na decisão da DRJ, vale transcrever trecho do acórdão:

Ressalte-se que a contabilidade não cria fatos, mas apenas os reproduz em linguagem competente (partidas dobradas).

Portanto, verifica-se que o crédito contábil se deu porque a empresa reconheceu ser devedora dos prestadores de serviço técnico em questão.

É verdade que o mero lançamento contábil de uma obrigação devida não tem o condão de causar o dever de pagar a contribuição de intervenção no domínio econômico. Os lançamentos contábeis são apenas o registro de um evento econômico, com este não se confundindo. O que cria o dever de pagar não é o registro, mas o fato econômico a que a lei atribui o efeito de criar a obrigação tributária. Os registros contábeis são meios de prova de fatos tributáveis, e não os próprios fatos.

Portanto, os lançamentos são elementos hábeis a corroborar a incidência tributária.”

Ao final, a Fazenda Nacional pede que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, Relatora

O Recurso Especial interposto pela Contribuinte é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos para o seu conhecimento. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

Trata-se de exigência de Imposto de Renda na Fonte (IRF) que deixou de ser retido e recolhido sobre obrigações registradas contabilmente em favor de empresas estrangeiras, as quais, de acordo com a Autoridade Fiscal, se destinavam a remunerar serviços técnicos especializados e assistência técnica e administrativa prestados por residentes ou domiciliados no exterior, sujeitos à tributação definitiva pela alíquota de 15%, no ano calendário de 2011.

O Colegiado recorrido negou provimento ao Recurso Voluntário, por concordar com a descaracterização do contrato de afretamento, assim como com a incidência de IRRF na data do vencimento da obrigação contratual. Ademais, denegou o pedido de aproveitamento de imposto pago.

A Contribuinte, por sua vez, interpôs Recurso Especial, com o intuito de discutir diversas matérias, admitindo-se à rediscussão apenas as seguintes:

- **IRRF sobre valores devidos no âmbito de contrato de afretamento de embarcação;**
- **momento da ocorrência do fato gerador; e**
- **dedução do IRRF pago quando da efetiva remessa de valores ao exterior.**

A respeito das matérias devolvidas para apreciação por esta CSRF, no entanto, faz-se necessário averiguar se, de fato, foi demonstrada a existência das divergências jurisprudenciais suscitadas, necessárias à admissão de cada uma delas para rediscussão na Instância Especial.

Em relação à primeira matéria – **IRRF sobre valores devidos no âmbito de contrato de afretamento de embarcação** – a Contribuinte buscava estabelecer divergência quanto ao posicionamento do Colegiado recorrido, no sentido de manter o afastamento da aplicação do benefício fiscal instituído pelo art. 1º, inciso I, da Lei nº 9.481, de 1997, que reduz a

zero a alíquota do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, decorrentes de receitas de fretes, afretamentos, alugueis ou arrendamentos de embarcações, por ter a Fiscalização considerado que o contrato firmado como de afretamento corresponderia, na realidade, a um contrato de prestação de serviços técnicos especializados.

O Colegiado recorrido, com base em uma análise detalhada das condições contratuais pactuadas entre a Contribuinte e a PGS Exploration UK Ltda, entendeu que o negócio estipulado entre as partes não se tratava de afretamento, mas de prestação de serviços técnicos especializados, sujeitos, portanto, à incidência de IRRF. Confirma-se (destaques acrescidos):

Acórdão Recorrido

Voto

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 especilizada, 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.

(...)

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:

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 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 levantamentos 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.

(...)

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.

A matéria foi admitida à rediscussão em face do paradigma representado pelo Acórdão nº 2202-002.377, proferido em processo do mesmo sujeito passivo, também versando sobre exigência de IRRF, em autuação que afastou a aplicação de benefício fiscal instituído pelo

art. 1º, inciso I, da Lei nº 9.481, de 1997. Quando do exame de admissibilidade do Recurso Especial do Contribuinte, no respectivo despacho constou que, naquele caso, o Colegiado considerou que se aplicava o benefício da alíquota zero do IRRF em face do mesmo contrato analisado no acórdão recorrido.

