



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10872.720070/2015-67  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-009.710 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de novembro de 2021  
**Recorrente** PGS INVESTIGAÇÃO PETROLÍFERA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO (CIDE)**

Ano-calendário: 2011

Ementa:

CIDE. ROYALTIES. CONTRATO DE AFRETAMENTO. NATUREZA JURÍDICA. LOCAÇÃO DE EMBARCAÇÕES. NÃO INCIDÊNCIA.

O contrato de afretamento de embarcação constitui subespécie de contrato de aluguel, pelo qual o locador deve disponibilizar a embarcação para uso e gozo do locatário, sendo que a teor do artigo 566 do Código Civil, as atividades que o locador precisa exercer para realizar a entrega (obrigação de dar) da coisa, não descaracterizam o objeto do negócio jurídico em questão. Assim, as remessas à beneficiário no exterior, sendo referente à locação de bens, não se sujeita à incidência da CIDE-royalties, por falta de previsão da Lei n. 10.168/2000.

CIDE. ROYALTIES. REMESSAS PARA O EXTERIOR. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

O lançamento contábil não constitui, por si só, fato gerador da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000. A hipótese de incidência da CIDE-royalties exige que as importâncias sejam efetivamente pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários domiciliados no exterior, por fonte situada no País

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, no sentido de: i) cancelar a cobrança da CIDE-royalties referentes às remessas à PGS UK com base no Contrato de Afretamento de Embarcação (NR#1); ii) cancelar a cobrança da CIDE-royalties sobre as remessas efetuadas à PGS Data Processing (Contrato NR#2) e à PGS-ASA (NR#3 e NR#6). Vencidos os Conselheiros Marcos Antonio Borges (Suplente convocado) e Pedro Sousa Bispo, que negavam provimento ao recurso. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Marcos Roberto da Silva, substituído pela conselheira Lara Moura Franco Eduardo.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo conselheiro Marcos Antonio Borges.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento (“DRJ”) do Rio de Janeiro/RJ, que declarou parcialmente procedente a impugnação apresentada pela Contribuinte sobre a cobrança de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE Royalties ou remessas para o exterior) referente ao ano calendário de 2011, consubstanciada no auto de infração em questão, pelo qual se cobra valores a título da Contribuição, bem como juros de mora e multa de ofício no percentual de 75%.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, com riqueza de detalhes, colaciono os principais trechos do acórdão recorrido *in verbis*:

Os lançamentos foram efetuados em virtude da falta/insuficiência de recolhimento de CIDE incidente sobre o crédito contábil realizado em decorrência dos serviços técnicos especializados e assistência técnica e administrativa prestados por residentes ou domiciliados no exterior no ano de 2011 (fls. 252-257).

O interessado tem como objeto social: a) a comercialização mediante cessão de direito de uso de dados sísmicos e b) a instalação de equipamentos de sísmica permanente e monitoramento sísmico; com CNAE: 7740-3-00 (Gestão de ativos intangíveis não-financeiros).

No curso da ação fiscal foi emitido Termo de Intimação nº 02 (fls. 09-13), solicitando, dentre outros, que o contribuinte apresentasse planilha relacionando todos os contratos firmados com empresas vinculadas ou não, não residentes no Brasil, vigentes no ano de 2011, e ainda, que relacionasse os pagamentos realizados a residentes e domiciliados no exterior.

Em resposta, foram elencados 14 contratos (fls. 19-35, 38-43), conforme segue: (...)

Conforme consta no Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 235-251), ao examinar a tabela e demais documentos apresentados, a autoridade tributária se atentou para os contratos relativos a: Afretamento de Embarcação; Processamento de Dados Sísmicos e; Prestação de Serviços de Gestão de Negócios (fls. 44-173).

Contrato de Afretamento de Embarcação.

Com o intuito de dirimir algumas dúvidas, foi emitido o Termo de Intimação nº 3 (fls. 186-187), solicitando, dentre outros, que a fiscalizada informasse de forma pormenorizada as definições de dados sísmicos coletados pela empresa contratada, bem como os procedimentos técnicos utilizados pelas empresas contratadas para obtenção dos referidos dados sísmicos, tais como instrumentos de registros sísmicos, tipo de capacitação dos profissionais utilizados, etc. Ou seja, todo o ciclo operacional detalhado empregado pela empresa contratada.

Em análise à resposta apresentada pelo interessado (fls. 188-201), e ao contrato de Afretamento de Embarcação (fls.44-75), a autoridade fiscal constatou que a embarcação contratada é equipada com tecnologia específica para obtenção de dados sísmicos de reflexão tridimensional (3D), portanto não se trata de uma simples embarcação de carga ou passageiro.

Verificou ainda, que para a obtenção de dados sísmicos é necessária uma diversidade de ações a serem executadas com a utilização de métodos especiais, o que demonstra se tratar de atividade específica.

Destacou que o navio contratado possui três sistemas: sistema de navegação, sistema de registro e sistema de fonte sísmica. Estes três sistemas (navegação, registro e fonte sísmica) se comunicam e atuam de forma coordenada e sincronizada para a aquisição de dados sísmicos; e ressaltou que apenas o sistema de navegação caracteriza a parte comum às demais embarcações.

Assim, concluiu o seguinte:

“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.

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

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

“Fretamento – contrato pelo qual alguém, mediante preço ajustado, se obriga a transportar numa embarcação, de um ponto para outro, mercadorias ou 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.” (grifos da transcrição)

Portanto, diante de toda a explanação acima, estritamente relacionada com ao “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.

Do Acordo Suplementar nº 01 vinculado ao Contrato de Afretamento

Foi firmado, entre o interessado e a PGS EXPLORATION UK, em 05 de março de 2007, o Acordo Suplementar nº 01 ao referido contrato de afretamento, no qual as partes concordaram que, em razão do atraso da PGS do Brasil em relação aos pagamentos devidos no período de 01 de dezembro de 2004 a 31 de dezembro de 2006, a PGS Exploration UK poderia cobrar juros da PGS do Brasil.

Em exame a este Acordo Suplementar, a autoridade fiscal concluiu o seguinte: “Fica evidente que neste contrato, inicialmente tratado como juros sobre contrato de afretamento, significa um reajuste de valor acordado anteriormente, em face dos atrasos nos pagamentos previsto no contrato PGSBR011 contrato PGSBR011 Outra demonstração de que tal contrato (Acordo Suplementar) refere-se a reajuste de valor acordado inicialmente está descrita no seu item 2.1 que assim determina: “As partes ratificam todas as demais condições, termos e garantias dispostas no contrato PGS-BR011, que não tenham sido expressamente modificadas pelo presente instrumento.”

Portanto, fica demonstrado que o Contrato NR#5 significa tão somente com ajustamento do valor original do contrato PGSBR011 e, por conseguinte, será tributado sobre o mesmo fundamento daquele.

#### Contrato de Processamento de Dados Sísmicos

Inicialmente a Autoridade Tributária aferiu que o conteúdo do contrato encontrava-se um tanto genérico, deste modo, emitiu o Termo de Intimação n.º 04 (fl. 202) a fim de que a fiscalizada informasse de forma detalhada e pormenorizada o objeto do referido contrato bem como apresentasse os documentos que deram suporte aos pagamentos efetuados por ocasião do mesmo.

O contribuinte apresentou resposta de fls. 203-209, sendo destacados pelo autuante os seguintes trechos:

#### Item 4:

“Inicialmente a Peticionaria informa que, de acordo com o art. 2º, XI e XII da Resolução no. 11/11 da Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis, o processamento e reproprocessamento de dados (dentre eles, os sísmicos) pode ser definido da seguinte maneira:

XI – Processamento: Tratamento aplicado aos dados de forma a minimizar e/ou corrigir as distorções e eventos indesejáveis provocados pelo processo de aquisição de dados e posterior aplicação de técnicas e procedimentos visando a obtenção de informações de superfície e sub-superfície:

XII – Reprocessamento: Novo tratamento dos dados adquiridos, realizado por meios de procedimentos novos ou diferenciados com relação aos procedimentos previamente utilizados no processamento destes dados; (...)”

