



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10872.720332/2017-55
ACÓRDÃO	1401-007.214 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PGS INVESTIGAÇÃO PETROLÍFERA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CONTRATO DE AFRETAMENTO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXECUÇÃO SIMULTÂNEA.

Mesmo antes da alteração promovida pela Lei nº 13.043/2014, é legítima a celebração de contratos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea, por parte de um único concessionário de exploração de petróleo e gás.

CONTRATO DE AFRETAMENTO. PREVISÃO DE SERVIÇOS.

A previsão de serviços relacionados à navegação e à manutenção da própria embarcação afretada não altera a natureza de afretamento do contrato, nas modalidades por tempo ou por viagem.

TRANSFERÊNCIA ARTIFICIOSA DE VALORES DO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA O DE AFRETAMENTO. NECESSIDADE DE DETERMINAÇÃO.

Se a fiscalização entender que há transferência artificial de valores do contrato de prestação de serviços para o de afretamento, ela deve determinar ou, ao menos, estimar os valores transferidos, e não simplesmente desconsiderar por completo o conteúdo econômico do contrato de afretamento e lançar todos os valores contratados como se decorrentes da prestação de serviços fossem.

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. LANÇAMENTO CONTÁBIL EM CONTA DE PROVISÃO (CRÉDITO). RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR NÃO OCORRIDO.

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. O registro contábil

do crédito em conta de provisão não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

COFINS-IMPORTAÇÃO. AFRETAMENTO. NÃO TRIBUTÁVEL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DESCARACTERIZADA.

Constatada a legitimidade da natureza do contrato de **afretamento**, o qual não se confunde com o contrato de prestação de serviços, não há que se cogitar de tributação de Cofins-Importação.

COFINS-IMPORTAÇÃO. LANÇAMENTO CONTÁBIL EM CONTA DE PROVISÃO (CRÉDITO). RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR NÃO OCORRIDO.

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. O registro contábil do crédito em conta de provisão não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. AFRETAMENTO. NÃO TRIBUTÁVEL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DESCARACTERIZADA.

Constatada a legitimidade da natureza do contrato de **afretamento**, o qual não se confunde com o contrato de prestação de serviços, não há que se cogitar de tributação de Pis/Pasep-Importação.

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. LANÇAMENTO CONTÁBIL EM CONTA DE PROVISÃO (CRÉDITO). RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR NÃO OCORRIDO.

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. O registro contábil do crédito em conta de provisão não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

Sala de Sessões, em 10 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Cláudio de Andrade Camerano – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Augusto de Souza Gonçalves – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado), Andressa Paula Senna Lísias e Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente processo de recurso voluntário dirigido a este Colegiado, em face de que a decisão de primeira instância, nos termos do Acórdão de nº 12-105.812 proferido pela 15ª Turma da DRJ/RJO, em sessão de 26 de fevereiro de 2019, julgou pela improcedência da impugnação apresentada pela Interessada à autuação fiscal, no caso, autos de infração a título de IRRF e PIS/COFINS-Importação, relativamente a fatos geradores ocorridos no ano de 2013.

DA AUTUAÇÃO

**Auto de Infração
IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE**

LAVRATURA			
Unidade	DRF - RIO DE JANEIRO II	Número do Procedimento Fiscal	0710900.2016.00203
Local de Lavatura	AV. JOÃO CABRAL DE MELO NETO NÚMERO 400 SALA 404	Data	30/08/2017
		Hora	09:36
SUJEITO PASSIVO			
Nome Empresarial	PGS INVESTIGACAO PETROLIFERA LTDA	CNPJ	00.877.954/0001-87
Logradouro	RUA VICTOR CIVITA (COND POLO R	Número	77
		Complemento	BLOCO 1
Bairro	JACAREPAGUA	Cidade/UF	RIO DE JANEIRO/RJ
		Telefone	(21) 39707300
		CEP	22775044
DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$			
IMPOSTO		Cód. Recolha (art)	2932
		Valor	8.050.569,21
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2017)		Valor	3.953.656,51
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		Valor	6.037.926,88
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		Valor	18.042.152,60
Valor por Extenso DEZOITO MILHÕES, QUARENTA E DOIS MIL, CENTO E CINQUENTA E DOIS REAIS E SESSENTA CENTAVOS			
INTIMAÇÃO			

INFRAÇÃO: IMPOSTO DE RENDA NA FONTE

Valor do imposto de renda na fonte, conforme abaixo especificado:

Fato Gerador	Valor Apurado (R\$)	Multa (%)
31/01/2013	14.257.044,74	75,00
28/02/2013	12.798.245,57	75,00
31/03/2013	14.578.050,68	75,00
30/04/2013	6.002.010,43	75,00
31/05/2013	763.374,14	75,00
30/06/2013	807.675,72	75,00
31/07/2013	784.418,38	75,00
31/08/2013	660.515,63	75,00
30/09/2013	749.870,36	75,00
31/10/2013	719.318,95	75,00
30/11/2013	735.747,94	75,00
31/12/2013	814.189,18	75,00

Enquadramento Legal

Fatos geradores ocorridos entre 21/01/2013 e 31/12/2013:

Arts. 682, 685, 702 e 708 do RIR/99

a critério do usuário

Medida Provisória .Nº 2159/70 art.. 3º

Os lançamentos de PIS e de COFINS, cuja incidência deu-se sobre a importação de serviços, foram da ordem de R\$ 744.773,37 e de R\$ 3.430.471,26, respectivamente, acrescidos de multa de ofício e juros de mora à época de seu pagamento.

Enquadramento legal:

Fatos geradores ocorridos entre 31/01/2013 e 31/12/2013:

Arts. 1º, caput e § 1º, 3º, inciso II, 4º, inciso IV, 5º, incisos II e III, 7º, inciso II, 13, inciso II, 19 e 20 da Lei nº 10.865/04

DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

Conforme informa no TVF, o objeto social da Interessada consiste em: *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).

Durante o trabalho fiscal foram feitas diversas intimações, ocasião em que foram apresentados contrato de afretamento com a empresa PGS Falcon AS (Anexo I) e contrato de prestação de serviços de tripulação (Anexo II) com a empresa PGS Geophysical AS, ambas sediadas na Noruega.

Contrato com PGS Falcon AS: objeto

- afretamento a casco nu, referente à embarcação RAMFORM SOVEREIGN, para levantamento de dados sísmicos, pela contratante, ficando à margem contratual quaisquer empregos de mão de obra ou execução de operações;

Contrato com PGS Geophysical AS: objeto

- ajustadas prestações de serviços de operação e navegação de embarcações, bem como serviços de levantamento de dados sísmicos de relação tridimensional (3D), com a utilização de equipamentos de dados sísmicos e recursos pessoais e materiais próprios.

Por conta de registros contábeis a título de juros pagos ou incorridos e outras contas contábeis, intimações também se fizeram para apresentação dos contratos de empréstimos e documentos de variada ordem que “respaldaram os lançamentos a crédito efetuados nas contas contábeis, segundo discriminação, abaixo,...”.

- A) 22205003 – afretamento em nome da empresa PGS Falcon AS;
 B) 22206003 – juros em nome das empresas PGS Geophysical AS e PGS Exploration UK;
 C) 22206005 – prestação de serviços pelas empresas PGS Geophysical AS e Brascrew.
 D) 22207001 Recibos a favor da empresa Petroleun Geo services.
 E) 22206001 serviços (PGS Data Processing INC).

A	B	C	D
CONTABILIDADE			
EMPRESA	CONTA	HISTÓRICO	VALOR
PGS FALCON	22205003	AFRETAMENTO	38.035.182,90
PGS EXPLORATION	22206003	JUROS	4.139.341,98
PGS GEOPHYSICAL	22206005	JUROS	4.393.340,07
PGS GEOPHYSICAL	22206005	CUSTO TRIPULAÇÃO	6.915.487,80

Em seguida, solicitou-se as definições de dados sísmicos coletados pela empresa contratada, capacitação dos profissionais, instrumentos de registros, procedimentos técnicos, etc.

Em resposta, as descrições após o item 17 do TVF (páginas 08 a 12).

Considerando, então, as informações e documentos coletados, a autoridade fiscal assim se manifestou acerca do Contrato de Afretamento:

21. O Contrato firmado com a empresa PGS Falcon AS, Anexo I, teve por objeto "o afretamento a casco nu de embarcação equipada para levantamentos de dados sísmicos" e, dentre as obrigações da contratada, previstas contratualmente, destaca-se a constante da cláusula 3.1.1, na qual está previsto: " A **FRETADORA** fornecerá uma ou mais embarcações dotadas das características descritas no Anexo A, conforme for solicitado pela

PGS, para levantamentos sísmicos, em condições satisfatórias de navegação"

22. O anexo A do contrato de afretamento representa a ficha cadastral/técnica da embarcação, e nele se encontram alguns dados que merecem destaques, como por exemplo: tipo adequado à pesquisa sísmica que desempenha operação de aquisição de dados sísmicos 3D; informação a respeito das dimensões da embarcação e da tripulação de 17 marítimos e 25 sísmicos, além dos equipamentos e materiais que fazem parte do afretamento, como navio aparelhado para realizar trabalhos marítimos de prospecção sísmica. O item 3.1.1 do já citado contrato estabelece que a fretadora fornecerá uma ou mais embarcações dotadas das características descritas no anexo A, conforme for solicitado pela contratante, para levantamentos sísmicos.

23. Os pagamentos devidos por força deste Contrato serão efetuados pela **PGS**, mensalmente, em dólar norte-americano, até o 10º dia de cada mês, considerando-se o afretamento da Embarcação referente ao mês anterior, cabendo à **FRETADORA** submeter os documentos de cobrança até 1º dia útil de cada.

24. De acordo com dados técnicos presentes no Anexo A do contrato de afretamento, que fora detalhadamente esclarecido no relatório elaborado pela fiscalizada, Anexo VIII, trata-se de embarcação equipada com tecnologia específica para obtenção de dados sísmicos de reflexão tridimensional (3D); portanto, não pode ser classificada como uma simples embarcação de carga ou de passageiro.

25. Com base nas informações dadas pela empresa, conforme relatório presente no Anexo VIII, o contrato de afretamento firmado com a empresa PGS Falcon AS e contrato de prestação de serviço de tripulação e manutenção celebrado com a empresa PGS Geophysical AS, se fundem em um só; Isto porque, para a obtenção de dados sísmicos são feitos estudos detalhados das características e especificidades das áreas de atuação dos projetos, através de geofísicos e geólogos, os quais definem as áreas de operação e linhas a serem percorridas pela embarcação; definem a forma em que a embarcação e seus equipamentos serão empregados de acordo com a necessidade do projeto e, após concluído o mapa de levantamento com as coordenadas e parâmetros são inseridos no sistema de navegação da embarcação. Como o navio possui sistemas de navegação, registro e fonte sísmica, os três sistemas se comunicam de forma coordenada e sincronizada para aquisição de dados sísmicos. Portanto, diante de todo o exposto, não resta dúvida de que houve prestação de serviço técnico especializado, claramente previsto no contrato de prestação de serviços de tripulação, manutenção e dados sísmicos, que se confirmam com as explicações apresentadas pela fiscalizada no referido relatório. Trata-se de uma atividade específica a qual não pode ser exercida por qualquer profissional que tradicionalmente pertença aos quadros de pessoal da Marinha Mercante. Sem contar que a obtenção dos citados dados sísmicos, sem que se utilize uma embarcação apta para tanto, seria uma ação impossível, pois esta está apenas sendo empregada como instrumento indispensável para se atingir o fim a que se destina o contrato, qual seja, a obtenção dos dados sísmicos.

[...]

27. Portanto, diante de toda a explanação acima, estritamente relacionada com o "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.

Em seguida, as ponderações da autoridade fiscal acerca do Contrato de Prestação de Serviço de Tripulação, Manutenção e Dados Sismicos:

28. O Contrato firmado em 27 de setembro de 2012, entre PGS Investigação petrolífera Ltda (contratante) e PGS Geophysical AS, (contratada), Anexo II, teve como objeto, conforme cláusula 1.1, a prestação de serviços de operação e navegação da embarcação mencionada no Anexo A do contrato, ("Embarcação" ou Embarcações"), bem como de serviços de levantamentos de dados sísmicos de reflexão tridimensional (3D).

29 De acordo com a cláusula 1.2. "A **CONTRATADA** prestará os serviços de aquisição de dados sísmicos, por intermédio de equipe sísmica e com seus próprios recursos de pessoal e materiais considerando também a operação dos equipamentos afretados junto à embarcação",

[...]

31 Cláusula 2.2.2 "Este Contrato terá sempre execução simultânea com o Contrato de Afretamento firmado entre a **PGS** e a PGS Falcon AS em 27 de setembro de 2012, sem prejuízo dos termos e condições contidos na Cláusula Décima Terceira", que trata dos casos de rescisão..

[...]

36 Os contratos de afretamento com a empresa PGS Falcon AS e serviços de tripulação, manutenção de dados sísmicos com a empresa PGS Geophysical AS, ambos datados de 27 de setembro de 2012, foram assinados pela Sra. Sylvia Gomes Basilio de Souza representando a contratante PGS Investigação Petrolífera Ltda e pelo Sr. Stephane Michel Erwin Dezaunay representando ambas as contratadas, e nas cláusulas 2.1 do contrato de afretamento e 2.2 do contrato de serviços de tripulação e manutenção, consta o prazo de 1825 dias contados a partir da data em que a embarcação estiver no porto pronta para operar/tripular, o que demonstra a interdependências entre ambos..

37 .Como visto, a fiscalizada realiza contratos distintos: um, com a empresa estrangeira PGS Geophysical AS, que compõe o seu quadro societário, e o outro com PGS Falcon AS, que faz parte do grupo, como afretadora da embarcação. Na prática, a fiscalizada existe apenas para representar os interesses do grupo liderado pela Petroleum Geo-Services (PGS), empresa internacional do ramo de geofísica, que oferece serviços à indústria de Petróleo, mesma atividade da fiscalizada, além do mais, é sua sócia majoritária. Tal constatação se confirma como verdadeira a partir das informações da GFIP, que demonstra não ter existido nenhum empregado registrado no ano de 2013, constando tão somente um registro, de Classificação Brasileira de Ocupação - CBO número 1231. Este representa a categoria diretores administrativos e financeiros, cuja remuneração recebeu o código de categoria 05, contribuinte individual diretor não-empregado com FGTS, conforme previsto na Lei nº 8036/90, art. 16. É de se estranhar que uma empresa com data de abertura em 17 de outubro de 1995, com uma movimentação de receita, custos e despesas bastante elevadas, funcione sem empregados, e ainda assim consiga controlar e administrar dezenas de contratos envolvendo empresas brasileiras e estrangeiras, principalmente com relação às demandas assentadas nos contratos de afretamento e serviços de exploração de dados sísmicos por demais complexas.

38 Vale mencionar as principais empresas do grupo PGS e as atividades que exploram:

- A) Petroleum Geo-services - empresa de geofísica que presta serviços voltados para a indústria de petróleo e assume a posição de líder;
- B) PGS Geophysical AS - anteriormente denominada de PGS Exploration AS, incorporada em 1991, presta serviços geofísicos e de reservatórios, incluindo a aquisição de dados sísmicos, interpretação de processamento e avaliação de campo;
- C) PGS Exploration (UK) - incorporada em 1994, oferece serviços sísmicos e de reservatório;
- D) PGS Falcon AS - presta serviços de transporte marítimo de eletromagnetismo, petróleo e gás etc.