Ocorre que da leitura do inteiro teor do paradigma, o que se verifica é que, naquele caso, não houve qualquer discussão acerca da natureza do contrato – se de afretamento ou de prestação de serviços – para fins de definição do tratamento tributário a ser aplicado, uma vez que a fundamentação do lançamento para exigência do IRRF, naquele caso, não passara pela descaracterização do contrato de afretamento, mas sim pelo tipo de embarcação – plataformas/navios de pesquisa alugados pela Contribuinte para sua utilização em levantamento de dados sísmicos – que não se enquadraria entre aquelas previstas para o exercício do benefício fiscal.

Nesse contexto, o Colegiado paradigmático sequer foi instado a pronunciar-se sobre a mesma questão discutida no recorrido – contrato de afretamento ou de prestação de serviços – ao concluir ser aplicável o benefício de alíquota zero, concedido pelo art. 1º, inciso I, da Lei nº 9.481/1997 naquele caso. Confira-se:

Paradigma - Acórdão nº 2202-002.377

Ementa

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.

Voto

Conforme relatado, a questão deduzida em juízo cinge-se à legitimidade da remessa de numerário para o exterior, para fins de pagamento de afretamento, sem o recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte, com fundamento na subsunção de tal fato na hipótese prevista na Lei nº 9.481/97, que contempla com o benefício fiscal da alíquota as operações de frete, afretamentos, aluguéis ou arrendamento de embarcações marítimas ou fluviais.

O cerne da controvérsia, reside no enquadramento, ou não, dos bens arrendados no conceito de embarcação.

(...)

Deste modo, como a norma tributária, ao tratar das operações de fretamento para fins de imposto de renda retido na fonte não modificou expressamente o conceito de embarcação, apenas se referindo aos seus efeitos tributários, este deverá ser buscado na seara privada.

No que tange ao conceito de embarcação, a Lei nº 9.537, de 11 de dezembro de 1997, que regula a segurança do tráfego aquaviário em águas sob jurisdição nacional, em seu art. 2º, dispõe:

(...)

Pela leitura e interpretação sistemática de tais dispositivos depreende-se que enquanto o elemento estrutural do conceito de embarcação é dado pela idéia de construção de qualquer natureza, no qual o único exemplo dado pela lei consiste nas plataformas, o elemento funcional consiste na suscetibilidade de locomoção na água, ou seja, de

navegabilidade, seja qual for a forma de locomoção (por meios próprios ou não), o que afasta, de plano, as plataformas fixas que não podem ser rebocadas.

Entendo que dentro de uma interpretação literal ou gramatical, a alusão ao transporte de pessoas ou cargas não constitui elemento finalístico da norma, pois o verbo foi utilizado no gerúndio, significando tão apenas a suscetibilidade do transporte de pessoas ou cargas, e não a efetividade do mesmo ou a sua utilização como única finalidade econômica.

Por sua vez, realizando uma análise histórica da hermenêutica do conceito de embarcação também aponta no sentido de que o emprego ou destino no transporte de pessoas ou de cargas também não constitui seu elemento essencial.

(...)

Logo, pela interpretação histórica do conceito de embarcação também se verifica que o art. 2º, V, in fine, da Lei nº 9.537/97 se reporta, na verdade, à **capacidade**, e não à **finalidade de transporte de pessoas e cargas**, pois as embarcações, incluindo-se aí as plataformas móveis e fixas, quando rebocadas, podem ter múltiplas finalidades distintas da do transporte.

Deste modo, salvo melhor juízo, 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, deste modo, o reconhecimento da subsunção destas na alíquota zero do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte prevista no art. 1º da Lei nº 9.481/97, com a redação dada pelo art. 20 da Lei nº 9.532/97.