Item 7: “Ocorre que, em razão do volume de dados obtidos e pelas particularidades e demandas de cada um dos contratos que a Peticionaria precisa cumprir, a terceirização do processamento de dados sísmicos adquiridos nem sempre é absorvida pela empresa contratada no Brasil. Motivo pelo qual a peticionaria contrata outros terceiros (nesse caso a PGS Data Processing, Inc) para suprir parte da demanda de processamento de dados sísmicos.”

Examinando a resposta, chegou ao seguinte entendimento: “Como podemos verificar, a própria fiscalizada afirma realizar a terceirização do processamento de dados sísmicos, que, neste momento, não restam dúvidas tratar-se de prestação serviços especializado.”

#### Contratos de Prestação de Serviços de Gestão de Negócios

Em análise ao Anexo 1 do contrato com a Petroleum GeoServices ASA e do Anexo 3 do contrato com a PGS Exploration (US), inc. a autoridade tributária concluiu que o objeto destes contratos é a prestação de serviço de assistência técnica, administrativa e semelhantes.

Consta no Anexo 1 supracitado, em suma, serviços de assessoria jurídica, tributária, contábil, financeira, de auditoria e operacional (fls. 93-134).

Consta no Anexo 3 supracitado, em suma, assessoria em questões estratégicas como em processos de licitação e revisões de contrato, assessoria financeira, gerenciamento de controle de qualidade de produtos de processamento de dados, assessoria na relação com clientes e assistência em vendas e marketing (fls. 139-173).

#### Conclusão do TVF

Diante de todo o exposto, o Auditor-Fiscal constatou que a fiscalizada não efetuou o recolhimento de CIDE incidente sobre as remessas de recursos ao exterior a título de:

- 1) remuneração pelos serviços técnicos especializados executados pelas empresas PGS Exploration UK Ltd e PGS Data Processing, Inc;
- 2) remuneração pelos serviços de assistência técnica, administrativa e semelhantes executados pelas empresas petroleum GeoService ASA e PGS Exploration US.

Com isso, efetuou os lançamentos em questão, com base nos §§ 1º e 2º do art. 2º da Lei n.º 10.168/2000 c/c o art. 10 do Decreto n.º 4.195/2002, conforme segue (grifos meus): (...)

Cientificado do Auto de Infração em 14/04/2015, o contribuinte apresentou, em 13/05/2015, impugnação com os seguintes pontos de defesa (fls. 278-336):

Da impossibilidade de exigência de CIDE sobre afretamento de embarcações, haja vista a falta de previsão legal;

(...) a autoridade fiscal equivocadamente concluiu que o afretamento contratado corresponderia à prestação de serviço técnico especializado em razão das características da embarcação, e por supostamente não haver transporte de carga ou passageiros. Ou seja, a autoridade fiscal pretendeu alterar a natureza jurídica do contrato de afretamento transformando-o indevidamente em contrato de prestação de serviços.

(...) informa que o contrato analisado pelo autuante, celebrado em 2004, já havia sido analisado pela fiscalização em outra oportunidade, no ano de 2012. (...) Naquela ocasião, lavrou-se contra a Impugnante um auto de infração para cobrança de IRRF sobre os pagamentos de afretamento relativos ao referido contrato, sob a alegação de que tais pagamentos não poderiam usufruir de alíquota zero de IRRF (estabelecida pelo artigo 1º, I, da Lei nº 9.481/97, especificamente para remessas para pagamento de afretamento de embarcação a beneficiário no exterior), tendo em vista as especificidades da embarcação alugada.

Ora, depois das detalhadas explicações apresentadas pela Impugnante em sua Defesa à época protocolada contra o referido auto de infração, **a própria Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) proferiu, por unanimidade, decisão cancelando integralmente o lançamento, (...) na medida em que de fato se tratavam de pagamentos relativos ao afretamento de uma embarcação (...)**

A decisão proferida pela DRJ foi posteriormente confirmada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, (...)

Em seguida trata da natureza do contrato explicando que contratos de afretamento são espécies do gênero “contratos de aluguel”, que têm por objeto uma obrigação de dar a qual consiste na disponibilização temporária de determinado bem, a ser utilizado por terceiro durante um determinado período, mediante pagamento de contraprestação.

No caso em tela, segundo diz, o contrato consiste na disponibilização de embarcação, pelo qual o detentor cede temporariamente o seu uso para o afretador, que a utilizará com total liberdade, assumindo sua posse e controle mediante o pagamento de um aluguel.

Assim, tal situação se enquadraria na definição de contrato de afretamento por tempo, dada pela Lei nº 9.432/1997, (...)

No entanto, apesar de estar evidenciado se tratar de contrato de afretamento, a autoridade fiscal concluiu que o contrato tinha como objeto a prestação de serviço técnico especializado, porém, não apontou qualquer serviço que seria efetivamente prestado pela PGS UK, apenas a infundada conclusão, baseada no tipo de embarcação, de que o contrato não poderia ser considerado um contrato de afretamento.

Ou seja, não consta no Termo de Verificação Fiscal qualquer elemento que ampare a desqualificação de uma típica obrigação de dar decorrente de um contrato de aluguel (obrigação de disponibilizar, por prazo determinado, uma embarcação) para caracterização de uma obrigação de fazer (serviço). Especialmente quando tal contrato já foi submetido a autoridades marítimas e inclusive a autoridades da própria Receita Federal, quando da importação da embarcação, tendo sido devidamente aceito como um contrato de afretamento!

Com o intuito de corroborar sua defesa e demonstrar a inexistência de prestação de serviço oriunda deste contrato, apresenta explicação sobre o processo de aquisição de dados sísmicos, (...)

Portanto, demonstrado que a PGS Exploration UK não prestou qualquer serviço à impugnante, verifica-se que os pagamentos oriundos do contrato em questão foram realizados a título de aluguel, o que comprova a im procedência dos lançamentos tributários relativos a este item.

Da impossibilidade de exigência de CIDE sobre juros incidentes sobre o contrato de afretamento, em virtude da falta de previsão legal;

Explica que no curso da fiscalização informou a autoridade fiscal que havia remetido juros ao exterior à empresa PGS UK, decorrentes do contrato de afretamento, e apresentou o Acordo Suplementar nº 1 ao referido contrato, o qual previa, em razão de atraso nos pagamentos do afretamento, a instituição de juros.

(...) a fiscalização entendeu descabidamente que os juros pactuados corresponderiam, na verdade, a um reajuste do valor do afretamento, e, considerando que o contrato seria, de fato, de prestação de serviço técnico, caberia a incidência de CIDE sobre tais valores.

Contestando tal conclusão da fiscalização, alega que o aditamento em questão buscou estabelecer a cobrança de juros em razão da falta do pagamento do afretamento pela impugnante, tendo a taxa de juros sido estabelecida de acordo com os referenciais comuns de mercado (LIBOR + 3%).

(...) Neste sentido, no caso de a impugnante pagar tempestivamente o afretamento, calculado de acordo com a taxa referencial diária estabelecida no contrato de afretamento, não haverá a incidência de quaisquer juros, o que demonstra inequivocadamente não se tratar de um reajuste do preço de um afretamento.

Com efeito, o valor em questão possui claramente a natureza de encargo financeiro sobre o preço do afretamento pago em atraso, representando uma remuneração pelos recursos que ficaram indisponíveis para a credora.

O preço do afretamento corresponde à remuneração a que faz jus a arrendadora como contraprestação pelo arrendamento do bem.

Já os juros representam a contrapartida pelo não pagamento imediato do referido preço do afretamento

(...) Em vista do exposto, resta clara a impossibilidade de se tentar desqualificar os juros contratados para suposto reajuste do preço do afretamento e que, portanto, a cobrança de CIDE sobre tais juros é completamente ilegal, por falta de previsão legal para tanto.

Da impossibilidade de exigência de CIDE sobre o mero lançamento contábil de obrigações assumidas com empresas do exterior, por inocorrência do fato gerador da CIDE;

Primeiramente, informa que a autoridade fiscal não exigiu CIDE sobre valores efetivamente remetidos ao exterior, mas sim sobre o registro contábil de certas obrigações contraídas em 2011 com as seguintes empresas:

- 1) PGS UK pelo afretamento de embarcações;
- 2) PGS Data Processing por serviço de processamento de dados sísmicos; e
- 3) PGS ASA por serviço de gestão de negócios.