Observa-se que as mencionadas empresas prestam serviços similares ou complementares entre si. Todas elas fazem parte das atividades econômico financeira da fiscalizada, sendo que duas figuram como sócias detentoras de 100% do seu capital, e ao mesmo tempo lhes prestam serviços, enquanto outras lhes dão suporte financeiro através de empréstimos. Tais empréstimos, quando vindos da empresa Petróleo Geo=Services, líder do grupo, nunca são liquidados, permanecendo no Passivo Exigível a longo Prazo indefinidamente e sem cobrança de juros.

39 O caso concreto, durante o presente procedimento fiscal constatou-se que os contratos firmados pela fiscalizada, para obtenção de dados sísmicos e afretamento de embarcação, inserem-se numa estrutura complexa de contratos ligados entre si, envolvendo empresas nacional e estrangeiras, todas pertencentes a um mesmo grupo econômico. As empresas estrangeiras, de fato desempenharam em conjunto, atividades formalmente contratadas de forma segregada, tendo como objetivo único a prestação de serviços de dados sísmicos para a empresa contratante. A prestação de serviços de dados sísmicos é a atividade-fim, para a qual o afretamento é atividade-meio.

40 Ambos os contratos, prestação de serviços de dados sísmicos e afretamento foram celebrados na mesma data, ou seja, em 27 de setembro de 2012, e com execução simultânea, e prazo idêntico. Além do mais, o Anexo A do contrato de afretamento e Anexo C do contrato de serviços de tripulação e manutenção, firmados pela contratante com as empresas PGS Falcon AS e PGS Geophysical AS, respectivamente, que se referem a uma ficha cadastral/técnica da embarcação, nos quais encontram-se informações idênticas, consta que é proprietária da embarcação afretada pela PGS Falcon, a empresa Petróleo Geo-Services, líder do grupo e dona de 90% do capital da contratante e como proprietária gerente e proprietária operadora, a PGS Geophysical AS, esta, contratada para prestar servi-

ços de tripulação, manutenção e dados sísmicos. Estes fatos robustecem a evidência de que os contratos de afretamento e prestação de serviços se fundem em um só, com direitos e obrigações vinculados ao grupo, envolvendo, principalmente a PGS Geophysical AS, a quem foi confiada a propriedade de gerente e operador da embarcação, além da parte relativa a serviços de tripulação e manutenção e dados sísmicos.

[...]

43 Diante do contexto concreto dos contratos de afretamento e de tripulação, manutenção e dados sísmicos anteriormente descritos, intrinsecamente relacionados entre si, em que pese a repartição meramente formal em dois ajustes contratuais, afretamento e serviços, não há que se falar em afretamento autônomo. No caso examinado, o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados. O contrato de afretamento da embarcação é complementar, e foi realizado em estreito alinhamento com o contrato de serviços de dados sísmicos. Isto é, ambos os contratos são inter-relacionados.

[...]

Relativamente aos juros sobre empréstimos contraídos com a PGS Exploration e a PGS Geophysical AS, a descrição no TVF, item 48:

- 48 Também quanto aos juros sobre empréstimos escriturados a débito na conta do razão nº. 42105002, custos pagos ou incorridos e a crédito das contas nº. 22206003 – PGS Exploration UK e 22206005 – PGS Geophysical AS, respectivamente, para atender o Termo de Intimação nº. 2, o contribuinte apresentou as invoices correspondentes, nas quais constam os valores retidos a título de IR fonte, reconhecendo ser realmente devido tal imposto, sendo que todas as invoices apresentadas estão presentes no Anexo VIII.
- 49 Diante das informações acima descritas, verificou-se que a fiscalizada não efetuou o recolhimento dos tributos: IR Fonte (IRRF), CIDE PIS e COFINS incidentes sobre serviços de processamento de dados prestados pela empresa PGS Data Processing INC nem o IRRF, incidente sobre juros lançados a crédito em nome das empresas PGS Exploration UK e PGS Geophysical AS, cujos valores mensais estão presentes nas contas contábeis, conforme Anexos VI e VII..
- 50 Conforme invoice apresentadas, no Anexo VIII, relativas aos casos de afretamento contratado com a empresa PGS Falcon AS, valores lançados no Anexo XII e serviços contratados com a empresa PGS Geophysical AS, valores lançados no Anexo XIV, não foi retido quaisquer tipo de tributo, e da mesma maneira, para estas operações não constam valores dos tributos declarados nem pagos. .

DOS FATOS GERADORES DOS TRIBUTOS:

- 51 Foram considerados como fatos geradores do IRRF, os valores relativos a afretamento, serviços prestados e juros sobre contratos de empréstimos, conforme detalhados no demonstrativo abaixo:

51.1 Lançamentos a créditos nas contas contábeis

EMPRESA	CONTA	HISTÓRICO	VALOR
PGS FALCON	22205003	AFRETAMENTO	38.035.182,90
PGS DATA PROCESSING INC	22206001	PREST DE SERVIÇOS	187.108,97
PGS GEOPHYSICAL AS	22206005	CUSTO DE TRIPULAÇÃO	6.915.487,80
PGS EXPLORATION	22206003	JUROS S/EMPRÉSTIMOS	4.139.341,98
PGS GEOPHYSICAL	22206005	JUROS S/EMPRÉSTIMOS	4.393.340,07

DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE, INCIDENTE SOBRE IMPORTÂNCIAS PAGAS, CREDITADAS, ENTREGUES, EMPREGADAS OU REMETIDAS A BENEFICIÁRIOS RESIDENTES NO EXTERIOR:

52 O Imposto de Renda Retido na Fonte está previsto no Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto 3000 de 26/03/1999, em seus arts. 702 e 708, que assim dispõem:

53 *Art. 702. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, 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 assemelhadas (DecretoLei nº 5.844, de*

Posteriormente, reduziu-se a alíquota do referido imposto para 15%.

**DA APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO E
DA DETERMINAÇÃO DOS PERCENTUAIS APLICÁVEIS IRRF**

58 Portanto, o lançamento referente ao Imposto de Renda Fonte foi efetuado utilizando-se como base de cálculo as importâncias mensais escrituradas a crédito nas contas contábeis: 22205003 – afretamento ANEXO XII; 22206001 – serviços de processamento de dados ANEXO XIII; 22206003 juros sobre empréstimos ANEXO VI e 22206005 (serviços de tripulação, manutenção e dados sísmicos. ANEXOS XIV e juros sobre empréstimos ANEXO VII), visto que nesta referente à empresa PGS Geophysical AS foram lançados numa única conta do razão.

59 Dessa forma, para fins de apuração do valor tributável/base de cálculo do IRRF, aplicamos o respectivo coeficiente de 15% sobre as importâncias mensais creditadas nas contas contábeis discriminadas no demonstrativo abaixo, às quais se referem à transações com residentes ou domiciliados no exterior, *ex vi* do art. 3º da Medida Provisória nº. 2.159-70 de 24 de agosto de 2001.

DEMONSTRATIVO DA BASE DE CÁLCULO DO IRRF:

A	B	C	D	E	F	G
MES/ANO	PGS FALCON AS	PGS EXPLORATION UK	DATA PROCESSING INC	PGS GEOPHYSICAL AS		S O M A
	22205003	22206003	22206001	22206005		
	SERVIÇOS	JUROS	SERVIÇOS	SERVIÇOS	JUROS	S O M A
01/13	11.526.175,10	312.384,77	00,00	2.095.668,20	322.816,67	14.257.044,74
02/13	10.343.194,40	324.884,10	3.454,77	1.880.580,80	246.131,50	12.798.245,57
03/13	11.673.998,60	366.754,17	44.918,51	2.122.545,20	369.834,20	14.578.050,68
04/13	4.491.814,80	353.008,33	704,10	816.693,60	339.789,60	6.002.010,43
05/13	00,00	388.420,54	00,00	00,00	374.953,60	763.374,14
06/13	00,00	334.652,36	44.497,34	00,00	428.526,02	807.675,72
07/13	00,00	342.115,85	825,25	00,00	441.677,28	784.418,38
08/13	00,00	364.070,64	647,69	00,00	295.797,30	660.515,63
09/13	00,00	325.678,92	45.390,98	00,00	378.800,46	749.870,36
10/13	00,00	332.310,98	601,31	00,00	386.406,66	719.318,95
11/13	00,00	339.858,39	634,70	00,00	395.254,85	735.747,94
12/13	00,00	355.202,93	45.634,32	00,00	413.351,93	814.189,18
S O M A	38.035.182,90	4.139.341,98	187.108,97	6.915.487,80	4.393.340,07	53.670.461,72

Em seguida, descreve o enquadramento da incidência do PIS/COFINS sobre a importação de serviços e os valores das contribuições apuradas de ofício.

DA IMPUGNAÇÃO

Em resumo, as alegações:

II.1 DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE IRRF E PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO SOBRE O AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES

[...]

9. Conforme reconhecido pela própria fiscalização no Termo de Verificação Fiscal, a Impugnante 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.

10. Para adquirir os dados sísmicos que posteriormente serão comercializados aos seus clientes, a Impugnante necessita utilizar-se de navios, os quais navegam na área objeto da pesquisa sísmica, percorrendo o trajeto em que serão colhidos os dados.

11. Neste contexto, para a consecução de seu objeto social, a Impugnante celebrou com a empresa PGS Falcon contrato de afretamento de embarcação², a ser empregada na atividade de levantamento de dados sísmicos.

[...]

13. Como contrapartida à disponibilização da embarcação que foi de fato recebida e utilizada pela Impugnante em suas atividades, as partes estabeleceram o pagamento de determinada remuneração a título de aluguel, configurando-se, portanto, um rendimento para a empresa domiciliada no exterior. Em virtude da legislação aplicável, a Impugnante entende que não seriam devidos IRRF ou PIS/COFINS-Importação sobre esses valores, como se passa a demonstrar.

II.1.A DA ALÍQUOTA ZERO DE IRRF ESTABELECIDNA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Transcreve o art.1º da Lei 9.481/97:

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

I - receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem assim os pagamentos de aluguel de containers, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias; (...).” (grifamos)

[...]

18. É importante destacar que a legislação, ao criar o benefício da alíquota zero de IRRF, se refere 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.

II.1.B DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO SOBRE O AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÕES

21. Além da exigência de IRRF sobre certos lançamentos contábeis relativos ao afretamento de embarcação da empresa PGS Falcon, a d. fiscalização também lançou PIS/COFINS-Importação sobre tais valores, por entender que supostamente haveria a prestação de um serviço, e não o aluguel de uma embarcação.

[...]

24. Além de ser impossível a exigência do PIS/COFINS-Importação sobre contratos de afretamento, por sua própria natureza, é de se ressaltar que, assim como ocorre na legislação do IRRF, a Lei nº 10.865/04, que dispõe sobre o PIS/COFINS-Importação, também prevê expressamente que a alíquota de tais contribuições será reduzida a zero no caso de afretamento de embarcação. Vejamos:

“Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas: (...)”

§ 14. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições incidentes sobre o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, referente a aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa. (Incluído pela Lei nº 10.925, 2004)”

Daqui em diante, as alegações da Impugnação conforme relatorias no relatório da decisão recorrida:

“Prosseguindo em seus argumentos, afirma que a autoridade fiscal equivocadamente concluiu que o afretamento contratado corresponderia à prestação de serviço técnico especializado, (i) em razão das características da embarcação, (ii) por ter sido celebrado um contrato de prestação de serviços de tripulação e manutenção de embarcação entre a Impugnante e a empresa PGS Geophysical e (iii) 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.

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.

[...]

70. Em vista do exposto, resta patente que as especificidades da embarcação afretada pela Impugnante não descaracterizam a existência de um afretamento e, muito menos, podem ser consideradas como a contratação de um serviço. Com efeito, não tendo a PGS Falcon prestado qualquer serviço à Impugnante, a medida que se impõe desde já é o cancelamento do lançamento efetuado sobre os registros contábeis do afretamento, já que este último instituto é beneficiado pela alíquota zero de IRRF prevista no artigo 1º, I, da Lei nº 9.481/97, assim como não é fato gerador do PIS/COFINS-Importação.

Todavia, considerando a segunda alegação da autoridade fiscal, de que o contrato de afretamento se funde com o contrato de prestação de serviço celebrado com a empresa PGS Geophysical, a defesa traz argumentos a fim de demonstrar que o contrato de afretamento é autônomo, e, conseqüentemente, não procede a conclusão da Fiscalização.

II.1.E DA EXISTÊNCIA AUTÔNOMA DO CONTRATO DE AFRETAMENTO

Alega que realizou o afretamento a casco nu da embarcação Ramform Sovereign, sendo essa modalidade definida como: *"contrato em virtude do qual o afretador [a Impugnante] tem a posse, o uso e o controle da embarcação por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação"* (Lei nº 9.432/97, artigo 2º, I).

Explica que o contrato de afretamento a casco nu tem natureza de alocação, e, no caso, a Impugnante passou a fazer a gestão náutica e comercial da embarcação. Quanto à gestão náutica, optou por terceirizá-la, contratando a empresa PGS Geophysical para prestar serviços de operação e navegação; logo, o comandante e a tripulação são empregados do afretador, controlados pelo afretador.

Prossegue reproduzindo cláusulas do contrato com a PGS Geophysical que demonstram que essa foi contratada para prestar serviços de operação e navegação das embarcações, bem como de serviços de levantamento de dados sísmicos de reflexão tridimensional.

Ressalta, todavia, que *a aquisição de dados sísmicos é uma atividade bastante específica, que engloba duas etapas, quais sejam:*

- (i) uma primeira etapa relativamente à fase de "inteligência" da operação, na qual a Impugnante (por meio de geólogos e geofísicos brasileiros) realiza um estudo do subsolo marítimo a ser pesquisado e, na sequência, 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; e

- (ii) uma segunda etapa, na qual, após a inserção da “programação” nos sistemas da embarcação, o navio faz o 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.

81.1. Portanto, quando há menção de “serviços de aquisição de dados sísmicos” no contrato de prestação de serviços, tal atividade relaciona-se com as atividades executadas pela tripulação disponibilizada pela PGS Geophysical, necessária para manter a embarcação e seus equipamentos em perfeitas condições de funcionamento, efetuando ainda eventuais consertos caso necessário (por exemplo, se houver uma avaria em alguns dos equipamentos da embarcação).

81.2. Ou seja, não há propriamente a prestação de um serviço de aquisição de dados sísmicos (já que o a definição dos parâmetros necessários à aquisição é feita pela Impugnante, enquanto o registro dos dados é feito automaticamente pelo navio). Há, pelo contrário, tão-somente a prestação de atividades de apoio à aquisição de dados sísmicos realizada pela própria Impugnante, que detém e faz a gestão náutica e comercial da embarcação. Esclareça-se, inclusive, que nem seria possível a prestação de “serviços de aquisição de dados sísmicos” por parte da PGS Geophysical, já que a aquisição de dados sísmicos somente pode ser realizada por uma Empresa de Aquisição de Dados sísmicos - EAD, assim devidamente autorizada pela ANP.

81.3. Além disso, esclareça-se, inclusive, que a atividade de coleta de dados sísmicos não constitui sequer a prestação de um serviço. Como indicado mais acima, a comercialização de dados sísmicos adquiridos pela Impugnante é feita mediante o licenciamento do direito de uso de tais dados, sendo que a Impugnante não presta qualquer serviço de aquisição de dados sísmicos aos seus clientes.