No caso concreto, não se concorda com a definição feita no auto de infração de que estamos diante de uma plataforma (e não embarcação). No contexto, s.m.j, não vejo como não se possa enquadrar os bens objeto de arrendamento como sendo também embarcações. (grifei)

Assim, em que pese a semelhança entre as operações discutidas nos acórdãos em confronto, ambos envolvendo prospecção de petróleo, resta evidente que são distintos os aspectos apreciados para a subsunção ao disposto no art. 1º, da Lei nº 9.481, de 1997, uma vez que no paradigma não é examinada a natureza do contrato, tampouco se discute sobre o seu objeto – afretamento ou serviços técnicos, como no acórdão recorrido – mas tão somente se o bem alugado atendia ao conceito de embarcação.

Nesse passo, como bem observado pela Fazenda Nacional em sede de Contrarrazões, *“analisando-se o referido processo verifica-se que a análise dos julgadores limitou-se puramente à aplicação literal da norma sem contextualizar com as provas e a realidade fática. Não se buscou naqueles autos perquirir a essência e o alcance do negócio jurídico firmado, intitulado simplesmente de “contrato de afretamento”, (...) o objeto de discussão naqueles autos foi o enquadramento de plataformas como embarcações para efeito da alíquota zero da legislação e, ao revés, nestes autos a fiscalização reconheceu que se trata, em verdade, de uma prestação de serviços sob as vestes de um afretamento que não passa de um meio necessário para execução do serviço.”*.

Assim, uma vez que as abordagens acerca da exigência do IRRF tiveram enfoques totalmente diversos, não há base de comparação entre os posicionamentos dos respectivos Colegiados, que permita estabelecer o dissídio jurisprudencial suscitado. Portanto, o paradigma não é apto à demonstração da alegada divergência, de sorte que não há como conhecer da primeira matéria – **IRRF sobre valores devidos no âmbito de contrato de afretamento de embarcação**.

No que diz respeito à segunda matéria – **momento da ocorrência do fato gerador** – a Contribuinte pretende rediscutir se o fato gerador do IRRF dar-se-ia com a efetiva

remessa de valores ao exterior ou por ocasião do registro contábil da obrigação e, nesse sentido, parte do pressuposto de que o acórdão recorrido considerou que “*meros lançamentos contábeis de obrigações com empresas do exterior deveriam ser entendidos como fato gerador do IRRF.*” Confira-se o que consta de seu Recurso Especial:

De todo modo, vale ressaltar que o entendimento de que o mero registro contábil de uma obrigação seria fato gerador do IRRF diverge frontalmente daquela conferida pelo CARE no acórdão nº 3301-000.098 (Doc. 08), bem como pelo antigo Conselho de Contribuintes no acórdão nº 106-17.142 (Doc. 09).

A divergência reside na interpretação dos artigos 43 do CTN e 647 do Decreto nº 3.000/99.

271. De antemão, a Recorrente sublinha que os contextos fáticos sobre os quais se debruçaram os eminentes julgadores que proferiram os acórdãos ora desafiados pelo presente Recurso Especial de Divergência são **idênticos** ou, no mínimo, **muito similares**; as decisões paragonadas versam sobre a correta identificação do fato gerador do IRRF em relação a remessas feitas para o exterior. Ainda assim, as decisões contrastadas tiveram conclusões distintas, conforme demonstram as ementas a seguir transcritas (artigo 67, § 9º, do Anexo II, do RICARF):

PARADIGMA 01: Acórdão nº 3301-000.098:

“IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1998

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. CRÉDITO CONTÁBIL DE JUROS. 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**, pelo regime 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.**

Recurso provido.”

(...)

PARADIGMA 02: Acórdão nº 106-17.142

“ASSUNTO: Imposto Sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Ano-calendário: 1997, 1998, 1999

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.**

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pela DRJ no RIO DE JANEIRO – RJ. ACORDAM os membros da sexta câmara do primeiro conselho de contribuintes, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.” (negrito no original; sublinhei)

Não obstante, compulsando-se os inteiros teores dos julgados recorridos – Acórdão de Recurso Voluntário nº 2202-004.581 e Acórdão de Embargos nº 2202-006.706 – o que se constata é que a Contribuinte adotou uma premissa fática equivocada e, a partir daí, indicou paradigmas que operaram em situação fática compatível com a premissa, mas não com o que foi efetivamente decidido pelo Colegiado recorrido, sobre a matéria suscitada. Confira-se:

Acórdão Recorrido nº 2202-004.581

Ementa

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

Ano-calendário: 2011

(...)