Reconhece que, a princípio, os valores remetidos ao exterior a título de pagamento pelos serviços descritos nos itens 2 e 3 acima, estão sujeitos à incidência da CIDE.

Porém, destaca que a exigência fiscal não se deu sobre os valores efetivamente remetidos ao exterior, mas sobre meros lançamentos contábeis efetuados em contas do passivo, procedimento que não é autorizado pela legislação.

Ademais, alega que o Termo de Verificação Fiscal indicou que as bases de incidência da CIDE foram calculadas sobre lançamentos “a débito” em contas de passivo (o que representaria a liquidação desses passivos).

Assevera que a autoridade tributária se equivocou, visto que o cálculo da CIDE ocorreu sobre lançamentos “a crédito” em contas do passivo, as quais, em observância ao regime de competência, registraram obrigações contraídas com as empresas PGS UK, PGS Data Processing e PGS ASA, que só foram pagas em anos posteriores.

(...) Prossegue fazendo uma análise do art. 2º, §3º, da Lei nº 10.168/2000, transcrito a seguir, a fim de demonstrar a improcedência dos lançamentos sobre o registro contábil de tais obrigações: (...)

Explica que o artigo acima elencou os fatos geradores para exigência da CIDE como: (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.

E frisa que o auto de infração foi lavrado sobre o mero registro de obrigações na contabilidade da impugnante, e não sobre os fatos geradores em questão. (...)

Da impossibilidade de exigência de CIDE sobre os lançamentos contábeis de obrigações assumidas com a empresa PGS Data Processing, devido a quitação da contribuição em ano posterior;

Em seguida, adiciona a informação de que em 2012 a Impugnante efetuou remessa dos valores devidos à empresa PGS Data Processing, ocasião em que houve a retenção e quitação da CIDE devida sobre tais valores.

Apresenta planilha elaborada em consonância com o auto de infração no que tange aos lançamentos contábeis referentes a Data Processing Inc., e explica que, em 09/05/2012, a empresa fechou contrato de câmbio para remessa a esta empresa do valor líquido de US\$ 5.850.711,87 (R\$ 11.467.395,27), efetuando a quitação da CIDE; esclarecendo que o valor da remessa englobou não só o pagamento dos valores indicados na tabela supracitada, mas também de outras faturas (“invoices”) que ainda estavam em aberto, conforme documentos de fls. 436-441.

**Menciona que a CIDE foi quitada através de Declaração de Compensação** (fls. 442-448) e assim, considerando a sua extinção, advoga pelo cancelamento destes lançamentos tributários.

Argumenta ainda, que mesmo que se entenda que o fato gerador ocorreu quando do registro contábil, o máximo que poderia se exigir seriam os juros de mora calculados entre a data do registro e o da efetiva compensação, sem acréscimo de qualquer penalidade, haja vista que a quitação se deu de forma espontânea nos termos do art. 138 do CTN.

Finaliza a impugnação pleiteando o cancelamento integral do crédito tributário exigido.

Foi dado parcial provimento à impugnação, por julgamento datado de 17 de dezembro de 2015, pela DRJ Rio de Janeiro/RJ (Acórdão 12-78.984), nos termos da ementa a seguir colacionada:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO -**

**CIDE**

**Ano-calendário: 2011**

**CIDE. HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA. SERVIÇOS TÉCNICOS E DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES.**

A contribuição de intervenção no domínio econômico incide sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes.

**CIDE. CONTRATO DE AFRETAMENTO. DESCARACTERIZAÇÃO. SITUAÇÃO CARACTERIZADA COMO SERVIÇO TÉCNICO PRESTADO POR RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR.**

Descaracterizado o contrato de afretamento, por configurar-se na essência como contrato de prestação de serviço técnico, verifica-se devida a contribuição de intervenção de domínio econômico sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, em decorrência dos serviços técnicos prestados.

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

Considera-se ocorrido o fato gerador da contribuição de intervenção no domínio econômico 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.

**CIDE. INCIDÊNCIA SOBRE CRÉDITO CONTÁBIL DE JUROS INCORRIDOS OU PAGOS REFERENTES A VALORES EM ATRASO. IMPOSSIBILIDADE**

Incabível a exigência da CIDE sobre crédito contábil a título de juros incorridos ou pagos relativos a valores em atraso, por não configurar fato gerador da contribuição.

Irresignada, a Contribuinte recorre a este Conselho (fls 562 a 614), reprisando os argumentos trazidos em sua impugnação ao lançamento tributário, menos com relação a parte da incidência da CIDE sobre os juros, uma vez que tal parte da autuação já fora cancelada pela DRJ e o montante não se sujeita ao recurso de ofício.

Foram então apresentadas contrarrazões ao recurso voluntário pela Procuradoria da Fazenda Nacional (fls 653 a 676), na qual defende, em síntese:

**i) Sobre o contrato de afretamento**, analisando os encargos avençados entre as partes, conclui que à contratada (fretadora) incumbem determinados serviços no âmbito dos afretamentos levados a efeito. Coloca que a hipótese em apreço se assemelharia à modalidade de afretamento por tempo. A embarcação/plataforma foi entregue armada e tripulada, ficando à disposição da contratante por determinado tempo. Contudo, como explicitado, as incumbências dos prepostos da contratada não se limitam a meramente conduzir o objeto afretado. Ao afretamento somaram-se as outras atividades. **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.**

**ii) Traz jurisprudência do CARF acerca do que denomina “forma de contratação fracionada” da Petrobrás (Processos nº 15521.000124/2005-04,**



15521.000127/2009-63, 19395.720024/2012-62, 19395.720263/2012-12 e 16682.721162/2012-35). Igualmente relata a existência de outro PAF contra a Recorrente, de n. 18470.723923/2012-12, ainda pendente de julgamento.

*iii)* Sobre o contrato NR#2, firmado com PGS DATA PROCESSING INC, visava o processamento de dados sísmicos coletados e de igual forma exigia os serviços de profissionais altamente qualificados e especializados para tal mister.

*iv)* **Com relação aos contratos NR#3 e NR#6**, firmados com GEO SERVICE ASA e PGS EXPLORATION US **evidencia-se a prestação de serviço de assistência administrativa** consoante Anexo 1 do contrato NR#3 e anexo III do contrato NR#6.

*v)* Discorre então sobre a incidência da CIDE, argumentando que não possui respaldo jurídico a pretensão da Recorrente de somente tributar serviços técnicos que envolvam tecnologia, pois em 19.12.01, foi editada a Lei 10.332/01, que, alterando os parágrafos 2º, 3º e 4º do art. 2º da Lei 10.168/00, ampliando o âmbito de incidência da CIDE.

*vi)* Finalmente, acerca do momento da ocorrência do fato gerador da CIDE, alega que o Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, dispõe sobre a prova realizada pela escrituração mantida pelo próprio contribuinte como meio hábil a comprovar os fatos nela registrados e que, ademais, o art. 43 do CTN estabelece que o imposto de renda incidirá sobre a disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Assim, entende que 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, ocorrendo portanto o fato gerador da CIDE, conforme consta no art. 2º, §3º, da Lei nº 10.168/2000.

Ainda, a Recorrente traz nova petição aos autos (fls 679 a 719), tecendo seus comentários a respeito das contrarrazões da PFN, na qual enfatiza que:

*i)* **a Procuradoria cita algumas cláusulas que não existem no contrato ora em discussão.** Conclui então que as alegações da PFN são infundadas e encontram-se em desconhecimento com as provas produzidas nos autos. Sobre os demais aspectos do contrato, rebate-os um a um, sempre chegando à conclusão de que nenhuma das obrigações acessórias (secundárias e todas necessárias para o bom e efetivo emprego da embarcação) que constam do contrato de afretamento têm o condão de alterar sua natureza como contrato de aluguel.

*ii)* Saliencia que a discussão acerca da (in)existência de transferência de tecnologia levantada pela PFN nunca esteve sob discussão nesse processo.

*iii)* Também afirma que **é contraditória a tentativa da PFN em qualificar o contrato em questão como complexo**, e, em seguida, concluir pela sua tributação global pela CIDE, desprezando então a parte em que consiste em pagamento de aluguel. Pondera que mesmo que o contrato fosse considerado como complexo, ele não pode ser desmembrado para fins fiscais, devendo prevalecer seu aspecto central e primário: o de aluguel.