81.4. Com efeito, a forma típica de contratações tendo por objeto dados sísmicos não é a de uma prestação de serviços e sim de uma cessão de direitos. Então, desta mesma forma, ainda que - inadvertidamente - se entenda que a aquisição dos dados sísmicos foi realizada por empresa do exterior, e não pela Impugnante, a suposta “transferência” desses dados para a Impugnante consistiria em uma mera cessão do direito em relação a tais dados, e não prestação de um serviço pela empresa do exterior.

Argui, no entanto, que a Fiscalização concluiu, equivocadamente, que o afretamento e a prestação de serviços tratariam supostamente de uma só contratação, cujo fundamento econômico seria o serviço de produção de dados sísmicos, tendo havido artificial bipartição dos contratos a fim de evitar a incidência do IRRF e demais tributos incidentes sobre remessas de rendimentos de serviços ao exterior.

Tal conclusão se pautou nos seguintes pontos:

- (i) a previsão contratual de execução simultânea dos contratos de afretamento e prestação de serviços;
- (ii) a similitude das datas de assinatura dos contratos; e
- (iii) a similitude do prazo contratual, de 1825 dias contados a partir da data em que a embarcação estiver no porto pronta para operar.

Defende, porém, que os elementos indicados não têm o condão de desconfigurar a existência autônoma do contrato de afretamento, sendo tais fatos coerentes, e se justificam por conta de seu propósito.

Afinal, nada mais lógico do que o referido contrato de prestação de serviços tivesse previsão de vigência durante o prazo de uso da embarcação, tendo em vista que a gestão náutica foi terceirizada, tornando-se incumbência da PGS Geophysical fornecer a tripulação necessária à operação e navegação da embarcação, bem como a tripulação de técnicos aptos a substituir e reparar quaisquer peças avariadas do navio. Sendo que a referida navegação deveria seguir os parâmetros de navegação indicados no mapeamento preparado pelos geólogos e geofísicos brasileiros contratados pela Impugnante.

Assegura, portanto, que o contrato de afretamento e o contrato de prestação de serviços com PGS Geophysical não se confundem, apresentando ainda outros aspectos destes contratos a fim de comprovar o alegado, como:

- não há cláusula prevendo eventual responsabilização solidária entre a fretadora e a prestadora de serviços;
- ainda que ocorra a rescisão do contrato de prestação de serviços, o contrato de afretamento continua vigente, porém, a rescisão no contrato de afretamento implica rescisão do contrato de prestação de serviços;
- é a impugnante e não a PGS Falcon (fretadora) que figura como cosegurada no contrato de prestação de serviços;
- não há qualquer cláusula no contrato de prestação de serviços prevendo eventual responsabilização solidária entre a fretadora e a prestadora de serviços;
- a fretadora receberá remuneração calculada de acordo com uma taxa diária, enquanto a prestadora de serviço apenas receberá remuneração nos dias em que houver a efetiva prestação do serviço;

[...]

Explica que a Instrução Normativa nº 844/08, relativa ao Repetro, expressamente previa a necessidade de execução simultânea de contratos de afretamento com contratos de prestação de serviços para fins de concessão do Repetro em certas situações.

Assim, é forçoso concluir que a execução simultânea em tela é legítima, não podendo servir de justificativa às autoridades fiscais para desqualificar o contrato de afretamento, fazendo crer que se trata de um contrato de serviço.

Lembra ainda que a Lei 9.481/97, com alterações da Lei nº 13.043/14 e MP nº 795/17, regulamentaram a execução simultânea desses tipos de contrato o que confirma a regularidade dessa forma de contratação.

Logo, não cabe às autoridades autuantes transformar o contrato de afretamento em contrato de prestação de serviço técnico para tributá-lo como tal.

II.1.F DO ALCANCE DA ALÍQUOTA ZERO PARA O AFRETAMENTO

Expõe que a Fiscalização entendeu que as alíquotas zero de IRRF e PIS/COFINS-Importação não seriam aplicáveis à Impugnante, pois os contratos de afretamento somente podem ter por objeto o aluguel de navios para transporte de carga ou passageiros, o que não ocorreu no caso.

Contesta tal entendimento, primeiramente, porque no caso em tela o navio, para o levantamento de dados sísmicos, está em constante deslocamento transportando pessoas, bem como materiais e equipamentos empregados nessa atividade, ou seja, carga.

Além disso, ainda que não efetuasse o transporte de carga e pessoas, o contrato permaneceria sendo contrato de afretamento, apto a se beneficiar da alíquota zero de IRRF e da não-incidência do PIS/COFINS-Importação (confirmada também por uma alíquota zero na Lei nº 10.865/04).

Citando o art. 1º, I, da Lei nº 9.481/97, afirma que a alíquota zero de IRRF é estabelecida de modo amplo para qualquer embarcação, sem qualquer restrição quanto ao tipo, emprego e finalidade.

Acrescenta que a própria COSIT, através da Solução de Consulta nº 225/2014, entendeu que a alíquota zero de IRRF é aplicável à remessa para pagamento de afretamento de embarcação de qualquer tipo.

Após, avança em sua arguição para outro item, conforme segue.

II.2 DO AFASTAMENTO DA INCIDÊNCIA DE IRRF SOBRE OS VALORES DEVIDO À PGS FALCON E À PGS GEOPHYSICAL EM VISTA DO ARTIGO 7º DO TRATADO COM A NORUEGA

Alega que a exigência de IRRF sobre valores relativos a serviços de tripulação (PGS Geophysical) e afretamento (PGS Falcon), é improcedente, em virtude da aplicação do Tratado para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrado entre Brasil e Noruega.

Explica que a PGS Falcon e a PGS Geophysical são domiciliadas na Noruega e, deste modo, deve-se aplicar o art. 7º da Convenção entre Brasil e Noruega, ou seja, os supracitados rendimentos auferidos por estas empresas no Brasil, por se enquadrarem no conceito de Lucros das Empresas previsto no referido art. 7º, não devem ser tributados no Brasil, e sim na Noruega.

Expõe que o artigo 7º não seria aplicável, apenas se houvesse no Tratado um dispositivo específico que estabelecesse tratamento especial para este tipo de receita, como ocorre no caso de juros e dividendos.

Todavia, assevera que no Tratado em tela não há nenhum dispositivo que trate de forma específica das receitas em questão, logo, as mesmas devem ser consideradas como "lucro das empresas" como dispõe o já mencionado art. 7º, e, assim, não poderiam ser tributadas no Brasil, o que demonstra a insubsistência de tais lançamentos de IRRF.

II.3 DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE IRRF E PIS/COFINS-Importação SOBRE LANÇAMENTOS CONTÁBEIS

Além dos argumentos já trazidos a fim de evidenciar a impossibilidade de exigência de IRRF e PIS/COFINS-Importação, neste item o impugnante apresenta um outro motivo pelo qual os autos de infração devem ser cancelados.

Aponta que na autuação, o Auditor-Fiscal considerou certos lançamentos contábeis efetuados em contas do passivo, referentes a valores a serem pagos no futuro, como fato gerador de IRRF e PIS/COFINS-Importação.

No caso, tais valores seriam futuramente destinados às seguintes empresas do exterior:

- (i) PGS Falcon pelo afretamento de embarcações;
- (ii) PGS Geophysical por serviços de tripulação sísmica;
- (iii) PGS Data Processing por serviços de processamento de dados sísmicos; e
- (iv) PGS Exploration e PGS Geophysical por juros incidentes sobre contratos de empréstimo.

O interessado argumenta que de acordo com o Termo de Verificação Fiscal, a base legal para a cobrança de IRRF seriam os arts. 702 e 708 do RIR/99, e, para a cobrança de PIS/COFINS-Importação seria o art. 4º, IV, da Lei nº 10.865/04.

Todavia, esses dispositivos legais preveem que os tributos em tela seriam devidos sobre "*as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior*", tanto a título de juros como pela remuneração de serviços.

Portanto, percebe-se que em todas as hipóteses de incidência tributária deve ocorrer a efetiva disponibilização econômica dos rendimentos ao beneficiário do exterior, ou seja, um desembolso financeiro em favor do beneficiário não-residente.

Deste modo, contesta o procedimento fiscal adotado, argüindo que o mero crédito contábil por si só não constitui o fato gerador desses tributos.

Ressalta que conforme o regime de competência, os custos e despesas devem ser reconhecidos contabilmente na medida em que incorridos, independentemente do efetivo desembolso financeiro que acarretam.

Segundo esse regime, 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.

Porém, para fins de incidência do IRRF e PIS/COFINS-Importação, deve haver a efetiva disponibilização econômica do rendimento em favor do não-residente, pois a sistemática desses tributos é a mesma aplicável aos rendimentos devidos a pessoas físicas, ocorrendo a tributação com base no regime de caixa.

Cita decisão do Carf para corroborar seus argumentos, assegurando, assim, que tais exigências fiscais devem ser canceladas.

II.3.B ESCLARECIMENTO ADICIONAL: DO RECOLHIMENTO DO IRRF E DO PIS/COFINS-Importação EM 2014, 2015, 2016 E 2017 QUANDO DA EFETIVA REMESSA DE RENDIMENTOS

Expõe que durante o curso da ação fiscal foram solicitadas informações sobre o pagamento de IRRF sobre serviços de processamento de dados sísmicos e juros.

Em resposta, informa que demonstrou que nos anos de 2014 a 2017 efetuou a remessa de rendimentos às empresas PGS Exploration, PGS Geophysical e PGS Data Processing, recolhendo todos os tributos incidentes sobre tais rendimentos, porém, tal fato foi desconsiderado pela autoridade tributária, a qual autuou todos os valores registrados na contabilidade.

Nesse ponto, explica o seguinte:

237. Pois bem. Ao longo dos anos de 2014, 2015, 2016 e 2017, a Impugnante efetuou diversos pagamentos a tais empresas, relativamente à parte dos valores registrados nas contas indicadas acima, ocasião em que reteve e recolheu o IRRF, bem como recolheu o PIS/COFINS-Importação, conforme documentos anexos (**docs. 07 a 09 - planilhas demonstrativas, suportadas com contratos de câmbio e DCTFs**).

237.1. Com efeito, houve a remessa de todos os valores do afretamento⁸, dos serviços de tripulação, dos serviços de processamento de dados sísmicos e de parte dos juros.

237.2. Registre-se que tais remessas, de acordo com as planilhas anexas (**docs. 07 a 09**), englobaram não só o pagamento dos valores indicados no quadro acima, mas também de outras faturas (“invoices”) relativas a anos não fiscalizados.

237.3. Nesse sentido, nas planilhas anexas (**doc. 07 a 09**), elaboradas de acordo com a natureza da cada remessa, é possível verificar (i) o valor bruto em dólar de cada fatura, (ii) o valor em reais utilizado como base de cálculo dos tributos aplicáveis (quando da remessa); (iii) o valor do IRRF, CIDE, PIS/COFINS-Importação e ISS calculados quando da remessa (quando aplicáveis); (iv) o valor líquido da remessa (ou seja, o valor da fatura, subtraído do IRRF e do ISS); e (v) os documentos que comprovam a remessa e o recolhimento dos tributos (contratos de câmbio e DCTFs, anexos às planilhas).

237.4. Confrontando as planilhas em questão, juntamente com os documentos suporte, com a planilha da fiscalização, verifica-se que boa parte dos valores atuados (exceto com relação ao afretamento) já foram tributos quando dos pagamentos ao exterior.

237.5. Assim, não restam quaisquer dúvidas de que houve o recolhimento de IRRF e do PIS/COFINS-Importação sobre parte dos valores às empresas PGS Exploration, PGS Geophysical e PGS Data Processing, motivo pelo qual a autuação deve ser cancelada prontamente quanto a este tocante.

237.6. Nesse contexto, cabe apenas esclarecer que, quando da remessa, o IRRF e o PIS/COFINS-Importação foram calculados não sobre o valor, em reais, registrado originalmente na contabilidade, mas sim sobre o valor, em reais, quando do fechamento do contrato de câmbio, conforme indicado nas planilhas anexas (**doc. 07 a 09**), os quais são inclusive superiores àqueles registrados na contabilidade em 2013.

237.7. Com efeito, a fim de auxiliar esta d. DRJ, a Impugnante transcreve abaixo a conclusão das planilhas anexas, confrontando abaixo os valores utilizados pela fiscalização como base de cálculo dos IRRF e PIS/COFINS-Importação atuados com aqueles efetivamente utilizados como base de cálculo para o recolhimento de tais tributos:

- *Serviços com tripulação*

IRRF

Base da autuação	R\$ 6.915.487,80
IRRF lançado	R\$ 1.037.323,17
Base utilizada pela Impugnante quando da remessa	R\$ 11.393.537,40
IRRF retido e recolhido	R\$ 1.709.030,61

PIS/COFINS-Importação

Base da autuação	R\$ 6.915.487,80
PIS/COFINS-Importação lançado	R\$ 1.037.323,17
Base utilizada pela Impugnante quando da remessa	R\$ 13.182.605,26
PIS/COFINS-Importação recolhido	R\$ 1.219.390,99

(*) Com relação ao PIS/COFINS-Importação, houve inclusive reajustamento da base de cálculo para incluir o ISS e o valor das próprias contribuições.

- *Serviços com processamento de dados*

IRRF

Base da autuação	R\$187.108,97
IRRF lançado	R\$ 28.066,35
Base utilizada pela Impugnante quando da remessa	R\$ 295.851,24
IRRF retido e recolhido	R\$ 44.377,69

PIS/COFINS-Importação

Base da autuação	R\$187.108,97
PIS/COFINS-Importação lançado	R\$ 17.307,58
Base utilizada pela Impugnante quando da remessa	R\$ 342.307,23
PIS/COFINS-Importação recolhido	R\$ 31.663,42

(*) Com relação ao PIS/COFINS-Importação, houve inclusive reajustamento da base de cálculo para incluir o ISS e o valor das próprias contribuições.

- *Juros - IRRF*

Base da autuação	R\$ 596.311,97
IRRF lançado	R\$ 89.446,80
Base utilizada pela Impugnante quando da remessa	R\$ 719.484,56
IRRF retido e recolhido	R\$ 107.922,68

237.8. Assim, verifica-se que houve em 2014, 2015, 2016 E 2017, pagamento de IRRF e de PIS/COFINS-Importação em valor inclusive superior ao lançado pelo auto de infração ora combatido, o que demonstra que a exigência dos referidos tributos sobre os valores em questão deve ser cancelada, sob pena de se configurar *bis in idem*, figura jurídica amplamente rechaçada pelo ordenamento jurídico pátrio.

238. Não obstante, note-se ainda que, caso se entenda que o fato gerador do IRRF e do PIS/COFINS-Importação ocorreu efetivamente quando do registro contábil da obrigação (o que realmente só se admite por argumentação), no presente caso, com relação ao IRRF e PIS/COFINS-Importação incidentes sobre os valores devidos, o máximo que poderia se exigir - a princípio - seriam os juros de mora calculados entre a data do registro contábil e o efetivo pagamento do IRRF e do PIS/COFINS-Importação, sem o acréscimo de qualquer penalidade.

239. Isto porque, em 2014, 2015, 2016, 2017, quando do recolhimento do IRRF e do PIS/COFINS-Importação, teria havido, no mínimo, o recolhimento espontâneo de tais tributos, o que elide a aplicação de qualquer penalidade, inclusive multa moratória, nos termos estabelecidos pelo artigo 138 do Código Tributário Nacional. Vejamos:

[...]