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.

Voto

Da exigência de IRRF sobre lançamentos contábeis

(...)

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.** (grifei)

Acórdão recorrido de Embargos nº 2202-006.076

Ementa

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

Ano-calendário: 2011

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NÃO ACOLHIDOS. DECISÃO NÃO CONTRADITÓRIA.

Os embargos de declaração interpostos pelos legitimados com alegações de possíveis contradições existentes em Decisão para sua correção não devem ser acolhidos no caso da inexistência de tais contradições.

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.

Voto

8. Compulsando os autos sob apreciação, notadamente o Acórdão de Recurso Voluntário em sua Ementa de e-fls. 773 e em seu corpo, especificamente às e-fls. 802/803, sob a luz dos embargos interpostos pelo interessado de e-fls. 814/834, especificamente em seus parágrafos 34 a 42, e-fls. 828/831, tópico “III.3. CONTRADIÇÃO DA DECISÃO EMBARGADA NO TOCANTE AO MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR”, com a motivação desta apreciação advindo do acolhimento parcial dos citados embargos pelo Despacho de Admissibilidade de Embargos proferido pela Presidência desta Segunda Turma Ordinária, de e-fls. 1.289/1.291.

9. Da Ementa do Acórdão, e-fls. 773, **colaciono o excerto que indica a ocorrência do fato gerador quando da sua contabilização:**

(...)

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.

10. Do voto da i. Redatora do voto vencedor, especificamente às e-fls. 802 dos autos, destaque-se novamente o parágrafo supostamente controverso indicado pelo embargante e já destacado pelo Presidente desta Segunda Turma Ordinária em seu Despacho de Admissibilidade:

(...)

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.

(...)

11. Entendo que em tal parágrafo não está consignado que o fato gerador foi no momento da remessa. Apenas vislumbro a constatação de existência de remessas ao exterior, confirmadas pela contribuinte ao longo da fiscalização. **A existência de remessas serviu de subsídio à Auditoria para confirmar sua tese acerca da existência de fato gerador, o qual ocorreu com a contabilização das mesmas.**

12. Independentemente de qual tabela a Redatora tenha se referido para sustentar que ocorreram remessas, elas efetivamente ocorreram. Estando claro no caso concreto que a contabilização caracterizou o fato gerador, não vislumbro contradição ou outro vício no Acórdão apenas porque no mesmo foi referenciado uma tabela para confirmar remessas (e-fls. 802), enquanto a contribuinte indica outra tabela para confirmar as mesmas (itens 37 e 38 dos Embargos, e-fls. 828/830).

(...)

E diga-se mais, não foi o simples registro contábil que convenceu o Auditor da existência do fato gerador. A confirmação das remessas ao exterior pela contribuinte confirmam sua tese, e o fato gerador claramente foi indicado pela auditoria, pela DRJ e pela Conselheira Relatora como sendo a contabilização.

15. Continuando a apreciação do voto da Redatora, agora na e-fl 803 dos autos, ai. Conselheira destacou até que pode haver divergência de entendimento neste Conselho sobre a ocorrência do fato gerador em casos análogos, mas no caso em tela, claro está o entendimento da Relatora no sentido de que o fato gerador ocorreu na contabilização das remessas.

(...)

17. Entendo que o Acórdão Embargado não resultou em decisão contraditória, e que claro está o entendimento da i. Redatora que, no caso em espécie, o fato gerador ocorreu no momento da contabilização da operação. (grifei)

Registre-se que a Contribuinte opôs novos Embargos, desta feita em face do Acórdão de Embargos nº 2202-006.076, alegando a existência de erro decorrente de lapso manifesto, no tocante à menção de ocorrência do fato gerador do IRRF na contabilização das remessas, os quais foram rejeitados pelo Presidente da Turma.