*iv)* Saliencia que a jurisprudência citada pela PFN possui realidade fática que não se amolda ao presente caso. Na realidade o CARF nunca se debruçou sobre uma questão como a presente.

*v)* Sobre o momento da ocorrência do fato gerador da CIDE-royalties, repete os argumentos constantes de seu recurso voluntário.

Finalmente, depois de já pautado para julgamento o processo, foi juntada aos autos petição da PFN de fls 731 a 735, na qual afirma que "por um equívoco no encaminhamento

do arquivo eletrônico, não restou anexada a versão final da peça de contrarrazões acostadas às fls. 653/676, razão pela qual algumas informações não foram devidamente explicitadas." Assim, o intuito da petição foi afirmar que o contrato de afretamento e as cláusulas citadas nas contrarrazões referem-se ao contrato anterior de afretamento da PGS INVESTIGAÇÃO PETROLIFERA LTDA, acostado aos autos do processo administrativo nº 18470.723923/2012-12. Conclui, de toda forma, que em ambos os contratos o cerne do negócio é a execução de levantamentos de dados sísmicos tridimensionais (fim), no qual o emprego de embarcações (meio) é puramente acessório, instrumental.

Em 27 de setembro de 2017, os autos vieram para julgamento desse Colegiado, em sua anterior composição. Nesta oportunidade, decidiu-se converter o julgamento do processo em diligência, nos termos propostos pela Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, que foi a redatora designada para a Resolução, proposta nos seguintes termos:

Assim, em referência ao princípio da verdade material, e com fundamento no art. 18 do Decreto nº 70.235/72, voto no sentido de converter o julgamento em diligência para que a DRFRio de Janeiro II apresente os seguintes esclarecimentos relativamente aos Contratos NR#1, NR#2 e NR#3:

- a) Informar, **para cada parcela do crédito tributário, o momento que se considerou para a configuração do fato gerador da CIDE-ROYALTIES** no auto de infração, se por ocasião da apropriação da despesa dos serviços prestados por terceiros ou da extinção da obrigação, descrevendo os lançamentos e os documentos fiscais que os comprovam, as contas envolvidas e o grupo a que pertencem (Ativo, Passivo ou Patrimônio Líquido);
- b) Manifestar-se acerca da procedência ou improcedência da alegação da recorrente de bis in idem constante no Recurso Voluntário no item "ASPECTO ADICIONAL: DO RECOLHIMENTO DA CIDE EM 2012 QUANDO DA EFETIVA REMESSA DE RENDIMENTOS À PGS DATA PROCESSING" e seu eventual potencial para alterar o montante tributável no auto de infração e, sendo o caso, em que medida;
- c) Elaborar Relatório Conclusivo acerca dos quesitos acima, juntando os documentos que entender relevantes; (...)

Às fls 942 veio o Relatório de diligência fiscal e, uma vez cientificada a Contribuinte do seu conteúdo, foi apresentada petição de fls 942 apresentando suas considerações.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora.

A Recorrente tomou ciência do Acórdão da DRJ em 18/01/2016, pela abertura dos arquivos correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC), conforme informação de fls 559, apresentando Recurso Voluntário em 17/02/2016. Assim, o recurso voluntário é tempestivo, com base no que dispõe o artigo 33 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, bem como atende as demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Passo então ao mérito do caso.

## 1. A NATUREZA DO CONTRATO FIRMADO ENTRE A RECORRENTE E A PGS EXPLORATION UK LTD (NR#1)

A complexa realidade fática a ser discutida nesse processo resume-se juridicamente a seguinte questão: qual a natureza do *Contrato de Afretamento de Embarcação* (fls. 44-75), pactuado entre a Recorrente e a PGS EXPLORATION UK LTD (PGS UK)?

No entender da Recorrente (comerciante de dados sísmicos obtidos em águas marinhas brasileiras, conforme consta de seu contrato social e de autorização da Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP), tratar-se-ia de contrato de aluguel, cujas remessas ao exterior não se subsomem à hipótese de incidência da CIDE-royalties. Já do ponto de vista da Fiscalização, estaríamos diante de contrato de prestação de serviço técnico especializado, o qual culmina na necessidade de recolhimento de valores a título de CIDE-royalties aos cofres da União, tudo nos termos da Lei n. 10.168/2000.

Antes de passarmos à análise do contrato, cumpre fazer alguns breves esclarecimentos sobre os dois processos administrativos contra a Recorrente que possuem substância que tangencia a ora sob discussão, como visto no relato acima.

Em primeiro lugar não vislumbro situação de decorrência - a ensejar mudança de competência para ao julgamento (artigo 6º, inciso II do RICARF) - do presente processo administrativo em função do Processo n. 18470.723923/2012-12.<sup>1</sup> Embora neste último também

---

<sup>1</sup> Esse processo foi julgado na reunião de julgamento seguinte à que o presente feito foi apreciado dando origem à Resolução n. 3402001.042.

Assim, em 24/10/2017 foi proferido o Acórdão 3302-004.822, com a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Ano-calendário: 2008

CONTRATO IMPROPRIAMENTE DENOMINADO DE AFRETAMENTO DE NAVIO DE PESQUISA. REAL NATUREZA DO NEGÓCIO JURÍDICO CONTRATADO PARA FINS TRIBUTÁRIOS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS. REMESSA AO EXTERIOR A TÍTULO DE REMUNERAÇÃO PELOS SERVIÇOS PRESTADOS. INCIDÊNCIA DA CIDE. POSSIBILIDADE.

1. Para fins tributários, prevalece a natureza real do negócio jurídico realizado e não a declaração formal inverídica contida nos instrumentos contratuais impropriamente denominados de afretamento de navio de pesquisa. Segundo os fatos comprovados nos autos, o real negócio jurídico contratado pela recorrente foi a prestação de serviços de levantamento de dados sísmicos multicomponentes tridimensionais (3D) e não o afretamento de navio de pesquisa.

2. O fornecimento da embarcação, aparelhada com os equipamentos sísmicos, é parte integrante e indissociável dos real contrato de serviços técnicos de levantamento de dados sísmicos contratados, razão pela qual os valores mensais integrais remetidos ao exterior a título de remuneração às empresas estrangeiras prestadoras dos referidos serviços estão sujeitos à incidência da CIDE e integram a base de cálculo da referida contribuição.

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

Há incidência da CIDE sobre os valores da remuneração mensalmente pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a residentes ou domiciliados no exterior, em retribuição pela prestação de serviços técnicos estabelecidos em contrato, não havendo, nestes casos, para a caracterização da hipótese de incidência da contribuição qualquer vinculação com transferência de tecnologia.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2008

MATÉRIA DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. APRECIÇÃO PELOS INTEGRANTES DO CARF. IMPOSSIBILIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

MULTA DE OFÍCIO. ACRÉSCIMO DE JUROS DE MORA. POSSIBILIDADE.

É legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, a qual integra o crédito tributário, por expressa previsão legal.

esteja sob averiguação o mesmo *Contrato de Afretamento de Embarcação*, diversos outros contratos lá estão presentes, de modo que a discussão travada tomou como rumo suposta natureza híbrida dos contratos, na qual foi necessária resolução do CARF para dirimir dúvida dos Conselheiros a respeito da tripulação da embarcação, situação que não se faz necessária no presente caso, uma vez que não consta das provas trazidas pela fiscalização na lavratura do auto de infração.

Em segundo lugar, no que tange ao Processo n. 18470.723924/2012-59, que trata de Auto de Infração de IRRF lavrado contra a própria PGS do Brasil, temos que foram efetuados lançamentos tributários sobre aluguéis pagos a empresas localizadas no exterior por plataformas utilizadas pelo interessado no ano de 2008.<sup>2</sup> Analisando os autos, tanto a DRJ como o CARF exoneraram o lançamento por entender que o 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, concluíram que esta norma 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.

Tal entendimento, já definitivamente apreciado no bojo do Processo n. 18470.723924/2012-59, deve ser tomado em conta como a formação da convicção do Colegiado, uma vez que é inequívoco (a própria DRJ e a PFN o admitem)<sup>3</sup> que a Fiscalização, quando se deparou com o mesmo contrato ora em apreço em outra oportunidade, não contestou sua tipicidade e natureza, mas sim o admitiu como contrato de afretamento.