239.1. Com efeito, no caso em questão, ainda que se entenda por absurdo que o IRRF e o PIS/COFINS-Importação seriam devidos desde o registro contábil dos valores a serem pagos no futuro, quando do efetivo pagamento de tais tributos em 2014, 2015, 2016 e 2017, teria havido típico caso de denúncia espontânea, na medida em que tais tributos nunca tinham sido declarados pela Impugnante e o seu pagamento ocorreu antes do início de qualquer procedimento de fiscalização, o que afasta a exigência da multa de mora.

Como último item de discussão, questiona a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora referentes aos tributos lançados sobre os valores de afretamento, conforme se vê no item seguinte.

[...]

Posteriormente, em 31/01/2018, o interessado protocolou documento comunicando sua desistência parcial da impugnação, no que tange a uma parcela dos débitos de IRRF, para fins de aplicação do art. 3º da Lei nº 13.586/2017 (fls. 705 e ss.).

Com isso, os débitos objeto da desistência foram transferidos para o processo nº 18470-724.051/2018-97, conforme consta no extrato do processo de fls. 753 e ss.”

DA DECISÃO RECORRIDA / VOTO

Eis as ementas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2013

ARTIFICIALIDADE DA BIPARTIÇÃO DOS CONTRATOS DE "AFRETAMENTO" DE EMBARCAÇÃO SÍSMICA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE LEVANTAMENTO DE DADOS SÍSMICOS. REALIDADE MATERIAL. CONTRATO ÚNICO.

A bipartição dos serviços de levantamento de dados sísmicos em contratos de afretamento de embarcação sísmica e de prestação de serviços propriamente dita é artificial e não retrata a realidade material das suas execuções. O fornecimento dos equipamentos é parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual se trata de um único contrato de prestação de serviços técnicos.

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2013

PAÍSES SIGNATÁRIOS DE TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. ARTIGO 12 DA CONVENÇÃO E PROTOCOLOS ADICIONAIS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS EQUIPARADA A ROYALTIES. TRIBUTAÇÃO NA FONTE.

Correta a tributação de IRRF sobre os rendimentos de não-residentes provenientes de prestação de serviços técnicos no Brasil, visto que tais serviços são equiparados a royalties para fins de aplicação da Convenção Brasil-Noruega, conforme disposto no protocolo que é parte integrante do Tratado.

IRRF E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO EMBASADA NOS MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento de IRRF as mesmas razões de decidir adotadas quanto ao lançamento da Cofins, quando ambos recaírem sobre a mesma base fática.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2013

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO EMBASADA NOS MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir adotadas quanto ao lançamento da Cofins, quando ambos recaírem sobre a mesma base fática.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2013

DESISTÊNCIA PARCIAL DA IMPUGNAÇÃO.

A desistência parcial da impugnação põe termo à lide quanto aos lançamentos tributários que constituem o seu objeto, tornando-os definitivos na esfera administrativa.

MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA. INAPLICABILIDADE EM VIRTUDE DA OBSERVÂNCIA ÀS NORMAS COMPLEMENTARES DAS LEIS. INOCORRÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE DECISÃO ADMINISTRATIVA COM EFICÁCIA NORMATIVA. INEXISTÊNCIA DE PRÁTICAS REITERADAMENTE OBSERVADAS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS A VALIDAR O PROCEDIMENTO DA EMPRESA.

A observância das normas complementares das leis, como decisões com eficácia normativa e práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

O ato administrativo normativo é aquele que contém determinações gerais e abstratas, como o objetivo de que se tenha a correta aplicação da lei, incidindo sobre todos os fatos previstos no mesmo de maneira abstrata.

Todavia, o ato declaratório executivo, quando observado os requisitos previstos em norma infralegal, é considerado como ato administrativo decisório, que tem por objetivo a interpretação e aplicação de normas ao caso concreto, logo, não está enquadrado como norma complementar à lei.

Quanto à prática reiterada pelas autoridades administrativas no sentido de validar certa atuação do contribuinte, não houve tal constatação, ao contrário, verificou-se que por mais de uma vez, em períodos anteriores, a empresa sofreu autuação.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada em 14 de março de 2019 da decisão recorrida, a Interessada apresentou seu recurso voluntário em 15 de abril de 2019, no qual, após descrever a ação fiscal, os lançamentos e a decisão recorrida, assim se manifestou nos seguintes tópicos, de forma resumida (os destaques pertencem ao original):

“2. DO DIREITO

7. Para melhor compreensão dos argumentos de direito que serão tratados a seguir, a Recorrente esclarece que dividirá a presente defesa em cinco partes, de acordo com a natureza das discussões a serem abordadas:

(i) Primeira parte: esclarecimento inicial quanto ao pagamento parcial e remissão do IRRF lançado sobre valores correspondentes ao afretamento de embarcação;

(ii) Segunda parte: impossibilidade da exigência de PIS/COFINS-Importação sobre afretamento de embarcações, haja vista a natureza do contrato, bem como o benefício de alíquota zero previsto na legislação, assim como erro na apuração da base de cálculo;

(iii) Terceira parte: impossibilidade de exigência de IRRF sobre lucros devidos à Noruega, em vista do artigo 7º do Tratado para Evitar a Dupla Tributação celebrado entre o Brasil e aquele país;

(iv) Quarta parte: impossibilidade de exigência de IRRF e PIS/COFINS-Importação sobre o mero lançamento contábil de valores a serem futuramente pagos a empresas do exterior, por inoportunidade do fato gerador de tais tributos; e (v) Quinta parte: impossibilidade de cobrança de multa de ofício e juros de mora sobre os lançamentos relativos ao afretamento, em vista do artigo 100 do Código Tributário Nacional.

(v) Quinta parte: impossibilidade de cobrança de multa de ofício e juros de mora sobre os lançamentos relativos ao afretamento, em vista do artigo 100 do Código Tributário Nacional.

2.1 ESCLARECIMENTO INICIAL: DO PAGAMENTO PARCIAL DO IRRF LANÇADO SOBRE VALORES DE AFRETAMENTO EM VISTA DO PROGRAMA ESPECIAL CONCEDIDO PELO ARTIGO 3º DA LEI Nº 13.586/17

9. Como se demonstrará em maiores detalhes a seguir, no presente caso, de acordo inclusive com o quanto reconhecido pelo próprio Termo de Verificação Fiscal, a Recorrente celebrou, com empresas vinculadas, contratos de execução simultânea (i) de afretamento de embarcação destinada à aquisição de dados sísmicos (i.e., houve o aluguel de um navio de pesquisa) e (ii) de serviços de operação e navegação de tal embarcação, os quais vinculam-se à exploração de petróleo. Neste sentido, nos termos da Lei nº 9.478/97, a exploração e a pesquisa de petróleo e gás natural são definidas como o “conjunto de operações ou atividades destinadas a avaliar áreas, objetivando a descoberta e a identificação de jazidas de petróleo ou gás natural” (artigo 6º, XV).

10. Todavia, ao analisar referidas contratações, a d. fiscalização entendeu essencialmente que o fornecimento da embarcação seria parte integrante e indissociável aos serviços contratados, razão pela qual lançou IRRF e PIS/COFINS-Importação a título de serviços sobre a integralidade dos valores relativos a tais contratos no ano de 2013.

11. Ocorre que a Lei nº 9.481/97, com as alterações da Lei nº 13.043/14, já ratificava a possibilidade de partes vinculadas terem contratos de afretamento de embarcação de execução simultânea com contratos de prestação de serviços relacionados à exploração ou produção de petróleo ou de gás natural. Com efeito, admitindo e validando expressamente tal forma contratual, o legislador apenas passou a prever que em tais casos, a partir de 01/01/2015, a alíquota zero de IRRF para o afretamento ficaria limitada à parcela apurada pela aplicação de um determinado percentual fixo (que varia de acordo com o tipo de embarcação afretada) ao valor global da contratação. Vejamos:

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

I - receitas de fretes, afretamentos, alugéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias; (...)

§ 2º Para fins de aplicação do disposto no inciso I do caput deste artigo, quando ocorrer execução simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e de contrato de prestação de serviço relacionados à exploração e produção de petróleo ou de gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, a redução a 0% (zero por cento) da alíquota do imposto sobre a renda na fonte fica limitada à parcela relativa ao afretamento ou

aluguel, calculada mediante a aplicação sobre o valor total dos contratos dos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

I - 85% (oitenta e cinco por cento), quanto às embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga; (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

II - 80% (oitenta por cento), quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços; e (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

III - 65% (sessenta e cinco por cento), quanto aos demais tipos de embarcações. (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017) (...)"

12. Pois bem. Em vista de inúmeras discussões existentes sobre o assunto, em 2017 o legislador novamente buscou regular a matéria em pauta, passando a prever no artigo 3º da Lei nº 13.586/17 que (i) aos fatos geradores ocorridos até 31/12/14, aplica-se o disposto nos §§ 2º e 12 da Lei nº 9.481/97 e que (ii) especificamente no tocante ao IRRF, o contribuinte poderia recolher eventual diferença de IRRF lançado de ofício, acrescida apenas de juros de mora (i.e., com redução total de eventuais multas de mora ou de ofício). Vejamos:

"Art. 3º. Aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014, aplica-se o disposto nos §§ 2º e 12 do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, e a pessoa jurídica poderá recolher a diferença devida de imposto sobre a renda na fonte, acrescida de juros de mora, no mês de janeiro de 2018, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício. (...)"

13. Em vista da disposição acima, é necessário esclarecer inicialmente que, por razões de sua conveniência, a Recorrente veio a optar por desistir parcialmente da discussão de parte do IRRF exigido neste processo para fins de aplicação do artigo 3º da Lei nº 13.586/17, conforme demonstra a petição anexa, já apresentada nestes autos (doc. 01 - fls. 705-729 do e-processo).

14. Ou seja, embora as disposições do § 2º do artigo 1º da Lei nº 9.481/97 sejam aplicáveis tão-somente a partir de 01/01/2015, em casos como o presente, a Lei nº 13.586/17 determinou a aplicação das disposições retroativa de tal artigo para fatos geradores anteriores a 31/12/2014, de modo que eventual exigência de IRRF sobre valores de afretamento somente poderia incidir sobre os valores excedentes ao limite aplicável indicado acima.

15. No presente caso, registre-se desde já que o percentual aplicável à embarcação afretada pela Recorrente seria o de 65%, já que navios destinados ao levantamento de dados sísmicos não se enquadram nos incisos I e II do § 2º acima.

16. Inclusive, é de se ressaltar que, independentemente do pagamento de qualquer valor de IRRF, o comando do artigo 3º da Lei nº 13.586, de que o disposto no artigo 1º, § 2º, da Lei nº 9.481/97 aplica-se aos fatos geradores ocorridos até 31/12/14, deve ser de plano aplicado ao caso presente, reduzindo-se o valor de IRRF exigido sobre a totalidade do valor do afretamento.

17. De todo modo, registre-se que a Recorrente houve por bem efetuar o pagamento da diferença de IRRF relativa a afretamento, calculada de acordo com o § 2º em comento, com os benefícios previstos no artigo 3º da Lei nº 13.586/17, (i.e., sem a incidência de qualquer penalidade, mas apenas de juros de mora), tendo adotado o procedimento necessário para tal fim, qual seja, apresentação de desistência parcial da discussão de parte do IRRF.

18. Neste contexto, na petição acostada neste processo (doc. 01), a Recorrente demonstrou como o cálculo do IRRF foi efetuado, bem como seu pagamento, tendo ainda solicitado:

(i) o cancelamento da parcela de IRRF exigida sobre os valores de afretamento que não excederam o limite previsto no artigo 1º, §2º, III, da Lei nº 9.481/97; e

(ii) a devida alocação do pagamento realizado sobre os valores de afretamento que não excederam o limite previsto no artigo 1º, §2º, III, da Lei nº 9.481/97.

19. Em que pese a DRJ ter determinado, em um primeiro momento, que as autoridades fiscais analisassem a adesão da Recorrente ao regime especial da Lei nº 13.586 e, por sua vez, as autoridades fiscais terem declinado a realização de tal análise, a integralidade dos débitos de IRRF lançados originalmente neste processo foram transferidos para o processo nº 18470.724.051/2018-97, conforme reconhecido pela decisão ora combatida⁴, o qual pende de análise por parte da administração para fins do quanto pleiteado acima.

20. Não obstante, o que importa restar claro é que, em decorrência do artigo 3º da Lei nº 13.586/17, aplicam-se as disposições dos §§ 2º e 12 do artigo 1º da Lei nº 9.481/97 ao presente caso, não havendo mais qualquer discussão neste processo quanto à cobrança de IRRF sobre valores decorrentes de afretamento.

21. Assim, neste momento, passa-se a discutir tão-somente a possibilidade de cobrança (i) de IRRF sobre lançamentos contábeis relativos a serviços e juros, assim como (ii) de PIS/COFINS-Importação sobre lançamentos contábeis de afretamento e serviços, o que, como se demonstrará a seguir, não merece prosperar. Vejamos.

EM RESUMO: Com a edição do artigo 3º Lei nº 13.586/17, aplicam-se ao presente caso as disposições do artigo 1º, § 2º, da Lei nº 9.481/97, razão pela qual o lançamento de IRRF efetuado sobre valores de afretamento não merece prosperar de plano. De todo modo, por razões de sua conveniência, a Recorrente optou por desistir de tal discussão para fins de (i) pagamento parcial da diferença de IRRF relativa a afretamento, calculada de acordo com o § 2º em comento, com os benefícios previstos no artigo 3º da Lei nº 13.586/17, e (ii) de remissão do valor remanescente de IRRF sobre afretamento. Assim, com relação aos valores relativos a afretamento de embarcação, discute-se tão-somente a possibilidade de cobrança de PIS/COFINS-Importação sobre eles.

[...]

2.2.1 Da Natureza do Contrato de Afretamento e da Não Ocorrência do fato Gerador do PIS/COFINS-Importação por Ausência da Prestação de Qualquer Serviço pela PGS Falcon

25. Como já reconhecido nestes autos, a Recorrente 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.

26. Para adquirir os dados sísmicos que posteriormente serão comercializados aos seus clientes, a Recorrente necessita utilizar-se de navios, os quais navegam na área objeto da pesquisa sísmica, percorrendo o trajeto em que serão colhidos os dados.

27. Para a consecução de seu objeto social, a Recorrente celebrou com a empresa PGS Falcon contrato de afretamento de embarcação⁵, a ser empregada na atividade de levantamento de dados sísmicos.

28. Registre-se desde já que contratos de afretamento são espécies do gênero “contratos de aluguel”.

28.1. Como se sabe, contratos de aluguel, ou de locação, são aqueles 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, conforme determinam os artigos 565 e 566 do Código Civil⁶.

29. E, como não há dúvidas, isso ocorreu no presente caso: a empresa estrangeira PGS Falcon disponibilizou, à Recorrente, determinado bem (embarcação), devidamente equipado e em condições de navegabilidade, para que a Recorrente utilizasse esse bem durante certo período de tempo na consecução de suas atividades, mediante remuneração. Configurou-se, portanto, um típico contrato de aluguel ou locação.

30. Registre-se ainda que o presente afretamento ocorreu na modalidade “a casco nu”, definido pela Lei nº 9.432/97 como o “contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação”.

31. Ou seja, o contrato de afretamento é em sua essência contrato de disponibilização de embarcação, pelo qual o detentor da embarcação (locador) cede temporariamente o seu uso para o afretador (locatário), que a utilizará com total liberdade, assumindo sua posse e controle mediante o pagamento de um aluguel.