Em suma, o Colegiado dos acórdãos recorridos, ao contrário do sustentado pela Contribuinte, não concluiu que “mero lançamento contábil” seria suficiente para dar azo ao fato gerador do IRRF, mas sim o registro contábil dos rendimentos após o vencimento do prazo contratual, tendo essa última condição fundamentado a decisão, no sentido de que ter-se-ia verificado a disponibilidade jurídica dos rendimentos e, conseqüentemente, a possibilidade de incidência do IRF naquele momento.

A demonstração de divergência jurisprudencial deve ser aferida mediante a comparação entre os acórdãos recorridos e paradigmas, e não entre os paradigmas e aquilo que o Recorrente diz ter ocorrido no julgado que visa reformar. E neste, como exposto, não se entendeu que o fato gerador ter-se-ia materializado com um simples registro contábil, de forma que não há sentido em confrontá-lo com paradigmas em que eventualmente tenham sido identificadas situações em que o lançamento tenha sido efetuado com base em crédito contábil antes de vencido o prazo contratual.

Na verdade, quanto a esse ponto, observa-se que há até mesmo sintonia entre os julgados em confronto, visto que todos os Colegiados encontram-se alinhados quanto ao entendimento de que o simples registro contábil de uma obrigação não se constitui em fato gerador do IRRF. Com efeito, ambos os paradigmas tratavam de operações de mútuo em que se considerou como fato gerador a contabilização dos juros decorrentes dos respectivos contratos, sem que se possa extrair da leitura de seus inteiros teores, entretanto, que as obrigações analisadas naqueles casos já estariam vencidas, consoante os prazos ajustados nos contratos, como se verificou no caso do acórdão recorrido, em que o Colegiado ressaltou que o registro contábil somente ocorreu após o vencimento do prazo contratual.

Por oportuno, destaque-se trecho do Acórdão Paradigma 3301-00.098, que denota que aquele Colegiado adotaria o mesmo entendimento do acórdão recorrido, caso as importâncias estivessem contabilmente registradas em data posterior ao vencimento da obrigação:

Paradigma – Acórdão nº 3301-00.098

Voto

Corroborando este entendimento, **cito algumas decisões no mesmo sentido proferidas pelo Primeiro Conselho de Contribuintes**, inclusive em situações análogas envolvendo a própria recorrente em anos-calendários distintos aos tratados neste julgamento.

Vejamos:

(...)

Número do Recurso: 153956 - Câmara: QUARTA CÂMARA - Número do Processo: 18471.000231/2002-11 - Tipo do Recurso: DE OFÍCIO - Matéria: IRF - Recorrente: 6" TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I - Recorrida: SANOFI SYNTHELABO LTDA - Data da Sessão: 24/01/2008 - Relator: Pedro Paulo Pereira Barbosa - Decisão: Acórdão 104-23000 Resultado: NPU - NEGADO PROVIMENTO POR UNANIMIDADE

Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Ausente o Conselheiro Remis Almeida Estol.

Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte — IRRF Ano-calendário: 1997 e 1998 IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - REGISTRO CONTABIL DE DESPESA - REGIME DE COMPETÊNCIA – DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DA RENDA - INOCORRÊNCIA - O simples crédito contábil, antes da data aprazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo credor, não se configurando, portanto, o fato gerador do Imposto de Renda. Recurso de ofício negado.

Já o paradigma representado pelo Acórdão nº 106-17.142, além de padecer da mesma lacuna quanto à informação sobre o efetivo vencimento da obrigação para caracterização da disponibilidade jurídica dos rendimentos, retrata ainda circunstância específica que mais o distancia da situação fática do acórdão recorrido, tendo em vista a interposição de terceiro para o pagamento da obrigação – cessionário do crédito originalmente contraído pelo sujeito passivo com a empresa sediada no exterior – de forma que os juros contabilizados pelo sujeito passivo e objeto do lançamento diziam respeito a rendimentos pagos a credor residente no Brasil, dificultando o estabelecimento de correlação entre os registros contábeis de tais juros com as remessas efetuadas pelo cessionário para o exterior. Confira-se:

Acórdão paradigma 106-17.142

Nos autos, há apenas o recurso de ofício, que agora se aprecia.