Passemos então ao referido contrato (fls.44-75), devidamente assinado com firma reconhecida pelo cartório de registro de notas do Rio de Janeiro em 13/07/2004, no qual a Recorrente (PGS do Brasil) figura como contratante e a PGS UK como contratada.

A sua Cláusula Primeira estabelece como *objeto* “o afretamento, pela Contratada, de embarcações equipadas para levantamento de dados sísmicos de reflexão tridimensional

---

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2008

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

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

2. A adequada descrição e fundamentação fática jurídica, consignada no Termo de Verificação Fiscal (TVF) revela que não houve qualquer prejuízo ao direito de defesa da autuada.

DECISÃO RECORRIDA. INEXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO. NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade, por contradição com a autuação, a decisão recorrida que, em consonância com os fundamentos do lançamento, reconheceu que os valores remetidos às empresas estrangeiras contratadas foram provenientes de remuneração pela prestação de serviços técnicos.

Recurso Voluntário Negado.

<sup>2</sup> 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. Nesse 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.

<sup>3</sup> Sobre o ponto, ambos colocam que a o contencioso Administrativo não se debruçou sobre a natureza do contrato, como deve ser agora feito. Contudo, a questão é justamente que nem a própria Fiscalização levantou tal problema quando da análise do contrato para a lavratura do auto de infração originador do Processo n. 18470.723924/2012-59.

(3D).” Seguem então as obrigações da PGS UK, dentre as quais está que **“a Contratada fornecerá uma ou mais embarcações, dotadas das características descritas no Anexo C, conforme solicitado pela PGS do Brasil, para execução de levantamentos de dados tridimensionais (3D), perfeitamente adaptados e equipados para esse fim, e em condições satisfatórias de navegação e operação”** (Cláusula 3.2.1).

Ou seja, fornecimento de embarcações é o objeto do contrato. Porém não quaisquer embarcações, mas sim embarcações específicas, porque dotadas das características necessárias para a execução de levantamento de dados tridimensionais.

Segundo a Recorrente, o processo de aquisição de dados sísmicos é feito essencialmente em duas etapas, que não foram contestadas mas sim tomadas como pressuposto na fiscalização:

(i) na primeira etapa a Impugnante realiza um estudo do subsolo marítimo nacional a ser pesquisado e, posteriormente, efetua o planejamento da coleta de dados sísmicos, definindo todos os parâmetros necessários para condução de tal atividade, bem como preparando a "programação" a ser inserida na embarcação. Esta primeira etapa consiste na "inteligência" da operação, pois nela é que se define como a coleta de dados será feita e como o barco será empregado na pesquisa; e

(ii) após a inserção da "programação" nos sistemas da embarcação, a segunda etapa consiste na realização do percurso "pré-programado", utilizando os sistemas sísmicos integrados de aquisição (sistema de navegação, sistema de fonte de energia sísmica e sistema de registro), os quais, funcionando de forma autônoma, capturam (através de seus "sensores") e registram os dados acerca do subsolo marítimo.

É nesse ponto que se encaixam as informações fornecidas pela Recorrente durante a Fiscalização e reafirmada em suas defesas: para cumprir seu objeto social de obtenção e comercialização de dados sísmicos, a Recorrente precisa de uma embarcação especial, a qual é afretada da PGS UK. Assim, é que a única obrigação da PGS UK é fornecer a embarcação nos termos contratados (sobre os quais tratarei com mais vagar a seguir), mas não prestar serviços, visto que eles são efetuados por ela própria, PGS do Brasil.

Realmente, é isso que diz a citada Cláusula 3.2.1. do Contrato. Entretanto, cumpre verificar se o restante de seu conteúdo confirma-a ou infirma-a. Vejamos.

Com relação à remuneração devida à PGS UK, ela é calculada com base (i) no próprio afretamento, em valor fixo; (ii) por taxas diárias em que a embarcação fica à disposição da Recorrente; (iii) mobilização da embarcação (Cláusula 5).

As faturas (*invoices*) acostadas aos autos (fls 397 e seguintes) demonstram que o pagamento ocorreu efetivamente de acordo com as diárias de uso da embarcação, ou seja, não há relação entre o levantamento de dados efetuado pela embarcação (atividade final da PGS do Brasil) com a remuneração da PGS UK. Este fato é importantíssimo para o deslinde do caso. Afinal, dele é possível compreender que caso não seja levantado dado sísmico algum, haverá o pagamento da taxa diária da embarcação à PGS UK. Caso os dados coletados sejam insatisfatórios, igualmente haverá o pagamento da taxa diária da embarcação. Então pergunta-se, pelo que está sendo remunerada a PGS UK, pela disponibilização de embarcações devidamente aparatadas ou pela coleta de dados sísmicos? Não há dúvidas de que é pela disponibilização das embarcações.

Vemos ainda que o prazo de vigência do contrato inicia-se da data que em o navio estiver em porto brasileiro, pronto para operar (Cláusula 2.2.), e não da data em que

iniciam/terminam as atividades de coletas de dados sísmicos. Mais uma vez vemos as cláusulas contratuais corroborando o objeto avençado.

Na Cláusula Terceira, sobre as Obrigações da Contratada (PSG UK), o tópico 3.2. reafirma os detalhes da obrigação de fornecer as embarcações segundo os termos acordados, perfeitamente adaptadas e em condições satisfatórias de navegação e operação (incluindo equipamentos geofísicos, combustíveis e sistema de comunicação).

Até aqui não há dúvidas: a conclusão impreterível a que se chega é da existência de autêntico contrato de afretamento por tempo (inclusive como afirma a PFN), conforme dispõe o artigo 2º da Lei 9.432/1997, que cuida do transporte aquaviário, *in verbis*:

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 esignar 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 afretador 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;

Sendo contrato de afretamento por tempo, é, por consequência, espécie de contrato de locação, nos moldes do artigo 565 do Código Civil:

Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição.

Contudo, não foi essa a conclusão que alcançou a Fiscalização. Vejamos o porquê.

Analisando o TVF, percebemos que embora a fiscalização nunca tenha contestado o fato de a embarcação ter sido disponibilizada, o ponto das embarcações serem equipadas para a execução dos fins de levantamento de dados sísmicos, conjuntamente com as informações pormenorizadas passadas pela Recorrente no curso da fiscalização, que instauraram a problemática do caso. Isto porque, como já visto, as atividades da Recorrente demandam específico maquinário tecnológico e humano para funcionar, o qual deve ser fornecido juntamente com a embarcação (afretamento por tempo), fato que fez com que a Fiscalização entendesse que algo além do simples afretamento constava do negócio jurídico firmado entre as partes.<sup>4</sup>

Pois bem. Antes de mais nada, já é necessário situar que não é cabível a alegação da Recorrente de que a decisão da DRJ inovou nos argumentos utilizados pela Fiscalização, sendo portanto nula. Na realidade o Acórdão *a quo* fez a leitura do mesmo contrato que foi analisado pela autoridade lançadora, demonstrando seu entendimento sobre quais cláusulas suportam a mesma conclusão (critério jurídico) adotado quando da lavratura do lançamento tributário. Inclusive, a análise do contrato, demonstrando as razões do juízo da Fiscalização no sentido da descaracterização do contrato de afretamento encontram-se postas no TVF (fls 240). Assim, não há mudança de motivação apta a ensejar qualquer nulidade no lançamento.

<sup>4</sup> Com efeito, foi essa a posição adotada pela Fiscalização, quando colocou que ““a autoridade fiscal constatou que a embarcação contratada é equipada com tecnologia específica para obtenção de dados sísmicos de reflexão tridimensional (3D), portanto não se trata de uma simples embarcação de carga ou passageiro.”

Voltemos à acusação, referendada pela manifestação da PFN (fls 659) 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.”

Ora, as embarcações específicas para a atividade da Recorrente são embarcações, independentemente de terem este ou aquele maquinário a mais para a finalidade a que se destina, eis o conceito de afretamento por tempo. Para ilustrar a falta da coerência do raciocínio da fiscalização, seria o mesmo que dizer que o aluguel de um carro equipado com todo o aparato necessário para pessoas com necessidades especiais (PNE), desvirtuariam o carro de ser um carro, e o aluguel do carro de ser aluguel de carro.