[...]

33. Pois bem. Note-se ainda que a embarcação em comento foi devidamente admitida no país com base no respectivo contrato de aluguel, o qual foi submetido às autoridades competentes marítimas e aduaneiras para fim de autorização do ingresso da embarcação no país sob regime de admissão temporária (isto é, sob o aluguel), tendo sido regularmente aprovado,

inclusive pela Receita Federal do Brasil (RFB), quando da concessão do regime especial de admissão temporária (denominado Repetro).

[...]

36. Ou seja, a toda evidência, houve de fato um afretamento a casco nu, com a efetiva disponibilização de uma embarcação, não se podendo entender que as características da embarcação, seu emprego na coleta de dados sísmicos e a existência de contrato de serviços de tripulação com a empresa PGS Geophysical descaracterizariam a existência e natureza do referido aluguel, que passaria a se subsumir ao contrato de prestação de serviços.

37. Assim, por este motivo, resta claro desde já que a pretensão de cobrança do PIS/COFINS-Importação sobre o afretamento, como se um serviço fosse, não merece prosperar, devendo haver o cancelamento da autuação do PIS/COFINS-Importação neste tocante.

[...]

2.2.2 DA IMPOSSIBILIDADE DE DESQUALIFICAÇÃO DO CONTRATO DE AFRETAMENTO: A LEGITIMIDADE DA EXECUÇÃO SIMULTÂNEA DE CONTRATO DE AFRETAMENTO COM CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO E A NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 1º, § 12º, DA LEI Nº 9.481/97 AO PRESENTE CASO

40. Pois bem. Em que pese a evidente natureza de locação do contrato de afretamento da Recorrente, no presente caso as autoridades fiscais inadvertidamente tentaram desqualificá-lo, alegando que tal contrato supostamente corresponderia a um contrato de prestação de serviços em razão das características da embarcação afretada, pela natureza da atividade desenvolvida pela Recorrente (qual seja, aquisição de dados sísmicos) e pelo fato de haver a contratação em separado da prestação de serviços de tripulação.

40.1. Neste sentido, transcreve-se a conclusão do Termo de Verificação Fiscal quanto a este tocante:

“24. De acordo com dados técnicos presentes no Anexo A do contrato de afretamento, que foram detalhadamente esclarecidos no relatório elaborado pela fiscalizada, Anexo VIII, trata-se de embarcação equipada com tecnologia específica para obtenção de dados sísmicos de reflexão tridimensional (3D); portanto, não pode ser classificada como uma simples embarcação de carga ou de passageiro.

25. Com base nas informações dadas pela empresa, conforme relatório presente no Anexo VIII, o contrato de afretamento firmado com a empresa PGS Falcon AS e contrato de prestação de serviço de tripulação e manutenção celebrado com a empresa PGS Geophysical AS se fundem em um só; isto porque, para a obtenção dos dados sísmicos, são feitos estudos detalhados das características e especificidades das áreas de atuação dos projetos, através de geofísicos e geólogos, os quais definem as áreas de operação e linhas a serem percorridas pela embarcação; definem a forma em que a embarcação e seus equipamentos serão

empregados de acordo com a necessidade do projeto e, após concluído o mapa de levantamento com as coordenadas e parâmetros, são inseridos no sistema de navegação da embarcação. Como o navio possui sistemas de navegação, registro e fonte sísmica, os três sistemas se comunicam de forma coordenada e sincronizada para a aquisição de dados sísmicos. Portanto, diante de todo o exposto, não resta dúvida de que houve prestação de serviço técnico especializado, claramente previsto no contrato de prestação de serviços de tripulação, manutenção e dados sísmicos, que se confirmam com as explicações apresentadas pela fiscalizada no referido relatório. Trata-se de uma atividade específica, a qual não pode ser exercida por qualquer profissional que tradicionalmente pertença aos quadros de pessoal da Marinha Mercante. Sem contar que a obtenção dos citados dados sísmicos, sem que se utilize uma embarcação apta para tanto, seria uma ação impossível, pois esta está apenas sendo empregada como instrumento indispensável para se atingir o fim a que se destina o contrato, qual seja, a obtenção dos dados sísmicos. (...)

27. Portanto, diante de toda a explanação acima, estritamente relacionada com o '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 passageiros e sim prestação de serviço técnico especializado." (grifamos)

41. Da leitura dos excertos acima, verifica-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 ser um negócio específico que demanda o emprego de embarcação específica) para, então, concluírem – contraditoriamente – “no caso em tela não houve o transporte de carga ou passageiros e sim prestação de serviço técnico especializado”, “claramente previsto no contrato de prestação de serviços de tripulação, manutenção e dados sísmicos”.

42. Ora, é claro que houve a prestação do serviço objeto de contratação própria (qual seja, serviços de tripulação, envolvendo a manutenção da embarcação). Todavia, como se demonstrará a seguir, o fato de tal embarcação ser utilizada para a aquisição de dados sísmicos (pela Recorrente) em nada descaracteriza o afretamento. No presente caso, houve de fato a contratação de um afretamento e, também, a contratação da prestação de um serviço, e não se pode desconsiderar por completo a existência do afretamento, alegando-se que ambos os contratos – de afretamento e de serviço – supostamente se fundiriam em um só, devendo todos os rendimentos das empresas do exterior serem tributados como a prestação de um serviço especializado.

43. Com efeito, o objeto do contrato de afretamento celebrado consiste na disponibilização de uma embarcação, a qual é utilizada pela Recorrente na obtenção de dados sísmicos, e a circunstância de a aquisição de dados demandar o emprego de uma embarcação específica em nada desvirtua natureza do contrato. Assim, a pretensão de alterar a natureza

jurídica do contrato de afretamento celebrado entre a Recorrente e a empresa PGS Falcon não merece prosperar.

[...]

46. Além disso, o artigo 1º da Lei nº 9.481/97 também trata deste tema. Com efeito, a lei em comento, com as alterações promovidas pelas Leis nº 13.043/14 e 13.586/17, passou a regulamentar a execução simultânea de contrato de afretamento de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviços vinculados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, o que já demonstra a completa regularidade desta forma de contratação. Vejamos:

“Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.97)

I - receitas de fretes, afretamentos, alugéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014) (...)

§ 2º Para fins de aplicação do disposto no inciso I do caput, quando ocorrer execução simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e de contrato de prestação de serviço, relacionados à exploração e produção de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, a redução a zero por cento da alíquota do imposto sobre a renda na fonte fica limitada à parcela relativa ao afretamento ou aluguel, calculada mediante a aplicação, sobre o valor total dos contratos, dos seguintes percentuais: (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017)

I - oitenta e cinco por cento, quanto às embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga; (Redação dada pela Medida Provisória nº 795, de 2017)

II - oitenta por cento, quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços; e (Redação dada pela Medida Provisória nº 795, de 2017)

III - sessenta e cinco por cento, quanto aos demais tipos de embarcações. (Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017) (...)” (grifamos)

47. Da leitura do §2º acima, já vigente em nosso ordenamento jurídico desde 2014 (com a edição da Lei nº 13.043/14), verifica-se que o legislador reconheceu a legitimidade da execução simultânea de contrato de afretamento de embarcação com o de prestação de serviço relacionado à exploração e produção de petróleo⁸, executados inclusive por partes vinculadas entre si, tendo instituído, a partir de 2015, nova condição para a fruição do benefício da alíquota zero de IRRF em comento.

48. Com efeito, a partir da edição da Lei nº 13.043/14, para estes casos, o que se tem é que, quando houver concomitantemente um afretamento relacionado a um contrato de prestação de serviços, o benefício da alíquota zero passa a ser aplicável apenas sobre determinada proporção entre a remuneração atrelada aos dois contratos.

49. Ora, ao estabelecer essa nova condição, a Lei nº 13.043/14, através das alterações ao artigo 1º, I, da Lei nº 9.481/97, nada mais fez do que confirmar a regularidade, legalidade e validade da execução simultânea de contrato de afretamento de embarcação e de contrato de prestação de serviços, relacionados à prospecção e exploração de petróleo.

50. Portanto, se o próprio legislador validou a referida bipartição de contratos para fins de IRRF, não pode a d. fiscalização vir alegar que tal tipo de contratação seria artificial e que, por tal motivo, o afretamento deveria ser considerado como parte integrante da prestação de serviços, principalmente quando se tem um afretamento com existência completamente independente e autônoma do contrato de prestação de serviços.

51. E note-se que, ainda que as alterações feitas pela Lei nº 13.043/14 tiveram vigência apenas a partir de 2015, fato é que tal alteração apenas confirma que a existência de contratos de execução simultânea, entendidos de forma equivocada pela fiscalização como artificialmente bipartidos, é completamente normal, estando atualmente regulamentada na própria legislação do IRRF, sendo, portanto, legal e válida. Inclusive, tanto é assim que o artigo 3º da Lei nº 13.586/17 passou a prever a aplicação retroativa dos §§ 2º e 12º do artigo 1º da Lei nº 9.481/97 a fatos anteriores a 31/12/2014!

52. Pelo exposto, resta claro que a existência de dois contratos com execução simultânea nada tem de artificial, como quer fazer crer a d. fiscalização e a DRJ. Pelo contrário, esta forma de contratação é reconhecidamente válida, sendo que, apenas a partir de 2015, certos percentuais presumidos pela lei, relativos às parcelas de serviço e afretamento, devem ser observados para fins de aplicação da alíquota zero do IRRF.

[...]

56. Ou seja, em casos de execução simultânea de afretamento de embarcação e serviços, aplica-se o disposto no § 12 aos fatos geradores ocorridos até 31/12/2014.

57. Assim, além de tudo quanto exposto, no presente caso, aplica-se ainda o § 12 em comento, de modo que, independentemente da observância aos percentuais estabelecidos nos §§ 2º, 9º e 11 do artigo 1º da Lei nº 9.481/97, a natureza e as condições do contrato de afretamento não devem ser desqualificadas para fins de incidência do PIS/COFINS-Importação.

58. Com efeito, ao instituir o regime especial em comento e estender a aplicação dos percentuais estabelecidos pela Lei nº 9.481/97, artigo 1º, §2º, para fatos geradores pretéritos à Lei nº 13.043/14, podendo haver inclusive o recolhimento do IRRF sem a incidência de qualquer penalidade, percebe-se o intento do legislador em fazer com que a execução simultânea seja

reconhecida como prática contratual válida, afastando autuações feitas no passado em sentido contrário.

2.2.4 Da Existência Autônoma do Contrato de Afretamento

77. Como demonstrado, a Recorrente realizou afretamento a casco nu da embarcação Ramform Sovereign.

78. Rememorando a definição legal de afretamento a casco nu, tem-se que este é o “contrato em virtude do qual o afretador [a Recorrente] tem a posse, o uso e o controle da embarcação por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação” (Lei nº 9.432/97, artigo 2º, I).

79. Assim, no afretamento a casco nu, o fretador (detentor da embarcação - PGS Falcon) disponibiliza a embarcação ao afretador (o locatário - a Recorrente), que tem a obrigação de armá-la e tripulá-la, ou seja, deixá-la navegável.

80. Nesse sentido, o afretador passa a ter tanto a gestão náutica da embarcação, como sua gestão comercial. Portanto, o contrato de afretamento a casco nu é um contrato de utilização do navio, pelo qual o afretador deverá manter e navegar a embarcação, bem como utilizá-la para atingir aos fins a que se destina, podendo inclusive contratar comandante e tripulação.

81. No presente caso, ao celebrar o contrato de afretamento a casco nu, a Recorrente obteve a posse, o uso e o controle da embarcação, passando a fazer sua gestão náutica e sua gestão comercial. Nesse contexto, a Recorrente optou por efetuar a gestão náutica de forma terceirizada, contratando a empresa PGS Geophysical para prestar serviços de operação e navegação da embarcação Ramform Sovereign12. Assim, o comandante e a tripulação são empregados do afretador, controlados pelo afretador (a Recorrente).

[...]

83. Antes de mais nada, é importante reiterar um esclarecimento essencial já feito em sede de Impugnação, porém sequer analisado pela DRJ. Muito embora o objeto do contrato de prestação de serviços fale em “serviços de aquisição de dados sísmicos”, como se demonstrará a seguir (item 2.2.4), é a Recorrente quem faz a aquisição sísmica.

84. Portanto, quando há menção de “serviços de aquisição de dados sísmicos” no contrato de prestação de serviços, tal atividade relaciona-se com as atividades executadas pela tripulação disponibilizada pela PGS Geophysical, necessária para manter a embarcação e seus equipamentos em perfeitas condições de funcionamento, efetuando ainda eventuais consertos caso necessário (por exemplo, se houver uma avaria em alguns dos equipamentos da embarcação).

[...]

96. Em resumo, o que ocorreu no presente caso foi o seguinte: (i) a Recorrente alugou uma embarcação; e (ii) a Recorrente contratou a disponibilização de tripulação para realizar a navegação da embarcação sob o seu comando e de acordo com as suas coordenadas. Ora, nada disso significa a existência de um contrato único, e muito menos a existência de um contrato de prestação de serviços de produção de dados sísmicos. No presente caso, a Recorrente ela mesma é quem empregou a embarcação, a qual se encontrava sob seu controle, comando e gestão. Apenas realizou a Recorrente a contratação de tripulação marítima para praticar a navegação nos trajetos por ela indicados, bem como a tripulação de técnicos aptos a substituir e reparar quaisquer peças avariadas do navio.

[...]

2.2.5 Da Aquisição de Dados Sísmicos pela Recorrente

[...] 128. Primeiramente, como é inconteste, a Recorrente relembra que 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.

128.2. Nesse sentido, após adquirir os mencionados Dados Sísmicos Multiclientes ou Não-Exclusivos, a Recorrente exerce sobre tais dados o direito de uso, comercializando-os, mediante oferta ao mercado, por meio de cessão de direito, a quantas forem as pessoas interessadas em conhecer aqueles dados.

129. Para que a Recorrente possa realizar a aquisição de tais dados sísmicos, ela deve ser classificada como Empresa de Aquisição de Dados Sísmicos - EAD e obter uma autorização da ANP para tanto.

130. Pois bem. Tendo estabelecido essas premissas, para que a Recorrente possa efetivamente executar seu objeto social, é necessário afretar embarcações equipadas para o levantamento de dados sísmicos, motivo pelo qual foi celebrado contrato de afretamento de embarcação com a empresa PGS Falcon, que tinha como objeto o aluguel, pela Recorrente, de embarcação, devidamente equipada.

[...]

143. EM RESUMO, portanto, a embarcação afretada vem completa e com capacidade de aquisição de dados, já que possui sistemas automatizados, os quais, ao serem alimentados com os parâmetros de aquisição elaborados pela Recorrente, passam a efetuar a aquisição automática de dados sísmicos. Registre-se que os sistemas em questão operam por meio de sensores que “captam” os dados, “radiografando” o subsolo marinho, sem necessidade de intervenção humana (até mesmo pelo curtíssimo intervalo de tempo no qual se passa todo o registro dos dados pelos sistemas da embarcação, conforme já descrito acima).

144. Assim, conforme reconhecido pelo agente fiscal, de fato a embarcação afretada não é simples e a obtenção de dados sísmicos é uma atividade específica, realizada por

meio do uso de uma embarcação específica. Todavia, é errônea a conclusão de que as características da embarcação desvirtuariam o contrato de afretamento, transformando-o em um contrato de prestação de serviços. Até mesmo porque não há qualquer atividade ou obrigação de fazer desenvolvida pela PGS Falcon, na medida em que ela apenas disponibiliza a embarcação acima descrita à Recorrente.

[...]

152. Com efeito, não tendo a PGS Falcon prestado qualquer serviço à Recorrente, 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, mas apenas a locação de uma embarcação, situação que não é estabelecida pela Lei nº 10.925/04 como fato gerador do PIS/COFINS-Importação (há, inclusive, regra expressa de que o afretamento não se sujeita a tais contribuições).

2.2.6 DA NULIDADE DO LANÇAMENTO RELATIVO AO AFRETAMENTO POR ERRO NA QUANTIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E, NO MÉRITO, A IMPOSSIBILIDADE DE REQUALIFICAÇÃO DO NEGÓCIO JURÍDICO SEM A INDICAÇÃO DE UMA PATOLOGIA QUE INVALIDE A MANIFESTAÇÃO DE VONTADE

155. Além do quanto exposto acima, outro aspecto da presente autuação, relativamente à remuneração do contrato, deve ser analisado.

156. No presente caso, a Recorrente reitera que a embarcação é bastante específica, fornecida com diversos equipamentos necessários ao levantamento dos dados sísmicos, tendo um altíssimo valor, conforme inclusive reconheceu o auto de infração. Por tal motivo, o contrato de afretamento estipulou a cobrança de uma taxa por dia de uso da embarcação, exatamente como em um contrato de aluguel, de US\$ 187.000,00/dia pelo uso da embarcação.

157. Todavia, sem qualquer fundamentação, referidos valores foram integralmente desconsiderados pela fiscalização e tratados, de uma maneira só, como remuneração de serviço.

158. Ocorre que tal procedimento está em dissonância com a lei e decisões administrativas (até mesmo em primeira instância!), que validam a existência da execução simultânea de contrato de afretamento e de prestação de serviços, bem como entendem ser impossível haver a desconsideração por completo do conteúdo econômico do contrato de afretamento. Em outras palavras, ainda que se entenda que o valor atribuído aos serviços seria artificial, não é possível ignorar que o afretamento tem substância econômica, sendo impossível tributá-lo como serviço.

159. Com efeito, há diversas decisões, inclusive da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Florianópolis, que, além de legitimarem a execução simultânea de afretamento com prestação de serviços, confirmam **não ser possível haver a desconsideração por**

completo do conteúdo econômico do contrato de afretamento, sendo necessário realizar no mínimo uma segregação. Exemplificativamente, vejamos a decisão da DRJ-Florianópolis:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 2011

CONTRATO DE AFRETAMENTO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXECUÇÃO SIMULTÂNEA.

Mesmo antes da alteração promovida pela Lei nº 13.043, de 2014, é legítima a celebração de contratos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea, por parte de um único concessionário de exploração de petróleo e gás.

CONTRATO DE AFRETAMENTO. PREVISÃO DE SERVIÇOS. A previsão de serviços relacionados à navegação e à manutenção da própria embarcação afretada não altera a natureza de afretamento do contrato, nas modalidades por tempo ou por viagem.

TRANSFERÊNCIA MALICIOSA DE VALORES DO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA O DE AFRETAMENTO. NECESSIDADE DE DETERMINAÇÃO. Se a fiscalização entender que há transferência maliciosa de valores do contrato de prestação de serviços para o de afretamento, ela deve determinar ou, ao menos, estimar os valores transferidos, e não simplesmente desconsiderar por completo o conteúdo econômico do contrato de afretamento e lançar todo os valores contratados como se decorrentes da prestação de serviços fossem.” (Decisão nº 39.061, de 25/01/2017) (grifamos).

160. De se registrar, inclusive, que a decisão de piso acima veio a ser confirmada pelo E. CARF no julgamento que culminou com a lavratura do Acórdão nº 3301-004.591, de 17/04/2018:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 06/05/2011, 27/06/2011, 07/07/2011, 20/07/2011, 12/09/2011, 19/10/2011, 29/11/2011, 16/12/2011, 27/12/2011, 29/12/2011

CONTRATO DE AFRETAMENTO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXECUÇÃO SIMULTÂNEA.

Mesmo antes da alteração promovida pela Lei nº 13.043/2014, é legítima a celebração de contratos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea, por parte de um único concessionário de exploração de petróleo e gás.

CONTRATO DE AFRETAMENTO. PREVISÃO DE SERVIÇOS. A previsão de serviços relacionados à navegação e à manutenção da própria embarcação afretada não altera a natureza de afretamento do contrato, nas modalidades por tempo ou por viagem.

TRANSFERÊNCIA MALICIOSA DE VALORES DO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA O DE AFRETAMENTO. NECESSIDADE DE DETERMINAÇÃO. Se a fiscalização entender que há transferência maliciosa de valores do contrato de prestação de serviços para o de afretamento, ela deve determinar ou, ao menos, estimar os valores transferidos, e não simplesmente desconsiderar por completo o conteúdo econômico do contrato de afretamento e lançar todo os valores contratados como se decorrentes da prestação de serviços fossem.

Recurso de Ofício Negado. (...)

*Trata-se de recurso de ofício contra o **Acórdão nº 07-39.061**, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Florianópolis. (...)*

*Parece-me muito claro que os valores que teriam migrado maliciosamente dos contratos de serviços para os de afretamento (se é que isso aconteceu) não foram identificados (nem ao menos estimados) no Termo de Verificação porque a Autoridade Fiscal entendeu que se tratava 'de uma só contratação, cujo fundamento econômico é o serviço de produção de petróleo de petróleo e gás natural'. Em outras palavras, **considerando que no presente caso foi adotada a premissa de que inexistia afretamento autônomo, para a Autoridade Fiscal tudo o que foi pago às contratadas o foi a título de contraprestação de serviços, de modo que, sob essa premissa, realmente não fazia sentido determinar qual seria o valor realmente devido para algo que não existia (o afretamento).***

O problema é que essa premissa ruiu. Existem, sim, contratos de afretamento no presente caso, inclusive com amparo na própria legislação tributária, conforme já demonstrado neste Voto. Desse modo, se é que houve transferência maliciosa dos valores contratados da prestação de serviços para o afretamento, ela deveria ter sido determinada.

*Isso posto, há que se concordar com a Impugnante quando afirma que 'a Fiscalização não poderia ter simplesmente considerado que todos os valores pagos a título de afretamento correspondem a uma remuneração pela prestação de serviços (como se o afretamento não tivesse nenhum valor econômico)'.
(grifamos)*

[...]

168. Ainda, em momento algum as autoridades fiscais tentaram segregar, dentro de algum critério que entendessem cabível, o que corresponderia a aluguel e o que corresponderia a serviço.

169. Tampouco tentaram as autoridades fiscais buscar junto à Recorrente, durante o procedimento fiscalizatório, qualquer indício que pudesse auxiliar nesta tarefa, com o intuito de separar o que poderia ser enquadrado como remuneração de serviço e o que poderia ser enquadrado como aluguel.

170. Pelo contrário, após a análise dos contratos, a fiscalização – indevidamente – presumiu que a totalidade do preço devido a título de afretamento referir-se-ia a serviços, nada sendo devido ao afretamento de embarcação de altíssimo valor.

171. Contudo, referido procedimento é ilegal e enseja a nulidade do presente auto de infração. Com efeito, ainda que não haja no auto de infração qualquer alegação de que o preço do serviço não seria razoável, caso assim se entendesse, as autoridades fiscais deveriam indicar elementos que comprovariam que o contrato de prestação de serviços deveria ser remunerado em montantes superiores aos pactuados. Ao não fazer isso, há erro na base de cálculo tributável e o auto de infração torna-se nulo, por estar em total contradição com as disposições do artigo 148 mencionado acima, bem como do artigo 142 do Código Tributário Nacional:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.” (grifamos)

172. Inclusive, este é o entendimento que vem sendo esposado pelo E. CARF nos diversos julgados indicados mais acima, que inclusive indicam critérios que poderiam ser utilizados pela d. fiscalização para verificar a razoabilidade do preço atribuído aos serviços (e eventual definir critério de arbitramento de seu valor, caso entendido como artificial).

173. Pelo exposto, portanto, a falha da fiscalização em identificar o que entende ser a efetiva base de cálculo do PIS/COFINS-Importação, ao invés de tributar integralmente todos os valores de afretamento, torna nulos os autos de infração, razão pela qual se impõe o seu cancelamento também por este motivo.

2.2.7 da Alegação Adicional das Autoridades Fiscais de que Contratos de Afretamento Somente Poderiam se Destinar ao Transporte

[...]

186. De qualquer modo, ainda que a Recorrente não efetuasse o transporte de carga e pessoas, ainda assim o contrato por ela realizado permaneceria sendo contrato de afretamento,

já que este consiste na colocação da disposição da embarcação à disposição do afretador, o qual pode utilizá-la da forma que desejar, no desenvolvimento de suas atividades.

187. Entender, como pretende a d. fiscalização, que a existência do afretamento pressupõe a utilização da embarcação em certo tipo de transporte não possui qualquer base legal, e vai de encontro, inclusive, com o quanto previsto na própria legislação, que é bastante ampla e não traz qualquer tipo de restrição quanto ao efetivo uso da embarcação.

[...]

198. Inclusive, com a edição do artigo 3º da Lei nº 13.586/1717, resta claro que as disposições do artigo 1º, § 12º18, da Lei nº 9.481/97 aplicam-se a fatos geradores anteriores a 31/12/2014, de modo que os percentuais no § 2º de tal artigo 1º não se aplicam à apuração do PIS/COFINS-Importação, permanecendo válidas, para efeitos de apuração desta contribuição, a natureza e as condições do contrato de afretamento.

199. Assim, não pode a fiscalização pretender transformar o contrato de afretamento firmado com a PGS Falcon, já chancelado pela própria RFB como de locação, em contrato de prestação de serviço para tributá-lo integralmente como tal, até mesmo porque, como demonstrado, tal procedimento acarreta patente erro na apuração da base de cálculo das contribuições.

2.3 DO AFASTAMENTO DE IRRF SOBRE VALORES DEVIDOS À PGS GEOPHYSICAL EM VISTA DO ARTIGO 7º DO TRATADO COM A NORUEGA

200. Feitos os esclarecimentos acima a respeito da impossibilidade de cobrança de PIS/COFINS-Importação sobre afretamento, cabe esclarecer a impossibilidade de cobrança de IRRF sobre valores de serviços de tripulação prestados pela PGS Geophysical, em vista da aplicação do Tratado para Evitar a Dupla Tributação da Renda celebrado entre Brasil e Noruega.

201. Com efeito, como já reconhecido neste processo, a empresa PGS Geophysical é domiciliada na Noruega e, como se sabe, o Brasil assinou com tal país Tratado para Evitar a Dupla Tributação da Renda.

202. Nesse contexto, a Convenção entre Brasil e Noruega, seguindo a convenção modelo OCDE, estabelece no artigo 7º o seguinte:

[...]

227. De todo o exposto, é forçoso concluir que, por mais este motivo, é necessário cancelar os valores de IRRF devidos à empresa PGS Geophysical por serviços prestados, na medida em que o Tratado assinado entre o Brasil e aquele país automaticamente exclui a incidência do IRRF sobre os rendimentos aqui tratados.

EM RESUMO: O Brasil e a Noruega celebraram Tratado para evitar a dupla tributação da renda, o qual prevalece sobre a legislação interna por força do artigo 98 do CTN. Neste contexto, conforme reconhecido pela doutrina e jurisprudência mais abalizadas, os rendimentos decorrentes da prestação de serviços por empresa da Noruega, como é o caso dos rendimentos devidos à empresa PGS Geophysical, submetem-se ao Artigo 7º do Tratado (“Lucros”), sendo no caso tributáveis tão-somente na Noruega. Como se demonstrou acima, entender de modo contrário, ou tentar estender o alcance do Artigo 12 (“Royalties”) a tais rendimentos, vai de encontro ao propósito do Tratado, razão pela qual deve haver de pronto o cancelamento da parcela da autuação relativa ao IRRF lançado sobre os rendimentos de serviços da PGS Geophysical.

2.4 DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DE IRRF E PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO SOBRE LANÇAMENTOS CONTÁBEIS

2.4.1 Do Fato Gerador do IRRF e do PIS/COFINS-Importação

229. Como demonstrado, as autoridades fiscais exigiram IRRF e PIS/COFINS-Importação não sobre valores efetivamente remetidos ao exterior pela Recorrente, mas sim sobre o registro contábil, em 2013, de certos valores a serem futuramente pagos às seguintes empresas do exterior:

[...]

232. Todavia, no caso em comento, a exigência de IRRF e PIS/COFINS-Importação ocorreu não sobre valores efetivamente remetidos ao exterior, mas sobre lançamentos contábeis efetuados em contas de passivo da Recorrente.

232.1. Ou seja, os autos de infração foram lavrados para cobrança de IRRF e PIS/COFINS-Importação sobre meros registros contábeis efetuados pela Recorrente relativos a valores a serem futuramente pagos, decorrentes de afretamento de embarcação da PGS Falcon ou da prestação de serviços pelas empresas PGS Geophysical e PGS Data Processing, ou ainda, no tocante ao IRRF, de juros incidentes sobre contratos de empréstimos. Todavia, tal procedimento não é autorizado pela legislação.

[...]

2.4.2 ESCLARECIMENTO ADICIONAL: DO RECOLHIMENTO DO IRRF E DO PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO EM MOMENTO POSTERIOR (I.E., QUANDO DA EFETIVA REMESSA DE RENDIMENTOS AO EXTERIOR)

[...]

257. Não obstante, caso assim não se entenda (o que se admite apenas por argumentação), cabe esclarecer que, conforme informado durante a fiscalização, a Recorrente já tinha efetuado o recolhimento de IRRF e PIS/COFINS-Importação sobre valores de serviços e juros contabilizados em 2013, porém pagos em momento posterior.

258. Com efeito, em 2015, 2016, 2017 e, posteriormente, em 2019 (após o protocolo de sua Impugnação nestes autos), a Recorrente efetuou a remessa de rendimentos às empresas PGS Exploration, PGS Geophysical e PGS Data Processing, ocasião em que recolheu todos os tributos incidentes sobre tais rendimentos, razão pela qual, por mais este motivo, também deve haver o cancelamento do auto de infração quanto a este tocante. [...]

[...]

261. Pois bem. Ao longo dos anos de 2014, 2015, 2016, 2017 e, posteriormente, 2019, a Recorrente efetuou diversos pagamentos a tais empresas, relativamente aos valores registrados nas contas indicadas acima, ocasião em que reteve e recolheu o IRRF, bem como recolheu o PIS/COFINS-Importação sobre os valores efetivamente remetidos ao exterior, conforme

se demonstrou em sede de Impugnação, por meio da juntada de planilhas que cruzavam os valores acima com os pagamentos efetuados pela Recorrente, contratos de câmbio e DCTFs (docs. 07, 08 e 09 da Impugnação – constantes às fls. 561 a 672 deste e-processo).”

Consta nos autos também, as Contrarrazões da PGFN.

É o relatório do essencial.

VOTO

Conselheiro **Cláudio de Andrade Camerano**, Relator

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, dele se conhece.

Conforme relatoriado, a acusação fiscal fundamenta-se na premissa de que a contratação segregada entre afretamento e prestação de serviços é indevida, uma vez que o afretamento seria parte indissociável da prestação de serviços e, portanto, a contratação segregada entre afretamento e prestação de serviços seria artificial, para concluir que o negócio jurídico teria o único objetivo de afastar a tributação, através do enquadramento na norma que instituiu benefício de alíquota zero.

Assim, relativamente aos contratos de afretamento e contratos de serviços de dados sísmicos, entende o Fisco que esta **Bipartição** seria indevida e/ou artificial, sob o argumento de que, de fato, tratar-se-ia de um negócio apenas, no caso, o de prestação de serviços.

Tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, a recorrente invoca em seu auxílio a Lei nº 9.481 de 1997 e alterações posteriores, não citadas no TVF e sequer comentada na decisão recorrida. De se ver o dispositivo legal e sua eventual repercussão ou não nos lançamentos, como demonstrado pela Recorrente.

Lei 9.481 de 13/08/1997.

Dispõe sobre a incidência de imposto de renda na fonte sobre rendimentos de beneficiários residentes no exterior e dá outras providências.

Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses: [\(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.97\)](#) [\(Vide Decreto nº 6.761, de 2009\)](#)

I - receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras ou motores de aeronaves estrangeiros, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem como os pagamentos de aluguel de contêineres, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias; [\(Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014\)](#)

[...]

§ 2º Para fins de aplicação do disposto no inciso I do **caput** deste artigo, quando ocorrer execução simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e de contrato de prestação de serviço relacionados à exploração e produção de petróleo ou de gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, a redução a 0% (zero por cento) da alíquota do imposto sobre a renda na fonte fica limitada à parcela relativa ao afretamento ou aluguel, calculada mediante a aplicação sobre o valor total dos contratos dos seguintes percentuais: [\(Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

I - 85% (oitenta e cinco por cento), quanto às embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga; [\(Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

II - 80% (oitenta por cento), quanto às embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços; e [\(Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

III - 65% (sessenta e cinco por cento), quanto aos demais tipos de embarcações. [\(Redação dada pela Lei nº 13.586, de 2017\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

[...]

§ 6º A parcela do contrato de afretamento ou aluguel de embarcação marítima que exceder os limites estabelecidos nos §§ 2º, 9º e 11 deste artigo sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento), exceto nos casos em que a remessa seja destinada a país ou dependência com tributação favorecida ou em que o fretador, arrendante ou locador de embarcação marítima seja beneficiário de regime fiscal privilegiado, nos termos dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, hipóteses em que a totalidade da remessa estará sujeita à incidência do imposto sobre a renda na

fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

(Redação dada

pela Lei nº 13.586, de 2017) (Produção de efeito)

Em artigo de Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Conselheiro Titular da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF, em 2020, na coletânea de artigos produzidos na obra **Eficiência Probatória e a Atual Jurisprudência do CARF**, assim se pronunciava:

Especula-se que o crescimento do número de autuações resultou na publicação da Lei nº 13.043/2017 (conversão da MP 651/14) que alterou a redação do §2º do art.1º da Lei nº 9.481/97, com vigência a partir de 01/01/2015. A redução a zero da alíquota do IRRF foi limitada ao montante equivalente a 80% do valor total contratado.

Posteriormente, o percentual de 80% foi reduzido para 65% pela Lei nº 13.586/17 (conversão da MP 795/17), com a inclusão do §9º no art.1º da Lei nº 9.481/97, vigente desde 01/01/18. Nos seguintes trechos da respectiva exposição de motivos, consta o objetivo do legislador:

4.1. A alteração promovida pelo art.102 da Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, no §2º do art.1º da Lei nº 9.481, de 1997 (...), visava a limitar o benefício fiscal de redução a zero da alíquota de IRRF e, simultaneamente, dar segurança jurídica, uma vez que o Fisco estava desconsiderando os contratos de afretamento realizados pela empresas do setor.

4.2. Entretanto, os percentuais atualmente estabelecidos apresentam um desequilíbrio econômico e não estão compatíveis com os percentuais adotados de outros países. Nesse sentido, o §9º ajusta os percentuais a fim de manter a segurança jurídica.

Reproduzo, no ponto, trechos do recurso voluntário alusivo ao §2º do art.1º da Lei 9.481/17, supratranscrito:

47. Da leitura do §2º acima, já vigente em nosso ordenamento jurídico desde 2014 (com a edição da Lei nº 13.043/14), verifica-se que o legislador reconheceu a legitimidade da execução simultânea de contrato de afretamento de embarcação com o de prestação de serviço relacionado à exploração e produção de petróleo, executados inclusive por partes vinculadas entre si, tendo instituído, a partir de 2015, nova condição para a fruição do benefício da alíquota zero de IRRF em comento.

48. Com efeito, a partir da edição da Lei nº 13.043/14, para estes casos, o que se tem é que, quando houver concomitantemente um afretamento relacionado a um contrato de prestação de serviços, o benefício da alíquota zero passa a ser aplicável apenas sobre determinada proporção entre a remuneração atrelada aos dois contratos.

49. Ora, ao estabelecer essa nova condição, a Lei nº 13.043/14, através das alterações ao artigo 1º, I, da Lei nº 9.481/97, nada mais fez do que confirmar a regularidade, legalidade e validade da execução simultânea de contrato de

afretamento de embarcação e de contrato de prestação de serviços, relacionados à prospecção e exploração de petróleo.

50. Portanto, se o próprio legislador validou a referida bipartição de contratos para fins de IRRF, não pode a d. fiscalização vir alegar que tal tipo de contratação seria artificial e que, por tal motivo, o afretamento deveria ser considerado como parte integrante da prestação de serviços, principalmente quando se tem um afretamento com existência completamente independente e autônoma do contrato de prestação de serviços.

51. E note-se que, ainda que as alterações feitas pela Lei nº 13.043/14 tiveram vigência apenas a partir de 2015, fato é que tal alteração apenas confirma que a existência de contratos de execução simultânea, entendidos de forma equivocada pela fiscalização como artificialmente bipartidos, é completamente normal, estando atualmente regulamentada na própria legislação do IRRF, sendo, portanto, legal e válida. Inclusive, tanto é assim que o artigo 3º da Lei nº 13.586/17 passou a prever a aplicação retroativa dos §§ 2º e 12º do artigo 1º da Lei nº 9.481/97 a fatos anteriores a 31/12/2014!

52. Pelo exposto, resta claro que a existência de dois contratos com execução simultânea nada tem de artificial, como quer fazer crer a d. fiscalização e a DRJ. Pelo contrário, esta forma de contratação é reconhecidamente válida, sendo que, apenas a partir de 2015, certos percentuais presumidos pela lei, relativos às parcelas de serviço e afretamento, devem ser observados para fins de aplicação da alíquota zero do IRRF.

De fato, é o que consta no mencionado **art.3 da Lei nº 13.586 de 26/12/17**:

Art. 3º Aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014, aplica-se o disposto nos §§ 2º e 12 do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, e a pessoa jurídica poderá recolher a diferença devida de imposto sobre a renda na fonte, acrescida de juros de mora, no mês de janeiro de 2018, com redução de 100% (cem por cento) das multas de mora e de ofício.

E a recorrente recolheu o que entendeu como excesso, sem qualquer observação fiscal acerca da correção do valor recolhido.

Ainda, a fiscalização desconsiderou totalmente a natureza do contrato de afretamento, sem nenhuma distinção, afinal existiam valores pertinentes ao aluguel da embarcação, algo que já influencia a base de cálculo utilizada no lançamento do IRRF.

No recurso voluntário:

156. No presente caso, a Recorrente reitera que a embarcação é bastante específica, fornecida com diversos equipamentos necessários ao levantamento dos dados sísmicos, tendo um altíssimo valor, conforme inclusive reconheceu o auto de infração. Por tal motivo, o contrato de afretamento estipulou a cobrança de uma taxa por dia de uso da embarcação, exatamente como em um contrato de aluguel, de US\$ 187.000,00/dia pelo uso da embarcação.

157. *Todavia, sem qualquer fundamentação, referidos valores foram integralmente desconsiderados pela fiscalização e tratados, de uma maneira só, como remuneração de serviço.*

158. *Ocorre que tal procedimento está em dissonância com a lei e decisões administrativas (até mesmo em primeira instância!), que validam a existência da execução simultânea de contrato de afretamento e de prestação de serviços, bem como entendem ser impossível haver a desconsideração por completo do conteúdo econômico do contrato de afretamento. Em outras palavras, ainda que se entenda que o valor atribuído aos serviços seria artificial, não é possível ignorar que o afretamento tem substância econômica, sendo impossível tributá-lo como serviço.*

159. *Com efeito, há diversas decisões, inclusive da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Florianópolis, que, além de legitimarem a execução simultânea de afretamento com prestação de serviços, confirmam **não ser possível haver a desconsideração por completo do conteúdo econômico do contrato de afretamento, sendo necessário realizar no mínimo uma segregação.** Exemplificativamente, vejamos a decisão da DRJ-Florianópolis:*

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Data do fato gerador: 2011

CONTRATO DE AFRETAMENTO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXECUÇÃO SIMULTÂNEA.

Mesmo antes da alteração promovida pela Lei nº 13.043, de 2014, é legítima a celebração de contratos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea, por parte de um único concessionário de exploração de petróleo e gás.

CONTRATO DE AFRETAMENTO. PREVISÃO DE SERVIÇOS. *A previsão de serviços relacionados à navegação e à manutenção da própria embarcação afretada não altera a natureza de afretamento do contrato, nas modalidades por tempo ou por viagem.*

TRANSFERÊNCIA MALICIOSA DE VALORES DO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA O DE AFRETAMENTO. NECESSIDADE DE DETERMINAÇÃO. **Se a fiscalização entender que há transferência maliciosa de valores do contrato de prestação de serviços para o de afretamento, ela deve determinar ou, ao menos, estimar os valores transferidos, e não simplesmente desconsiderar por completo o conteúdo econômico do contrato de afretamento e lançar todo os valores contratados como se decorrentes da prestação de serviços fossem.** (Decisão nº 39.061, de 25/01/2017) (grifamos).

160. *De se registrar, inclusive, que a decisão de piso acima veio a ser confirmada pelo E. CARF no julgamento que culminou com a lavratura do Acórdão nº 3301-004.591, de 17/04/2018:*

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Data do fato gerador: 06/05/2011, 27/06/2011, 07/07/2011, 20/07/2011, 12/09/2011, 19/10/2011, 29/11/2011, 16/12/2011, 27/12/2011, 29/12/2011

CONTRATO DE AFRETAMENTO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXECUÇÃO SIMULTÂNEA.

Mesmo antes da alteração promovida pela Lei nº 13.043/2014, é legítima a celebração de contratos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea, por parte de um único concessionário de exploração de petróleo e gás.

CONTRATO DE AFRETAMENTO. PREVISÃO DE SERVIÇOS. A previsão de serviços relacionados à navegação e à manutenção da própria embarcação afretada não altera a natureza de afretamento do contrato, nas modalidades por tempo ou por viagem.

TRANSFERÊNCIA MALICIOSA DE VALORES DO CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA O DE AFRETAMENTO. NECESSIDADE DE DETERMINAÇÃO. Se a fiscalização entender que há transferência maliciosa de valores do contrato de prestação de serviços para o de afretamento, ela deve determinar ou, ao menos, estimar os valores transferidos, e não simplesmente desconsiderar por completo o conteúdo econômico do contrato de afretamento e lançar todo os valores contratados como se decorrentes da prestação de serviços fossem.

Recurso de Ofício Negado. (...)

*Trata-se de recurso de ofício contra o **Acórdão nº 07-39.061**, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Florianópolis. (...)*

*Parece-me muito claro que os valores que teriam migrado maliciosamente dos contratos de serviços para os de afretamento (se é que isso aconteceu) não foram identificados (nem ao menos estimados) no Termo de Verificação porque a Autoridade Fiscal entendeu que se tratava ‘de uma só contratação, cujo fundamento econômico é o serviço de produção de petróleo de petróleo e gás natural’. Em outras palavras, **considerando que no presente caso foi adotada a premissa de que inexistia afretamento autônomo, para a Autoridade Fiscal tudo o que foi pago às contratadas o foi a título de contraprestação de serviços, de modo que, sob essa premissa, realmente não fazia sentido determinar qual seria o valor realmente devido para algo que não existia (o afretamento).***

O problema é que essa premissa ruiu. Existem, sim, contratos de afretamento no presente caso, inclusive com amparo na própria legislação tributária, conforme já demonstrado neste Voto. Desse modo, se é que houve transferência maliciosa dos valores contratados da prestação de serviços para o afretamento, ela deveria ter sido determinada.

Isso posto, há que se concordar com a Impugnante quando afirma que ‘a Fiscalização não poderia ter simplesmente considerado que todos os valores pagos a título de afretamento correspondem a uma remuneração pela prestação de serviços (como se o afretamento não tivesse nenhum valor econômico)’.”
(grifamos)

[...]

Conclusão

Neste item, o voto é por dar provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento de IRRF incidente sobre os valores a título de Afretamento.

Demais lançamentos de IRRF e de PIS/COFINS-Importação

Conforme relatoriado, a autoridade fiscal, além de efetuar a tributação, ora afastada, relativamente às operações com a empresa PGS FALCON AS (Afretamento), também efetuou lançamentos de imposto por conta de operações junto às empresas PGS EXPLORATION UK, DATA PROCESSING INC e PGS GEOPHYSICAL AS, a título de juros e/ou serviços prestados, tendo como base, essas três últimas, o registro contábil de provisão (lançamento a crédito) na escrituração.

Tanto na impugnação quanto no recurso voluntário, a Recorrente informou que efetuou os recolhimentos dos impostos, fato reconhecido na decisão recorrida:

4) DOS RECOLHIMENTOS DE IRRF E DO PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO QUANDO DA EFETIVA REMESSA DE RENDIMENTOS.

Neste ponto, a defesa explica que durante o curso da ação fiscal foram solicitadas informações sobre o pagamento de IRRF sobre serviços de processamento de dados sísmicos e juros.

Em resposta, o interessado informou que nos anos de 2014 a 2017 efetuou a remessa de rendimentos às empresas PGS Exploration, PGS Geophysical e PGS Data Processing, recolhendo todos os tributos incidentes sobre tais rendimentos, porém, tal fato foi desconsiderado pela autoridade tributária, a qual autuou todos os valores registrados na contabilidade.

Assim, junto à impugnação, trouxe planilhas demonstrativas e documentos que embasaram as respectivas tabelas a fim de comprovar o alegado, informando que houve a remessa de todos os valores referentes ao afretamento, aos serviços de tripulação, aos serviços de processamento de dados sísmicos e de parte dos juros, bem como o pagamentos dos respectivos tributos (fls. 561 e ss.).

Esclarece que em relação ao afretamento, não houve recolhimento de IRRF e PIS/COFINS-Importação em decorrência da alíquota zero estabelecida na legislação.

Deste modo, assegura que boa parte dos valores autuados já foram tributados quando dos pagamentos realizados ao exterior.

E assim afirma que:

237.5. Assim, não restam quaisquer dúvidas de que houve o recolhimento de IRRF e do PIS/COFINS-Importação sobre parte dos valores às empresas PGS Exploration, PGS Geophysical e PGS Data Processing, motivo pelo qual a autuação deve ser cancelada prontamente quanto a este tocante.

Expõe também que os tributos não foram calculados sobre o valor em reais registrado originalmente na contabilidade, mas sim sobre o valor em reais relativo ao momento do fechamento do contrato de câmbio, o que originou valores superiores àqueles registrados na contabilidade, tendo em vista à variação cambial.

Destarte, considerando o recolhimento desses tributos, conclui que a exigência dos mesmos deve ser cancelada, sob pena de se configurar bis in idem.

[...]

Por fim, solicita, na hipótese de se manter a autuação, que os recolhimentos efetuados a maior (devido a variação cambial) sejam devidamente imputados aos juros calculados entre a data do registro contábil e o efetivo pagamento.

Pois bem, como já explanado no item 2 desse voto, entendo que os fatos geradores ocorreram no momento dos registros contábeis, logo, correto o procedimento fiscal de lançar os créditos tributários em tela, os quais ainda não estavam constituídos, em observância, inclusive, ao art. 142 do CTN.

Com isso, reputo procedentes os lançamentos tributários.

No recurso voluntário, o reiteramento:

EM RESUMO: o mero registro contábil de obrigações a vencer (lançamento a crédito em conta de passivo) não pode ser entendido como fato gerador do IRRF e do PIS/COFINS-Importação. Com efeito, a sistemática de incidência de tributos sobre rendimentos devidos ao exterior é a mesma aplicável aos rendimentos devidos a pessoas físicas domiciliadas no país (i.e., tributação com base no regime de caixa), dependendo da efetiva disponibilização econômica do rendimento em favor do não residente. Assim, de plano, o lançamento não merece prosperar por mais este motivo.

De todo modo, o que salta aos olhos é que, com exceção do afretamento (que a rigor não se sujeita ao IRRF e ao PIS/COFINS-Importação), **a Recorrente houve por bem recolher o IRRF e o PIS/COFINS-Importação sobre as obrigações de juros e serviços quando da efetiva remessa dos respectivos valores ao exterior**, inclusive em montante superior, como se demonstrou. **Inclusive, a decisão da DRJ reconhece que a alocação dos pagamentos aos créditos tributários lançados seria cabível**, porém não prossegue com tal alocação, embora tenha todos os elementos para efetuá-la (!!!). Portanto, o que se percebe é que, sob pena de se promover o *bis in idem* e enriquecimento ilícito do Erário, deve haver no mínimo determinação deste e. CARF para que os pagamentos efetuados pela Recorrente sejam de fato alocados ao lançamento.

Relativamente ao valor lançado a título de Pis/Cofins-Importação e referente ao **Afretamento**, deve-se, de pronto, ser afastado uma vez que não se trata de prestação de serviços e sim locação de embarcação, conforme já detalhado anteriormente na análise do IRRF.

Relativamente às demais matérias tributáveis apuradas, de juros e/ou prestação de serviços, entendeu a autoridade fiscal que os pagamentos deveriam ocorrer quando do registro da provisão contábil, ou seja, um lançamento **a crédito** na escrituração, nos termos do art.702 do RIR/99.

Entendo, *data vênia*, de outra forma.

O deslinde deste litígio cinge-se em saber se o que consta no texto da norma legal constante do art.702 do RIR/99, mais especificamente pela expressão **creditadas**, então ali consignada, refere-se a um crédito contábil (posição assumida pelo autor do lançamento fiscal) ou de um crédito bancário.

Ressalta a Recorrente que não houve fato gerador de IRRF e nem de Pis/Cofins-Importação, uma vez que não pagou, remeteu e nem creditou juros a domiciliados no exterior.

De se reproduzir o que consta na referida norma:

“Art.702. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, **creditadas**, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes no exterior, por fonte situada no País, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhados (Decreto-lei nº 5.844, de 1943, art.100, Lei nº 3.470, de 1958, art.77, e Lei nº 9.249, de 1995, art.28).”

Relativamente ao **Pis/Cofins-Importação**, o mesmo conceito, conforme extrai-se do relatório fiscal:

DA INCIDÊNCIA DO PIS/COFINS SOBRE A IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

60 A MP nº 164, de 29 de janeiro de 2004, posteriormente convertida na Lei nº 10.865, de 2004, instituiu a Contribuição para o PIS/Pasep e a COFINS incidentes sobre a importação de bens e serviços, denominados, respectivamente, de Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público Incidentes na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (Contribuição para o PIS/Pasep – Importação), e Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins - Importação).

61. Seguem, abaixo, os trechos e os artigos desta lei aplicáveis ao presente caso (grifos nossos):

Os serviços atingidos pelas contribuições são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses (art. 1º, parágrafo 1º):

- a. *executados no País; ou*
- b. *executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.*

62. O fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep - Importação e da COFINS - Importação

- i) a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou*
- ii) o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.*

A questão concernente ao conceito de **creditadas** e **crédito** requer uma análise mais acurada, em face da ambiguidade dessas palavras no texto, que não é o caso das demais expressões observadas na norma: importâncias pagas, entregues ou remetidas, nos conduzem a ideia de que as importâncias efetivamente saíam do País e, portanto, claro está a ocorrência do fato gerador do IRRF e do Pis-Cofins-Importação.

Em assim sendo, creio, *data vênia*, que o melhor entendimento que se pode atribuir ao termo **creditadas**, na norma supra, é aquele no sentido de que o crédito (juros ou pagamento por prestação de serviços, no caso) já estaria à disposição do beneficiário (que concedeu o empréstimo ou prestou o serviço), sem qualquer restrição ao seu recebimento, ou seja, o devedor já teria colocado à disposição do credor a importância pactuada, já teria **creditado** os rendimentos, o que se supõe a disponibilização dos valores ao credor pela fonte pagadora (contribuinte) sem qualquer óbice quanto ao seu pagamento. Assim entendido, o termo **creditadas** guarda consonância com os demais termos consignados na norma: pagas, entregues, empregadas ou remetidas, todas são no sentido de que **efetivamente** houve a disponibilização dos rendimentos ao credor.

Na sua obra **Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza**, Mary Elbe Queiroz faz uma análise criteriosa dos termos *pagamento*, *crédito*, *remessa*, *entrega* ou *emprego* que, apesar de estar se referindo ao imposto de renda da pessoa física, entendo que suas conclusões acerca destas expressões se adequam inteiramente ao sentido que estão configuradas nos textos legais supratranscritos.

Especificamente quanto ao termo **crédito**, assim se posicionou (pág.203):

Crédito

O vocábulo crédito deriva do latim *creditum*, de *credere* (confiar em prestar dinheiro). Crédito significa o direito subjetivo do sujeito ativo (credor) de uma obrigação que lhe possibilita poder exigir o objeto prestacional do sujeito passivo.

O vocábulo crédito é multívoco e comporta várias significações: i) em sua acepção econômica, é a confiança que uma pessoa deposita em outra, a quem entrega coisa sua, para que, em futuro, receba dela coisa equivalente; ii) sob a ótica jurídica, seria o direito que tem um pessoa de exigir de outra o cumprimento de obrigação contraída – tanto serve para indicar o direito de cobrar uma dívida ativa, como pode significar o próprio crédito ou o título de crédito; iii) na técnica da escrituração mercantil, é utilizado como o lançamento de haver, feito em qualquer conta de uma escrita comercial ou a soma líquida (resultado balanceado) anotado no haver da mesma conta; iv) pode ser visto como o montante da própria dívida ou do haver registrado.

[...]

Não se equipara ao crédito, previsto como hipótese de incidência para a tributação pelo IR na fonte, o simples lançamento contábil do devedor em favor do beneficiário do rendimento ou o vencimento da obrigação. O vencimento da obrigação, previsto em contrato, apesar de tornar exigível o respectivo direito, não tem o condão de representar a percepção e a disponibilização do rendimento em favor do seu beneficiário.

O registro na contabilidade da fonte pagadora do rendimento ou do vencimento da obrigação, por si só, não é suficiente para dar por ocorrido o fato gerador do imposto, pois são fatos que não têm o poder de gerar qualquer disponibilidade que configurem benefício em favor do credor que percebeu o rendimento. Por conseguinte, tais fatos, por não revelarem a efetiva percepção do rendimento, não asseguram concretamente a possibilidade de o respectivo beneficiário dele poder apropriar-se e dispor quando entender conveniente.

Nesse sentido, também podemos perceber na obra **Direito Tributário Internacional do Brasil**, de Alberto Xavier, o mesmo entendimento, do qual também partilho:

Pode-se ter constituído um direito até ter-se tornado exigível, sem que exista disponibilidade, pois esta pressupõe sempre um **facere** do devedor da renda ou fonte pagadora, que coloque o objeto da obrigação na livre disposição do beneficiário. Assim, por exemplo, são existentes e exigíveis mas ainda não disponíveis o direito a juros vencidos e não pagos ou o direito a lucros distribuídos mas ainda não distribuídos.

[...]

O simples vencimento da obrigação de pagamento da renda, conquanto exprima o momento da exigibilidade do correspondente direito, não representa ainda,

‘percepção’ do rendimento ou aquisição da disponibilidade jurídica, pelo que a expressão ‘creditar’ não se confunde com o momento do vencimento.

Em julgados da instância administrativa superior, também se coleta decisórios acerca do assunto:

Imposto sobre a renda retido na fonte – IRRF – ano calendário: 1999, 2000, 2001, 2002 – 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 702 do RIR/99 (artigo 100 do Decreto-lei nº 5.844/43), 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 de ofício negado. (1º Conselho de Contribuintes / 6a. Câmara / ACÓRDÃO 106-16.910 em 28.05.2008)

IRF - Ano(s): 1997

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. CRÉDITO CONTÁBIL. RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR - 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. O registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

Recurso provido. (1º Conselho de Contribuintes / 6a. Câmara / ACÓRDÃO 106-16.071 em 24.01.2007)

IRF - Ano(s): 2000 a 2004

RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR - MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR - O lançamento contábil a crédito em conta de provisão não constitui fato gerador do IRRF. Recurso de ofício negado.

Por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso de ofício. Publicado no DOU em: 19.06.2007(1º Conselho de Contribuintes / 2a. Câmara / ACÓRDÃO 102-48.271 em 01.03.2007)

IRF - Ano(s): 1998, 1999, 2000 e 2001

IRRF - REMESSAS PARA O EXTERIOR - JUROS - Incide imposto de renda na fonte, à alíquota de 15%, sobre os juros remetidos a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, nos termos do artigo 702 do RIR/99. Situação inaplicável ao caso, pois não há nenhuma prova de que a autuada remeteu juros ao exterior.

Decisão de primeira instância mantida.(1º Conselho de Contribuintes / 6a. Câmara / ACÓRDÃO 106-16.158 em 01.03.2007)

Em épocas mais recentes, o Acórdão 1401- 006.791 de 18 de outubro de 2023 e o Acórdão 1401-004.138, de 22 de janeiro de 2020, ambos desta Turma Ordinária, mas de outra composição:

Acórdão 1401- 006.791 de 18 de outubro de 2023

IRRF. EMPRÉSTIMO OBTIDO NO EXTERIOR. REGISTRO CONTÁBIL DOS JUROS. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DE RENDAS OU PROVENTOS PELO CREDOR. INEXISTÊNCIA. O mero registro contábil dos juros pelo devedor não implica a disponibilidade econômica ou jurídica de rendas ou proventos pelo credor, devendo ser afastada a incidência do imposto de renda na fonte.

Acórdão 1401-004.138 de 22 de janeiro de 2020

IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. LANÇAMENTO CONTÁBIL EM CONTA DE PROVISÃO (CRÉDITO). RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. FATO GERADOR NÃO OCORRIDO.

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. O registro contábil do crédito em conta de provisão não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

Conforme já alertado na impugnação e reiterado agora no recurso voluntário, a Recorrente efetuou diversos recolhimentos destes tributos em debate, para o exterior e trouxe diversas comprovações:

264. Com efeito, conforme demonstrado em Impugnação, houve a remessa de todos os valores do afretamento²², dos serviços de tripulação, dos serviços de processamento de dados sísmicos e de parte dos juros. Ainda, após o protocolo da Impugnação, houve remessa da parcela remanescente de juros, como se demonstra agora (**doc. 02 – planilha em complementação ao doc. 09 da Impugnação**).

264.1. Registre-se que tais remessas, de acordo com as planilhas apresentadas em sede de Impugnação (**docs. 07 e 09 da Impugnação – constantes às fls. 561 a 672 deste e-processo, com a complementação da parcela de juros remetida ao exterior em 2019, via doc. 02**), englobaram não só o pagamento dos valores indicados no quadro acima, mas também de outras faturas (“invoices”) relativas a anos não fiscalizados.

264.2. Nesse sentido, nas planilhas apresentadas, *elaboradas de acordo com a natureza da cada remessa*, é possível verificar **(I)** o valor bruto em dólar de cada fatura, **(II)** o valor em reais utilizado como base de cálculo dos tributos aplicáveis (quando da remessa); **(III)** o valor do IRRF, CIDE, PIS/COFINS-Importação e ISS calculados quando da remessa (quando aplicáveis); **(IV)** o valor líquido da remessa (ou seja, o valor da fatura, subtraído do IRRF e do ISS); e **(V)** os documentos que comprovam a remessa e o recolhimento dos tributos (**contratos de câmbio e DCTFs, anexos às planilhas**).

264.6.2. No mais, em prol do princípio da verdade material, em havendo qualquer dúvida sobre o efetivo recolhimento do IRRF e do PIS/COFINS-Importação em momento posterior, caberia à DRJ/RJ converter o julgamento da Impugnação em diligência a fim de que as autoridades fiscais pudessem confirmar os recolhimentos efetuados pela Recorrente (procedimento que inclusive já deveria ter sido realizado de ofício, a fim de se evitar o enriquecimento ilícito da União, até mesmo porque os recolhimentos em comento já foram informados durante a fiscalização).

264.6.3. Tudo isso a se evitar a manutenção de um lançamento que a própria DRJ entende que não deveria prosperar ao reconhecer que a imputação dos pagamentos já efetuados seria cabível.

264.7. De todo modo, para que não restem dúvidas de que houve o recolhimento dos tributos em questão, a Recorrente apresenta neste momento cópia dos comprovantes de recolhimento (DARFs) e das compensações que suportam os valores indicados em DCTFs (já apresentadas em sede de Impugnação), assim como cópia de seu livro Razão relativamente aos tributos a pagar quando da liquidação dos passivos (i.e., quando da efetiva remessa dos rendimentos ao exterior) (**doc. 03**).

264.8. Com a demonstração de que houve em 2014, 2015, 2016, 2017 e 2019 pagamento do IRRF e do PIS/COFINS-Importação em valores inclusive superiores aos lançados pelos autos de infração, resta patente que a exigência dos referidos tributos sobre os valores em questão deve ser cancelada, sob pena de se configurar *bis in idem*, figura jurídica amplamente rechaçada pelo ordenamento jurídico pátrio.

Temos aqui, portanto, recolhimentos de impostos e de Pis/Cofins-Importação por ocasião da remessa dos rendimentos ao exterior, cujos recolhimentos, além de não contestados, sequer foram objeto de conciliação ou de eventual dedução dos valores lançados.

Entretanto, apesar desta falha fiscal, o fato é que a premissa adotada para a definição do fato gerador dos tributos em questão não me parece ser a mais adequada, conforme já explicado linhas atrás, de forma que devem ser canceladas as exigências remanescentes de IRRF e de Pis/Cofins-Importação.

É o que basta para decidir.

Conclusão geral

É o voto, dar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Cláudio de Andrade Camerano

ACÓRDÃO 1401-007.214 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10872.720332/2017-55

DOCUMENTO VALIDADO