Trata-se do lançamento de IRRF sobre rendimentos pagos a residentes no exterior, imputado à empresa Companhia Hotéis Palace, em decorrência de contrato de mútuo entre esta e sua controladora, a Sea Container Ltd, sociedade estrangeira, constituída sob as leis das Ilhas Bermudas.

Como resumo de toda a controvérsia, a contribuinte defende que o IRRF não poderia a ela ser imputado, já que **a mutuante original transferiu seu crédito para a empresa Paulista Containers Marítimos Ltda.** Dessa forma, a Companhia Hotéis Palace teria, simplesmente, pagado os empréstimos à nova mutuante, empresa nacional, sendo incabível a cobrança do IRRF em debate Ainda, caso cabível a cobrança do IRRF para a hipótese em apreço, o sujeito passivo deveria ser a Paulista Containers Marítimos Ltda, que mantinha contratos de mútuos com a Sea Container Ltd, tendo efetuado remessas de valores para o exterior.

A decisão recorrida, firme na ausência da comprovação da remessa de valores para o exterior por parte do fiscalizado, rechaçou a autuação, cancelando o lançamento, já que não incide tal imposto entre mútuos de empresas nacionais.

(...)

Compulsando o auto de infração (fls. 219), **verifica-se que a autoridade autuante considerou a mera escrituração contábil como fato gerador do IRRF sobre as remessas para o exterior** (vide fls. 219 c/c 42 a 44), o que, como acima informado, não

é permitido pela jurisprudência da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes.

(...)

Com as considerações acima, percebe-se que não se tem como associar os fatos geradores lançados no auto de infração, em face da Companhia Hotéis Palace, com as remessas para o exterior perpetradas pela Paulista Containers Marítimos Ltda, como asseverado pela autoridade que presidiu a diligência, ou seja, a descaracterização dos contratos de mútuo, mantendo o vínculo contratual entre a Companhia Hotéis Palace e a Sea Container Ltd, não teria o condão de manter hígida a autuação, já que as remessas financeiras para o exterior, perpetradas pela Paulista Containers Marítimos Ltda, não têm qualquer liame com os fatos geradores lançados no auto de infração em debate. (grifei)

Destarte, as situações fáticas em confronto efetivamente não guardam a necessária similitude, a ponto de caracterizar-se o alegado dissídio interpretativo, no que tange à caracterização do momento de ocorrência dos fatos geradores do IRRF, já que no acórdão recorrido está presente uma especificidade – registro contábil posterior ao vencimento da obrigação contratual – inexistente nos acórdãos paradigmas. Assim, não há como concluir-se que os Colegiados paradigmáticos decidiriam da mesma forma, se tivessem de julgar o caso do acórdão recorrido, simplesmente porque as discussões neles travadas foram ancoradas em situação fática distinta da observada no julgado guerreado.

Portanto, tendo a Contribuinte adotado premissa equivocada e, com base nela, indicado paradigmas que, longe de caracterizarem divergência, harmonizam-se com a decisão recorrida, não restou demonstrado o alegado dissídio interpretativo.

Assim, também não conheço da segunda matéria suscitada – **momento da ocorrência do fato gerador.**

Relativamente à terceira matéria – **dedução do IRRF pago quando da efetiva remessa de valores ao exterior** – de plano observa-se, da leitura do apelo, que a Contribuinte busca demonstrar divergência jurisprudencial sem sequer indicar qual legislação tributária estaria sendo interpretada de forma divergente. E nem poderia fazê-lo, visto que a decisão do Colegiado recorrido não se deu em razão de qualquer posicionamento interpretativo acerca da aplicação da legislação de regência, mas sim foi objetivamente motivada pela impossibilidade de vinculação do IRRF pago por meio de Declaração de Compensação com o IRRF objeto do lançamento relativo aos serviços prestados pela PGS Data Processing.