Além do apelo à tecnologia envolvida na embarcação em apreço, o TVF simplesmente traz as explicações da Recorrente sobre suas atividades (fls 241) concluindo em seguida, sem nenhuma articulação de ideias, que “portanto, não restam dúvidas de houve prestação de serviço técnico especializado” (fls 242). Dos parágrafos que seguimos conseguimos com esforço depreender que o lançamento se refere à obtenção dos dados sísmicos como um serviço global, quando a autoridade conclui que o afretamento da embarcação é somente um meio para atingir o fim almejado pela PGS do Brasil: o dito levantamento de dados nas águas da costa brasileira.

A PFN destaca os encargos da contratada PGS UK, que corroborariam a conclusão da Fiscalização sobre a existência da prestação de serviços técnicos *in casu*: manter os bens afretados em perfeitas condições de funcionamento, manutenção, reparo e operação, arcando com todos os custos (Cláusula 3.2.2); operar conforme os padrões de segurança necessário a preservar o ambiente, as pessoas e os bens a bordo, bem como responder por qualquer dano causado ao meio ambiente (Cláusula 3.1.5 e 3.1.6); fornecer, licenciar e operar por sua conta um sistema completo de comunicação entre os bens afretados e as bases em terra (Cláusula 3.2.4); realizar testes para verificação das condições de operação de equipamentos, conforme especificações dos manuais, e fornecer à PGS do Brasil instruções para avaliação dos testes (Cláusula 3.2.5); providenciar por sua conta e responsabilidade as importações e exportações relativa ao Contrato, bem como todas as autorizações pertinentes (Cláusula 3.2.6); operar os bens afretados (Cláusula 3.2.7); executar testes de pulso dos instrumentos sísmicos (Cláusula 3.2.9); fornecer relatório mensal das operações, incluindo mapa com a localização das linhas levantadas, especificando as dificuldades encontradas e a eficiência dos equipamentos entre outros (Cláusula 3.3.1); empregar pessoal qualificado para utilizar o mais alto nível das técnicas de operação (Cláusula 3.5.1).

Importante salientar que determinados pontos expostos pela Procuradoria não dizem respeito ao presente caso, de modo que devem ser desconsiderados por este Colegiado, quais sejam: *i*) existência de afretamento de plataforma (aqui trata-se unicamente do afretamento de uma embarcação, denominada Ramform Valiant); *ii*) conteúdo da cláusula 3.2.6 versar sobre responsabilidade por importações e exportações, pois essa cláusula no contrato sob análise fala em “manter as embarcações à disposição da PGS do Brasil, em condições de operar 24 horas por dia e 7 dias por semana.”; *iii*) conteúdo da cláusula 3.2.7. falar em “operar bens afretados”, quando seu texto fala sobre “executar, antes do início dos trabalhos e por ocasião de qualquer substituição de instrumentos, testes de pulso dos instrumentos de registro sísmico com a finalidade de obter a resposta ao impulso dos mesmos; *iv*) a existência da cláusula 3.2.9 no contrato (encerra-se no item 3.2.7); *v*) fazer parte deste processo a discussão acerca da necessidade de transferência de tecnologia para a ocorrência do fato gerador da CIDE-royalties (ela nunca foi aventada pela Recorrente).

Agora com relação ao que efetivamente faz parte do presente caso, percebemos aí que são todas obrigações citadas são indispensáveis para garantir o objeto do contrato, qual seja, a disponibilização plena da embarcação afretada, com todos os instrumentos que lhe são inerentes.

Com efeito, as obrigações aventadas tem como escopo manter a embarcação e os instrumentos a acompanham – e.g. testes de pulso dos instrumentos sísmicos - em perfeitas condições, de acordo com os padrões de segurança e meio ambiente; fornecimento de sistema de comunicação de bases com a terra, sendo esse um dos instrumentos que são objeto do aluguel seguindo a embarcação; fornecimento da tripulação para a manutenção da embarcação.

Daí é que a conclusão de que todas as obrigações dizem respeito ao bom funcionamento da embarcação e seus equipamentos, e não sobre a prestação de serviço de coleta de dados sísmicos. E é natural em contratos de locação, como é de conhecimento geral, que cláusulas a respeito das obrigações do locador de manter em bom estado o bem locado sejam estabelecidas. Não se trata de simples praxe jurídica, mas de formatação que tem como base o artigo 566 do Código Civil, que dispõe:

Art. 566. O locador é obrigado:

I - a entregar ao locatário a coisa alugada, com suas pertencas, em estado de servir ao uso a que se destina, e a mantê-la nesse estado, pelo tempo do contrato, salvo cláusula expressa em contrário;

II - a garantir-lhe, durante o tempo do contrato, o uso pacífico da coisa.

Na lição de Orlando Gomes, "nas obrigações de dar, o que interessa ao credor é a coisa a ser entregue, *pouco importando a atividade que o devedor precisa exercer para realizar a entrega*. Nas obrigações de fazer, ao contrário, o fim é o aproveitamento do serviço contratado."<sup>5</sup>

Ou seja, é determinação do direito civil que o locador (no caso a PGS UK) conserve o bem locado em adequadas condições para o normal exercício do direito, e é isso que as cláusulas do contrato em apreço fazem, sem descaracterizar o contrato de aluguel da embarcação (afretamento por tempo), submetida às autoridades marítimas competentes, ingressando no país sob o regime de admissão temporária.

De todo modo, não se pode negar que o bem locado passa longe de ser simples, e essa é a razão pela qual o contrato de locação acaba sendo muito detalhado, inclusive com relação às obrigações das partes. Dessarte, cumpre fazer um esclarecimento sobre o raciocínio da fiscalização quando interpreta os itens da Cláusula 3.1. do Contrato, a respeito de “operações”, como potencialmente abrangentes de algum serviço técnico: por mais que eventualmente pudesse adotar esse entendimento sobre a existência de serviços técnicos *acessórios*, é verdadeiramente ininteligível o fato de a Fiscalização e a DRJ simplesmente desconsideraram todo o restante do contrato (objeto, validade, remuneração, embarcações, dentre outros, pormenorizadamente tratados acima, todos umbilicalmente ligados e dando total preponderância para o afretamento de embarcações como obrigação principal estipulada no negócio jurídico), alcançando a conclusão que o que ali prepondera são eventuais serviços técnicos prestados pela empresa estrangeira.

Tal leitura do contrato é insustentável.

---

<sup>5</sup> Obrigações, 15ª ed., Rio de Janeiro; Forense, 2000, p. 38.



A obrigação de disponibilizar as embarcações para o uso da PGS do Brasil é objeto principal do contrato. Uma afirmação em sentido contrário não possui qualquer sustentação nos documentos e informações trazidas a esses autos. Portanto, a conclusão de o contrato em questão ser na sua essência “contrato de prestação de serviços técnicos” é claramente equivocada e já seria o suficiente para o cancelamento deste ponto do lançamento tributário, haja vista que foi a motivação abraçada pela Fiscalização.

O contrato poderia ser qualificado, quando muito, como contrato híbrido ou complexo, justamente como aventa a Procuradoria da Fazenda Nacional em suas contrarrazões (argumento que, lembre-se, até então não constava do presente processo).

Seria complexo porque além da locação de bens (afretamento de embarcações), traria no seu bojo alguns serviços técnicos prestados pela Contratada.

Ocorre que, mesmo que fosse possível a esta altura do processo administrativo adotar tal entendimento, nem assim poderia subsistir a pretensão fazendária. Isto porque, para fins tributários, a menos que se constate uma conduta abusiva/fraudulenta adotada pelo contribuinte (o que não há nesse caso, tanto que a multa não foi qualificada), é consabida a impossibilidade de segregação de um contrato complexo, justamente porque o próprio direito privado prevê a sua natureza mista e indissociável, e que, portanto, não pode ser alterada, por força do quanto dispõe o artigo 110 do CTN.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a jurisprudência trata da questão do afretamento de navios e dos contratos complexos em que se insere justamente nesse sentido. Destacamos o REsp 792.444 / RJ, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, em cuja ementa consta:

8. Os contratos de afretamento por tempo ou por viagem são complexos, não podem ser desmembrados para efeitos fiscais (Precedentes desta Corte) e não são passíveis de tributação pelo ISS porquanto a específica atividade de afretamento não consta da lista anexa ao DL 406/68. Portanto, igualmente não tributável o agenciamento, a corretagem ou a intermediação no afretamento de navios.

9. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, provido para conceder a segurança.

Destaco também parte do voto da Ministra relatora do caso:

Diferentemente, os contratos de afretamento por tempo ou por viagem são complexos porque, além da locação da embarcação, com a transferência do bem, há a prestação de uma diversidade de serviços, dentre os quais se inclui a cessão de mão-de-obra. Trata-se, portanto, de um contrato sui generis, que se adequa perfeitamente ao preconizado na jurisprudência desta Corte, segundo a qual os contratos complexos não devem ser desmembrados para fins fiscais. Nesse sentido, colaciono o seguinte julgado (...)

Mesmo considerando como complexos os contratos de afretamento por tempo ou por viagem (e não como meros contratos de locação de bem móvel), igualmente não são passíveis de tributação pelo ISS, porque a específica atividade de afretamento não consta na lista de serviços tributáveis

No mesmo sentido foi julgado o REsp. 1.054.144/RJ.

Por conseguinte, sendo certa a impossibilidade de segregação do contrato de afretamento que também compreende serviços, prevalece o seu objeto principal, que no caso é justamente o afretamento de embarcações, por todas as razões supra expostas.

Nesse ponto, é importante ter em conta que as atividades da Recorrente são reguladas pela ANP, agência reguladora que autoriza as atividades da PGS do Brasil para a

aquisição de dados sísmicos, sendo dela a responsabilidade pelo controle e processamento de dados. Dizer o contrário seria dizer que o contrato em apreço desrespeita toda a regulação do setor, que está sendo infringida pela Recorrente, o que não possui cabimento algum, visto que ela possui as devidas licenças de operação e é inspecionada em suas atividades.

A alteração promovida em 2014 pela Lei n. 13.043 na redação do artigo 1º, §2º da Lei n. 9.481/1997, trazendo percentuais de aplicação para a divisão dos contratos de afretamento combinados com serviços diversos, corrobora que era esse o entendimento que até então vigia (impossibilidade de segregação de contratos complexos), devendo prevalecer para o presente caso, visto que trata de período de apuração anterior à referida mudança legislativa.

Finalmente, sobre a jurisprudência trazida pela PFN em suas contrarrazões (Processos n. 15521.000124/2005-04, 15521.000127/2009-63, 19395.720024/2012-62, 19395.720263/2012-12, 16682.721162/2012-35), na verdade vão na contramão do que a PFN pretende demonstrar. Afinal, além de versar sobre outros tributos e possuírem realidade fática diametralmente oposta àquela aqui enfrentada, demonstram que no entendimento desse Conselho o objeto principal naqueles processos era a prestação de serviço, que foi entendida como primordial para fins da tributação; aqui, contudo, o objeto primordial é a locação da embarcação para que a empresa brasileira preste o serviço no Brasil, e não a empresa estrangeira o preste.

Por tudo quanto exposto, fica demonstrado que o Contrato *de Afretamento de Embarcação* (fls. 44-75) não pode ser requalificado para contrato de prestação de serviços técnicos, como propôs a Fiscalização, de modo que permanece fora do campo de incidência da CIDE-royalties (Lei n. 10.168/2000), devendo ser cancelada a cobrança indevida nesse sentido.

## **2. MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA CIDE-ROYALTIES**

Com relação às remessas efetuadas à PGS Data Processing (Contrato NR#2) por serviço de processamento de dados sísmicos e à PGS ASA (NR#3 e NR#6) por serviço de gestão de negócios, cumpre analisar em que momento se dá o fato gerador da CIDE-royalties, pois é essa a questão controvertida: enquanto a Recorrente argumenta que a tributação da Contribuição somente deve ocorrer quando os valores são efetivamente remetidos ao beneficiário no exterior; a Fiscalização entendeu que o momento adequado para ser considerada a incidência é o lançamento contábil dessas remessas, realizados anteriormente à sua ocorrência.

A PFN em suas contrarrazões utilizou como pressuposto, para avaliar o entendimento da autoridade fiscal, o artigo 43 do CTN, que trata do imposto sobre a renda, que “tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.”

Não foi à toa que a Procuradoria se referiu à legislação do imposto sobre a renda para tecer seu entendimento. Afinal, a hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), estampado no artigo 710 do RIR/99, é a mesma da CIDE-royalties, positivada no artigo 2º, §3º da Lei n. 10.168/2001, *in verbis*:

### **RIR/99**

Art. 710. Estão sujeitas à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de royalties, a qualquer título (Medida Provisória nº 1.749-37, de 1999, art. 3º).

Lei n. 10.168/2001

Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. (Vide Decreto nº 6.233, de 2007) (Vide Medida Provisória nº 510, de 2010)

(...)

§ 3º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo. (Redação da pela Lei nº 10.332, de 2001)

Entendo, contudo, que a discussão não precisaria necessariamente descambar para a problemática da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Isto porque o artigo 2º, § 3º da Lei n. 10.168/2001 é claro sobre a necessidade de efetivo aporte de valores para o exterior, por qualquer das situações que sejam ali descritas (pagamento, creditamento, entrega, emprego ou remessa, em sentido estrito), para o beneficiário no exterior.

Ora, como é consabido, a ciência contábil não cria fatos, mas sim os relata. Dentre tais fatos, encontrar-se-ão eventualmente situações que se subsomem à determinada hipótese de incidência tributária, ou não. Assim, o simples lançamento contábil não substitui o fato gerador da CIDE, que é a remessa, em sentido lato, de valores para o exterior, como impõe a lei. Por tal razão, o momento da ocorrência do fato gerador deve ser sempre o segundo, e não o primeiro.

Assim vem decidindo este Conselho, conforme se depreende das ementas abaixo colacionadas:

**Ementa: CIDE. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.**

O lançamento contábil não constitui, por si só, fato gerador da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pelo art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000. RECURSO DE OFÍCIO NEGADO. (Processo nº. 18471.001506/200578 Acórdão nº. 30239165)

Ementa(s) Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE Data do fato gerador: 18/01/2001, 26/01/2001, 15/03/2001, 12/04/2001, 24/04/2001, 27/04/2001, 26/07/2001, 03/08/2001, 04/12/2001, 07/12/2001, 26/12/2001. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO. O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância a quo.

**INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº. 02 DO CARF.** O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**LANÇAMENTO CONTÁBIL. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.** O lançamento contábil não constitui, por si só, fato gerador da CIDE. LICENÇA DE USO DE SOFTWARES. Até a edição da Lei nº. 11.452/2007, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE é devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso de softwares, ainda que a licença não importe em transferência de conhecimento tecnológico. SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA. Para fins de incidência da CIDE, por força do §1º do art. 2º da Lei nº. 10.638/2000, devem ser considerados como contratos com transferência de tecnologia os contratos de prestação de assistência técnica firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

Recurso conhecido em parte; na parte conhecida, recurso voluntário negado. (Processo 10580.004006/2003-87, Acórdão 3202-000.455)

Deste último julgado, destaco as palavras da Conselheira relatora, que corroboram o entendimento aqui esposado:

Assim, conforme asseverou a autoridade julgadora de primeira instância, a celebração do contrato e o respectivo lançamento contábil não autorizam a exigência da CIDE, sendo imprescindível a efetiva remessa dos valores aos beneficiários no exterior. Isto porque o lançamento contábil representa somente o registro de um evento econômico, não se constituindo no próprio evento em si. A ocorrência do fato econômico é que faz nascer a obrigação de pagar a CIDE e este se dá quando da efetiva remessa dos valores devidos. Demais disso, se assim não o fosse, teríamos uma norma improfícua, vez que o lançamento contábil sempre precede o pagamento.

Assim, é hialino que no momento das contratações de obrigação da empresa nacional com e estrangeira (lançamento a crédito no conta do passivo), ainda não ocorreu a remessa, em sentido lato, de qualquer valor para o estrangeiro e, conseqüentemente, não ocorreu ainda o fato gerador da CIDE-royalties.

De toda sorte, mesmo entendendo que não seja apropriada tal discussão para o presente caso - pois o CTN expressamente determina em seu artigo 45<sup>6</sup> que a lei pode atribuir à fonte pagadora a responsabilidade pelo recolhimento do imposto sobre a renda -, consigno também meu entendimento acerca do argumento no sentido de que o termo “creditado”, constante do artigo 2º, § 3º abrangeria o lançamento contábil (crédito de conta de passivo relativo à obrigação existente), no qual já haveria disponibilização econômica e/ou jurídica da renda (artigo 43 do CTN) e, portanto, a ocorrência do fato gerador tanto do IRRF como da CIDE-royalties.

Trata-se de um equívoco.

Falar em renda é falar em acréscimo patrimonial a um conjunto de bens e direitos. Nesse sentido temos que a *disponibilidade jurídica* da renda se configura no exato instante em que a renda for auferida, produzida, independentemente do efetivo recebimento em espécie – “accrual basis”-, representando assim o título jurídico que o beneficiário possui da realização em dinheiro. De outro lado, a *disponibilidade econômica* se dá quando a renda auferida tiver sido efetivamente recebida pelo seu titular, vale dizer, é o dinheiro em caixa – “cash basis”.

Em qualquer das duas situações, portanto, os valores que passam a compor o patrimônio do contribuinte devem estar livres para que seja caracterizada a disponibilidade econômica ou jurídica e, conseqüentemente, ocorrido o fato gerador do imposto sobre a renda, nos moldes do artigo 43 e do artigo 114 do CTN.

No presente caso, o lançamento contábil de crédito na conta de passivo não traz a disponibilidade econômica, tampouco a jurídica da renda, para o beneficiário no exterior.

Também sobre esse ponto é tranquila a jurisprudência do CARF, com inúmeros julgados sobre o IRRF, dos quais destaco a título exemplificativo o caso abaixo, julgado pela CSRF em 2014:

Ementa(s)

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Data do fato gerador: 30/11/2001, 31/12/2001

<sup>6</sup> Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam

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

A hipótese de incidência exige que as importâncias sejam pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários domiciliados no exterior, por fonte situada no País.

As dicções "pagas", "creditadas", "entregues", "empregadas" ou "remetidas" não deixam dúvidas de que o beneficiário não-residente tem que ter tido a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica do rendimento, conforme disciplina contida no art. 43 do CTN.

"A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos." (Hugo de Brito Machado. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 243).

Não há fato gerador do imposto incidente na fonte quando as importâncias são contabilmente creditadas ao beneficiário do rendimento em data anterior ao vencimento da obrigação, consoante os prazos ajustados em contrato. O simples crédito contábil, antes da data aprezada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo credor. O fato gerador do imposto de renda na fonte, pelo crédito dos rendimentos, relaciona-se, necessariamente, com a aquisição da respectiva disponibilidade econômica ou jurídica.

Por si só, o fato de a fonte pagadora lançar contabilmente o acréscimo do valor de sua obrigação na respectiva conta de passivo não torna devido o imposto de renda na fonte, por não importar na aquisição de qualquer disponibilidade econômica ou jurídica de renda pelo beneficiário.

No caso dos autos, os rendimentos só passaram a ser devidos quando do vencimento previsto no contrato. Ora, por dedução lógica, o simples registro contábil, nos períodos questionados, não tem, por si só, o condão de modificar o prazo de vencimento da obrigação contratual.

Recurso especial negado. (Número do Processo 10882.001555/2006-48, Acórdão 9202-003.120).

Assim é que o lançamento contábil por si só não acarreta na disponibilidade econômica ou jurídica da renda (remessa dos valores para o exterior), mas sim relata fato que ocorrerá no futuro, quando efetivamente vencerá a obrigação ou serão entregues os valores devidos ao beneficiário no exterior. Chega a ser óbvia - porém necessária porque vem passando despercebida nesse processo -, a constatação de que o beneficiário no exterior não dispõe, nem jurídica nem economicamente, de valores que estão simplesmente contabilizados por empresa situada em país estrangeiro (Brasil).

Pois bem. Esse Colegiado em sua anterior composição, já ciente da verossimilhança dos argumentos da Contribuinte a respeito do equívoco da Fiscalização ao lavrar o auto de infração tomando como data da ocorrência do fato gerador a apropriação das despesas contratadas, solicitou à autoridade fiscal de origem a verificação dos fatos alegados pela defesa na Resolução n. 3402001.042.

A resposta (fls 754 a 762) veio nos seguintes termos:

**Resposta ao quesito:** Após a análise dos lançamentos nas contas contábeis que originaram os valores considerados como base de cálculo no lançamento para os valores remanescentes após julgamento em primeira instância, foi verificado que o momento em que foi considerado o fato gerador foi o de reconhecimento da despesa e do reconhecimento da obrigação pelo pagamento no Passivo para os lançamentos da

**conta de Passivo 2.2.2.05.002 – PGS UK. Da mesma forma o momento em que foi considerado o fato gerador foi o de reconhecimento da despesa e do custo de Ativo Realizável a Longo Prazo, para os lançamentos da conta 2.2.2.06.001 – DATA PROCESSING INC.** Em ambos os casos, a verificação foi realizada por intermédio da análise dos esclarecimentos prestados pelo contribuinte, Razão e invoices apresentadas em resposta aos TIF nº 1 e nº 2.

b) Os lançamentos registrados em 31/03/2011 e 30/06/2011 na conta de Receita 3.1.2.01.011 - VARIAÇÃO CAMBIAL – PGS ASA também foram considerados como fato gerador no momento do reconhecimento da despesas referente à prestação de serviço de gerenciamento e da obrigação pelo pagamento no Passivo, tendo sido reclassificadas, em 01/09/2011, para a conta 4.2.1.02.054 – CONSULTORIA/GERENCIAMENTO – CORPORATE, conforme esclarecimentos prestados pelo contribuinte e invoices apresentadas em resposta ao TIF nº 2.

c) O lançamento registrado a débito em 30/09/2011 na conta de Despesa 4.2.1.02.054 – CONSULTORIA/GERENCIAMENTO – CORPORATE foi considerado como fato gerador no momento do reconhecimento da despesa de gerenciamento e da obrigação pelo pagamento no Passivo. O lançamento registrado a crédito em 31/12/2011, foi utilizado para redução do valor da base de cálculo do lançamento fiscal, conforme informado no parágrafo 23 in fine do TVF, uma vez que se tratava de lançamento para correção de cobrança realizada a maior pelo prestador de serviço, conforme TVF, esclarecimentos prestados pelo contribuinte e invoices apresentadas em resposta ao TIF nº 2.

d) Como citado, para as verificações foram utilizados o TVF, os Razões das contas contábeis citadas no parágrafo anterior, assim como o esclarecimento e os documentos apresentados em resposta os TIF nº 1 e nº 2. Tais documentos constam do Anexos I e II deste relatório.

Da citada passagem percebe-se que a autoridade fiscal corroborou as alegações da defesa, no sentido de que a autuação fiscal foi feita à margem do artigo 2º, §3º da Lei n. 10.168/2001, ao tomar como data do fato gerador não o momento em que ocorre a efetiva remessa dos valores ao beneficiário no exterior; mas sim a data do lançamento contábil dessas remessas, anteriores à sua ocorrência.

Conclui-se então pela improcedência da autuação fiscal ao considerar o fato gerador da CIDE-royalties na data do lançamento à crédito na conta do passivo (datas que batem com os períodos constantes das *invoices* de fls 210 e seguintes), relativamente aos contratos NR#1 (ponto fundamental caso o Colegiado não concorde com as conclusões expostas no item 1 desse voto), NR#2, NR#3 e NR#6.

### **Dispositivo**

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, no sentido de: *i)* cancelar a cobrança da CIDE-royalties referentes às remessas à PGS UK com base no Contrato de Afretamento de Embarcação (NR#1); *ii)* cancelar a cobrança da CIDE-royalties sobre as remessas efetuadas à PGS Data Processing (Contrato NR#2) e à PGS-ASA (NR#3 e NR#6).

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz

Fl. 23 do Acórdão n.º 3402-009.710 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10872.720070/2015-67