Como se vê no voto do acórdão recorrido, a partir da análise da referida Declaração de Compensação, o Colegiado verificou que o período de apuração atrelado aos pagamentos de IRRF indicados como débito não coincidia com o período de apuração do IRRF lançado, o que levou à conclusão de que não seria possível o aproveitamento dos pagamentos indicados. Considerou-se que não caberia à autoridade fiscal deixar de lançar IRRF relativo a período de apuração que não se encontrava quitado pela compensação alegada e nem dispor do crédito informado em PER/DCOMP (saldo negativo de IRPJ) para imputá-lo aos valores lançados. Confira-se:

Acórdão Recorrido

Voto

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. (grifei)

Nesse contexto, o paradigma apto a demonstrar a alegada divergência seria representado por julgado em que os valores indicados como pagos, ainda que não coincidentes com o período de apuração do crédito tributário objeto do lançamento, fossem considerados aptos para dedução dos valores lançados.

Não são essas, todavia, as circunstâncias retratadas nos acórdãos paradigmas indicados pela Contribuinte, em que os respectivos Colegiados, ao se posicionarem favoravelmente ao aproveitamento de valores pagos em cada caso, não se depararam com discrepâncias quanto aos períodos de apuração que pudessem levar a um questionamento sobre a possibilidade de vinculação entre o Impostos pago e os rendimentos objeto de tributação no lançamento.

O acórdão paradigma nº 106-17.147, do qual a Contribuinte limitou-se a transcrever a ementa, trata de compensação de tributos pagos pela pessoa jurídica, quando há reclassificação dos mesmos rendimentos para a pessoa física do sócio, ou seja, diz respeito ao aproveitamento inequívoco do tributo que teria sido recolhido por sujeito passivo diverso daquele identificado no lançamento. Por oportuno, confira-se trecho do voto que demonstra que, naquele caso, a imputação levou em consideração a contemporaneidade dos pagamentos dos tributos com os fatos geradores objeto do lançamento:

Paradigma – Acórdão nº 106-17.147

Ementa

RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITAS DE PESSOA JURÍDICA PARA RENDIMENTOS DE PESSOA FÍSICA DO SÓCIO – COMPENSAÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS NA PESSOA JURÍDICA COM AQUELE LANÇADO NA PESSOA FÍSICA EM DECORRÊNCIA DOS RENDIMENTOS/RECEITAS RECLASSIFICADOS - HIGIDEZ.

Em respeito ao princípio da moralidade administrativa, uma vez que foram reclassificados os rendimentos da pessoa jurídica para a pessoa física do sócio, deve-se adotar o mesmo procedimento **em relação aos tributos pagos na pessoa jurídica vinculados aos rendimentos/receitas reclassificados**, ou seja, apurado o imposto na pessoa física, deste devem-se abater os tributos pagos na pessoa jurídica, antes dos acréscimos legais de ofício.

Voto

Para finalizar, remanesce o pedido de compensação dos **tributos pagos na pessoa jurídica** Guga Kuerten Participações e Empreendimentos Ltda **em decorrência dos rendimentos ora imputados à pessoa física do recorrente**. Aqui assiste razão ao recorrente, até em razão de um paralelismo de procedimento, em obediência ao princípio da moralidade administrativa, já que soaria desarrazoado reclassificar as receitas da pessoa jurídica para rendimentos da pessoa física dos sócios, mantendo lá os tributos pagos, obrigando a empresa a solicitar uma restituição, para compensação posterior, sofrendo o ônus de eventual decadência do direito creditório ou mesmo da imposição global da multa de ofício aqui lançada, **quando se sabe que,**

contemporaneamente ao fato gerador das receitas reclassificadas, houve pagamento parcial dos tributos sobre tais receitas/rendimentos. (grifei)

No caso do segundo paradigma também resta evidente a vinculação entre os períodos de apuração dos valores pagos com os valores apurados no lançamento, uma vez que se trata de aproveitamento de imposto de renda retido pela alíquota de 1,5% sobre os mesmos pagamentos que foram considerados “pagamentos sem causa” e, portanto, sujeitos à alíquota de 35%. Confira-se:

Paradigma - Acórdão nº 1103-00.094

Ementa

Assunto: Imposto sobre a Renda do Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

Ementa:

GLOSA DE DESPESAS — COMPROVAÇÃO DA UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS — NOTAS EMITIDAS POR PESSOA DECLARADA INAPTA

Os documentos emitidos por pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido considerada inapta não produzem efeitos tributários em favor de terceiros interessados, conforme a norma legal de regência. Há presunção relativa ilidível pelo tomador de serviços que comprove a efetivação do pagamento do preço e a utilização dos serviços (inversão do ônus da prova).

Diante dos elementos indiciários postos, vale dizer, do conjunto de elementos documentais carreados aos autos, não há dados suficientes a infirmar a presunção relativa de que os serviços foram efetivamente tornados ou utilizados pela contribuinte. **O fato de haver sido retido o imposto de renda à alíquota de 1,5%, por si, é insuficiente para comprovar que os serviços foram concretizados, porquanto o valor é pouco representativo em hipótese de se pretender encobrir pagamento sem causa declarável.**

IRRF POR PAGAMENTO SEM CAUSA

Consectário lógico ao juízo precedente é o de que resulta tipificado o pressuposto legal de pagamento sem causa, para exigência de IRRF; exclusivo na fonte à alíquota majorada de 35%. **Impõe-se deduzir, por outro lado, a parcela de IRRF já retida pela contribuinte.**

Relatório

Trata-se de autos de infração (fls. 531 a 552) de **IRPJ, CSL e IRRF, relativos ao ano-calendário 2003**, que totalizam R\$ 1.530.391,75, mais a cominação de multa de ofício qualificada de 150% e de juros moratórios incidentes até a data do efetivo pagamento:

(...)

Foram identificados vários pagamentos feitos à TCM, conforme planilha de folhas 518 a 525.

(...)

Os pagamentos efetuados totalizaram R\$ 1.767.947,80 no ano de 2003 e estão relacionados às folhas 501 e 502.

(...)

No presente caso, a recorrente comprova a realização dos pagamentos, mas não a efetividade da prestação dos serviços.

(...)

Voto

Também há nos autos extrato da DIRF do ano-calendário de 2003 da recorrente, na qual figuram as remunerações pagas à TCM bem os valores de IRRF retidos (fl.654).

(...)

Também o fato de haver sido retido o IRF à alíquota de 1.5% e isso ter sido informado na DIRF da recorrente, por si, é insuficiente para comprovar que os serviços foram concretizados — afinal, 1,5% de imposto na fonte é pouco representativo para hipótese de se pretender encobrir pagamento sem causa declarável.

(...)

Consectário lógico ao juízo ora deduzido é o de que resulta tipificado o pressuposto legal de pagamentos sem causa, para a exigência de IRRF exclusivo na fonte à alíquota majorada de 35%. Por outro lado, impõe-se deduzir a parcela de IRRF já retida pela recorrente.

Outrossim, sobre essa questão, dou provimento parcial ao recurso voluntário para deduzir do IRRF exclusivo de fonte a parcela já retida pela recorrente.

Em suma, o fato de o acórdão recorrido e os paradigmas terem chegado a soluções diversas não decorreu de divergência interpretativa de normas, mas sim do conjunto fático-probatório de cada um dos julgados, e, nessas condições, os paradigmas não se revelam hábeis à demonstração da divergência suscitada.

Destarte, também não conheço da terceira matéria suscitada – **dedução do IRRF pago quando da efetiva remessa de valores ao exterior.**

Diante de todo exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo