



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11052.720070/2017-45
Recurso De Ofício
Acórdão nº 2401-006.997 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de outubro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CGG DO BRASIL PARTICIPAÇÕES SA

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

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

EXECUÇÃO SIMULTÂNEA DE CONTRATOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PESQUISA E AFRETAMENTO. REALIDADE MATERIAL. NEGÓCIO JURÍDICO ÚNICO. PRINCÍPIO NEGOCIAL.

A verificação da ocorrência do fato gerador dispensa o exame acerca da validade ou invalidade dos negócios jurídicos celebrados pela recorrente. As circunstâncias e as peculiaridades do caso concreto demonstram que os serviços absorveram o afretamento. Este se constituiu em mera atividade-meio.

TRATADO BRASIL-FRANÇA PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO. AUSÊNCIA DE EQUIPARAÇÃO DOS SERVIÇOS TÉCNICOS E ROYALTIES.

A requalificação dos serviços técnicos para royalties, somente poderia acontecer se houvesse previsão expressa de que os serviços técnicos e de assistência técnica merecem igual tratamento. Não há essa previsão no protocolo da Convenção celebrada entre Brasil e França, não cabendo ao intérprete extrapolar os limites postos pela legislação. Dessa forma, não se aplica a tributação do IRRF sobre os pagamentos feitos por empresa brasileira para empresa francesa, uma vez que deve ser aplicado o artigo 7º da Convenção celebrada entre Brasil e França para evitar a Bitributação da Renda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Vencidos os conselheiros Marialva de Castro Calabrich Schlucking (relatora) e José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro, que davam provimento ao recurso de ofício. Votou pelas conclusões o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Matheus Soares Leite. Solicitou fazer declaração de voto o conselheiro Rayd Santana Ferreira.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marialva de Castro Calabrich Schlucking - Relator

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Matheus Soares Leite, Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Andrea Viana Arrais Egypto, Thiago Duca Amoni (Suplente Convocado) e Miriam Denise Xavier (Presidente)

Relatório

Trata-se de Auto de Infração relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, fls. 1063 a 1067, lavrado em virtude da falta/insuficiência de recolhimento de IRRF incidente sobre a remuneração de serviços técnicos especializados prestados por residentes ou domiciliados no exterior, referente ao ano-calendário 2013, contra a contribuinte, Empresa de Aquisição de Dados – EAD, figura criada no contexto da nova fase da indústria petrolífera nacional, inaugurada pela Lei n. 9.479/97, já qualificada nos autos, com a apresentação de impugnação tempestiva. Exige-se o tributo no montante de R\$ 50.238.150,89, já incluídos os juros moratórios e a multa de ofício.

De acordo com a descrição dos fatos constante do Termo de Constatação Fiscal - TCF, fls. 1042 a 1061, o autuante entendeu que a empresa CGG Brasil transacionou prestação de serviço, cuja natureza jurídica é a realização dos serviços de aquisição e processamento de dados sísmicos no Brasil, autorizados pela ANP, cujos contratos foram acordados com a empresa CGGVS França, tendo, indevidamente, incluído parte dessa prestação de serviço como afretamento.

Expõe, às fls. 1044 a 1051 do TCF, os quatro contratos de subafretamento firmados entre a CGG do Brasil Participações Ltda. (CGG Brasil) e a CGGVERITAS SERVICES SA (CGGVS França), listando os Atestados da Marinha do Brasil, relativos à Inscrição Temporária de Embarcação Estrangeira, e registra ao final da lista a seguinte nota:

“(…)Nota: Observa-se que estas autorizações são para as embarcações estrangeiras efetuarem a prestação do serviço de pesquisa sísmica à CGG Brasil. Não se referem a afretamento de embarcações.”

Esclarece que a CGG Brasil celebrou 4 (quatro) contratos distintos, mas contendo mesmas cláusulas, condições e normas, todos pactuados com a empresa CGGVS França, sendo esta “Contratada para a Prestação de Serviços Técnicos Especializados de Prospecção Sísmica Marítima”, com delimitação de área para exploração e determinação de embarcação a ser utilizada para aquisição e processamento de dados sísmicos, com o objetivo de identificar áreas onde pode haver exploração de petróleo.

A partir desses contratos seriam coletados dados com as características geofísicas da área prospectada, que depois de coletados, podem ter sido efetuados por encomenda de clientes da CGG Brasil (exclusivos) ou passam a fazer parte de um banco de dados da empresa que poderá ser objeto de licenças de direito de uso aos clientes que têm interesse em conhecer essas informações.

A autoridade fiscal esclarece ainda que as cláusulas dos contratos são autoexplicativas deixando claro que o escopo é o mesmo das atividades operacionais do contribuinte, conforme consta no instrumento de constituição social, sendo o frete parte de um conjunto de elementos para que se possa realizar o objeto do contrato. Em outras palavras, a fiscalização, examinando as características dos contratos firmados entre as partes, entendeu que não haveria que se falar em contrato de afretamento autônomo em relação ao contrato de prestação de serviços técnicos e, por conseguinte, caberia a tributação

De acordo com a fiscalização a utilização das embarcações não transforma o contrato de prestação de serviços em contrato de afretamento a ponto de justificar o não recolhimento do IRRF alegando o benefício fiscal previsto no artigo 691 do RIR/99 – Decreto nº 3.000/99, pois o objeto do contrato continua sendo o de prestação de serviços especializados de prospecção sísmica marítima, sem transferência de tecnologia. Assim, todo e qualquer pagamento é remuneração deste serviço prestado, com incidência do IRF e CIDE. Mesmo considerando que houve preço específico para o subafretamento, ainda assim, a embarcação não deixa de ser um meio para a execução do contrato. Para fins tributários, cumpre verificar qual a natureza jurídica do contrato firmado, que, com certeza não é de afretamento.]

Ressalta a fiscalização a CGG Brasil não obteve a autorização da ANTAQ-Agência Nacional de Transportes Aquaviários- para o afretamento, pois seu objeto e o da autorização da ANTAQ divergem entre si, uma vez que esses contratos que não se tratam de transporte de carga. Por essa razão, a CGG Brasil estaria excluída do benefício por exercer uma atividade diversa daquela de transporte de carga que vai de encontro ao objeto do benefício fiscal, de modo que não faz jus à alíquota zero, sendo assim, é contribuinte do IRRF.

Segundo o entendimento da fiscalização a alíquota zero se destina a serviços de transportes marítimo, fluvial e aéreo, que é o objeto da isenção. Não se destina a pesquisa sísmica. Destina-se a afretamento de embarcações estrangeiras para transporte de carga, desde que observado os demais pressupostos legais.

Para a fiscalização, no caso ora em exame, ocorreram remessas de valores ao exterior decorrentes da prestação de serviços especializados de levantamento de dados sísmicos, estando a tributação do IRF regulamentada no RIR/99 – Regulamento do Imposto de Renda – Decreto nº 3.000/99 e na Portaria MF nº 287/1972, que trata dos métodos de aplicação da convenção para evitar a dupla tributação da renda, assinada pelo Brasil e a França, com incidência ainda da tributação da CIDE Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico, com base no artigo 2º e parágrafos da Lei 10.168/2000, com alteração da Lei nº 10.332/2001, regulamentada pelo Decreto nº 4.195/2000.:

Cientificado, o contribuinte apresentou impugnação de fls. 1.122 a 1.148, através da qual contesta as infrações a ela imputadas, cujo conteúdo, em apertada síntese, relato a seguir:

- 1) Que as conclusões do Fiscal Autuante não merecem prosperar, ante a impossibilidade de desqualificação do legítimo contrato de subafretamento, o que, ao final, leva à total insubsistência da autuação ora impugnada;
- 2) Que a principal atividade desenvolvida pela Impugnante consiste na aquisição de dados sísmicos sob a modalidade exclusiva e não exclusiva (também denominada multiclientes), na forma da Lei nº 9.478/97;
- 3) Que, para executar as suas atividades, a Impugnante incorre em diversos custos, dentre os quais aqueles com o afretamento de embarcação, afretamento de barco de apoio, combustível, transporte da tripulação, cerco preventivo às

embarcações, processamento dos dados etc. Sendo assim, fica claro que o afretamento das embarcações e a subcontratação do know-how para a sua operação são apenas parte de uma engrenagem bem maior para a atividade de cessão do direito de uso de dados sísmicos;

- 4) Defende a segregação dos contratos de afretamento dos de prestação de serviços, afirmando que, entre outras questões, a estreita correlação entre o afretamento e os serviços a serem prestados, não desqualifica a natureza jurídica do afretamento, contrariamente ao entendimento do Fisco;
- 5) Afirma que, obviamente, o afretamento de uma embarcação destinada à pesquisa sísmica tem estreita correlação com a prestação de serviços de prospecção de dados sísmicos marítimos. Isso, contudo, não desqualifica a natureza jurídica do afretamento, como quer fazer crer a RFB;
- 6) Afirma que a existência de um único contrato tendo como objeto concomitantemente (i) a prestação de serviços e (ii) o afretamento de embarcações tem expressa previsão no ordenamento jurídico, razão pela qual não pode representar, sem o auxílio de outros elementos denotadores de simulação, qualquer irregularidade a ensejar a requalificação dos mesmos para fins tributários;
- 7) Apresenta excerto do CARF para reforçar seu posicionamento e reitera a inexistência de ilegalidades cometidas pela empresa, pois o Fisco limitou-se a levantar ilações sobre a impossibilidade de se realizar afretamento de embarcação, o que supostamente traria como consequência a transformação da parcela dos contratos relativa ao afretamento em prestação de serviço, embora não tenha mencionado qualquer dispositivo legal que corroborasse tal tese, afrontando o disposto no art. 116 do CTN.
- 8) Insiste que a simulação não é provada, o que demandaria, necessariamente, uma demonstração de que há subfaturamento na prestação de serviços (ou seja, que o preço não cobre os custos de operação); e simultaneamente um superfaturamento no valor do afretamento (ou seja, que foi estipulado um valor fora do esperado para este tipo de negócio);
- 9) Defende que com a publicação da Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, alterando o art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, não há que se falar na existência de um único contrato de prestação de serviços, e que a aplicação dos percentuais mencionados, para fins de IRRF, não acarreta a alteração da natureza contratada e das condições do contrato de afretamento ou aluguel para fins de incidência da CIDE, do PIS/Pasep-Importação e da COFINS-Importação;
- 10) Afirma ser incontroversa a obtenção de autorização para afretamento de embarcações, contrariamente ao entendimento da Fiscalização, trazendo também excertos do CARF;
- 11) Menciona que a Receita Federal regulamentou o REPETRO através da IN RFB 844/2008 (vigente à época dos fatos geradores), que trouxe uma lista anexa de bens que poderiam ser importados sem a incidência dos tributos aduaneiros, incluindo as embarcações destinadas à pesquisa, considerando que as embarcações afretadas foram trazidas ao Brasil sob o regime de admissão

temporária, o qual é analisado e deferido ou não pela própria Receita Federal do Brasil, significa dizer que a Impugnante, diferentemente do entendimento apresentado pelo Fisco, obteve as devidas autorizações para afretamento;

- 12) Finaliza reafirmando que a "premissa adotada de que embarcações de pesquisa não se enquadrariam no conceito de embarcação passível de afretamento, por conta de eventual ausência de autorização da ANTAQ, nada mais é do que puro arbítrio da autoridade lançadora";
- 13) Alega também a não incidência de IRRF nas remessas do Brasil à França, "tendo em vista a existência de acordo para evitar a dupla tributação em matéria de Imposto sobre o Rendimento mantido entre Brasil e França, o qual foi internalizado por meio do Decreto nº 70.506/72" e que, ainda que se entenda que o objeto contratual referente ao afretamento de embarcações se trata de prestação de serviços, o que somente se admite a título de argumentação, certo é que sobre os valores pagos à CGGVeritas não incide IRRF, tendo em vista a existência de acordo para evitar a dupla tributação em matéria de Imposto sobre o Rendimento mantido entre Brasil e França, o qual foi internalizado por meio do Decreto nº 70.506/72;
- 14) Discorda também da incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício, por inexistência de previsão legal.

Por sua vez, a DRJ decidiu pela procedência da impugnação, exonerando o crédito tributário (e-fls.2900/2923) nos termos a seguir resumidos:

- 1) Que a questão central a ser discutida na presente lide é o entendimento do Fisco de que a empresa "*CGG Brasil transacionou prestação de serviço cuja natureza jurídica é a realização dos serviços de aquisição e processamento de dados sísmicos no Brasil, autorizados pela ANP, cujos contratos foram acordados com a CGGVS França*", tendo sido considerada, de forma indevida, entretanto, uma parcela substancial dos contratos como afretamento;
- 2) Que a própria RFB à época do fato gerador da obrigação ora em análise, já reconhecia a possibilidade de existência de contratos de prestação de serviços, pois, com o advento da Instrução Normativa RFB nº 941 de 25 de maio de 2009, a Receita Federal reconhece que a pessoa jurídica contratada pela detentora da concessão ou autorização, poderá celebrar contrato de afretamento com execução simultânea com prestação de serviços;
- 3) Que nova redação dada ao art. 5º da IN RFB nº 844, de 2008, pela Instrução Normativa RFB nº 1070, de 13 de setembro de 2010, incluiu a pessoa jurídica contratada para o afretamento no rol de possíveis beneficiárias do REPETRO, ao lado da concessionária da exploração de petróleo e da pessoa jurídica contratada (ou subcontratada) para a prestação de serviços;
- 4) Que o importante de toda a análise precedente é a constatação de que a RFB, repetindo, mesmo antes do fato gerador da obrigação tributária em análise, já admitia a possibilidade de a concessionária da exploração de petróleo celebrar, com uma mesma pessoa jurídica, dois contratos distintos, um para o afretamento e outro para a prestação de serviços, não havendo óbice, ao contrário do entendimento do autuante, à partição desses contratos;

- 5) Que, conforme Termo de Constatação, fl. 1.044, os valores dos contratos somam o montante de R\$ 148.622.265,44, sendo que os serviços técnicos chegam a R\$ 38.249.995,54, os valores dos afretamentos, em relação ao total dos contratos, chegam a uma proporção de 79,53%, se adequando perfeitamente aos limites previstos no inciso II do § 2º do art. 1º da Lei nº 9.481 de 1997, com as alterações trazidas pela Lei 13.043 de 2014, e que embora à época do fato gerador analisado, a citada norma legal ainda não vigorava, esse é um bom indicativo da razoabilidade dos valores constantes dos contratos;
- 6) Que, ao contrário do entendimento da fiscalização, entende ser desnecessária a autorização das autoridades competentes para o afretamento de embarcações estrangeiras, nos termos do art. 9º da Lei 9.432 de 1997, com o fim de obter-se o benefício do art. 1º da Lei 9.481 de 1997. Porém, conforme Termo de Constatação, fl. 1051, a empresa apresentou os "*Atestados de Inscrição Temporária de Embarcação Estrangeira (AIT)*", da Marinha do Brasil, "*atestando que as embarcações foram inscritas em caráter temporário em face a autorização para Pesquisa Sísmica em Cabotagem*";
- 7) Que, nos termos do art. 27 da Lei nº 10.233 de 2001, caberia à ANTAQ, tão somente, o fornecimento de autorização para empresas brasileiras de navegação de longo curso, de cabotagem, de apoio marítimo, de apoio portuário, fluvial e lacustre, para o afretamento de embarcações estrangeiras para **transporte de carga**, não se aplicando aos serviços objetos do tema ora em análise;
- 8) Que, conforme inciso V do art. 1º da Lei 9.432 de 1997, as embarcações de pesquisa estariam excluídas das aplicações constantes da Lei 9.432 de 1997, lembrando que os quatro contratos de afretamento ora analisados, referem-se a afretamento de "*embarcação para Pesquisa Geofísica*";
- 9) Que, portanto, não restam dúvidas, com base em toda análise, que a empresa obteve as necessárias autorizações para operar navios estrangeiros afretados para a atividade de pesquisa;
- 10) Que entende correta a apuração do IRRF por parte do contribuinte, ao tributar a parcela relativa à prestação de serviços, aplicando a alíquota zero sobre a parcela relativa ao afretamento, nos termos do artigo 1º da Lei nº 9.481;
- 11) Que, como se verifica da análise do acordo, é admitido a tributação de IRRF com a alíquota de 15%, sobre os pagamentos efetuados por empresa situada no Brasil, a título de prestação de serviço de assistência e/ou serviços técnicos, a pessoas jurídicas sediadas na França, e conforme "*Demonstrativo de Apuração*" do Auto de Infração, fl. 1065, os pagamentos efetuados à empresa foram tributados à alíquota de 15%, ou seja, conforme o previsto no respectivo acordo, não influenciando os valores originalmente lançados;
- 12) Com relação aos juros de mora incidente sobre a multa de ofício, ao . Ao contrário do alegado pelo contribuinte, é legal a cobrança dos juros sobre a multa de ofício, conforme art. 161 do CTN, que autoriza incidência de juros sobre o crédito tributário e a multa de ofício integra o crédito, cabendo

observar que tanto o artigo 43 da Lei nº 9.430/1996, como o artigo 61 desta mesma Lei, trazem a previsão expressa da incidência de juros sobre a multa;

- 13) Quanto à jurisprudência e doutrina referenciadas pela defesa, esclarece que o Código Tributário Nacional não elenca a jurisprudência administrativa como fonte do Direito Tributário e, de acordo com o art. 100, II, do CTN, as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa são fontes secundárias de Direito Tributário, como normas complementares das chamadas fontes primárias, quando a lei lhes atribui eficácia normativa.

Houve recurso de ofício, às fls. 2923.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheira Marialva de Castro Calabrich Schlucking, Relatora

Mérito

A decisão proferida às e-fis. 2900/2923 merece ser revista.

DA BIPARTIÇÃO CONTRATUAL

No caso em análise, a *CGG Brasil transacionou prestação de serviço cuja natureza jurídica é a realização dos serviços de aquisição e processamento de dados sísmicos no Brasil, autorizados pela ANP, cujos contratos foram acordados com a CGGVs França*, tendo sido considerada, de forma indevida no entender do Fisco, uma parcela substancial dos contratos como afretamento, afastando assim a incidência do imposto de renda.

A controvérsia tributária tem origem na Lei nº 9.481/91, que traz previsão de alíquota zero para afretamento internacional de embarcações (cronologicamente, a previsão de alíquota zero é anterior ao referido normativo, mas atualmente é seu art. 1º que prevê o benefício fiscal). Buscando esse benefício, fiscal, os contratos terminam por ser divididos, originando um contrato de afretamento e um contrato de prestação de serviços.

A Autoridade Fiscal entendeu, com base na análise dos contratos fornecidos, que estes se referem exclusivamente a uma prestação de serviços, afastando o enquadramento como afretamento, pelas seguintes razões:

(i) o afretamento das embarcações é necessário para a execução dos serviços contratados, mas as embarcações foram transferidas pelo fretador ao afretador, aparelhadas, equipadas, tripuladas, e com todas as condições de navegabilidade e de uso para levantamentos dos dados sísmicos, ficando patente que o contrato é de prestação de serviços;

(ii) a Recorrida não teria a “Autorização” da Agência Nacional de Transportes Aquaviários (ANTAQ) para afretamento de embarcações estrangeiras; e

(iii) teriam ocorrido remessas de valores ao exterior decorrentes da prestação de serviços especializados de levantamento de dados sísmicos, sem transferência de tecnologia, com incidência da tributação do IRRF.

Na celebração desses contratos, a Recorrida discriminou os pagamentos em parcelas que seriam referentes à *prestação dos serviços* e parcelas que corresponderiam ao

pagamento por *afretamento*, e, em relação às remessas ao exterior a título de afretamento, a autuada não recolheu IRRF por entender que usufruíam do benefício fiscal da alíquota zero previsto no art. 1º, I, da Lei n. 9.481/91.

No caso sob análise, a questão é determinar, se é possível cindir a referida prestação em duas, uma delas referente à prestação de serviços e outra atinente ao afretamento, que juntas comporiam um contrato complexo.

Pelo entender da Recorrida, inexistente qualquer ilegalidade, eis que a própria RFB, em atos normativos anteriores aos fatos geradores, reconhece a possibilidade de bipartição do contrato, e o advento da Lei nº 13.043/14, com efeitos interpretativos, também reconheceu a possibilidade de bipartição contratual.

No tocante à legislação aplicável, partir da Lei n. 13.043/14, a norma passou a prever limite máximo para a remuneração pelo contrato de afretamento, em caso de afretamento ou aluguel simultâneo à prestação de serviços de prospecção ou exploração de petróleo. O §2º do artigo 1º passou a admitir alíquota zero para IRRF se a parcela relativa aos contratos de afretamento for de até 80% para embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação, manutenção de poços (navios-sonda).

Portanto, de fato, há previsão expressa da existência de dois contratos que são celebrados de forma simultânea com pessoas jurídicas vinculadas., o que não é o caso dos autos, haja vista haver único instrumento contratual, dividido em duas partes, e a contratação se dá com uma única pessoa jurídica, que, inclusive, compõe o mesmo grupo econômico do contratante.

Pela análise dos contratos, uma vez que tanto a gestão náutica quanto a comercial cabem à CGG FRANÇA, fica descaracterizado o *afretamento por tempo* e essa descaracterização do contrato de afretamento basta, por si, para afastar a incidência do benefício fiscal.

Quanto às obrigações da CGGVS FRANÇA, verifica-se que, na Cláusula Três dos contratos, repousam as obrigações relativas ao afretamento, enquanto a Cláusula Dez estipula as obrigações referentes aos serviços de pesquisa, ficando bastante claro, a CGGVS FRANÇA é responsável pela atividade de pesquisa sísmica e, ao mesmo tempo, pelo fornecimento e gestão náutica da embarcação empregada para cumprir a pesquisa.

Destacamos as seguintes cláusulas:

A.1 VERITAS VANTAGE:

PARTE 2 – DA AQUISIÇÃO MARÍTIMA E DAS ATIVIDADES DE PROCESSAMENTO

10. CLÁUSULA X – DAS ATIVIDADES GEOFÍSICAS

10.2 A CGGVS FRANCE assumirá total responsabilidade e todos os riscos decorrentes da execução das atividades geofísicas ou em conexão com ela em relação às mesmas. A CGGVS FRANCE indenizará a CGG BRAZIL por quaisquer reclamações, custos e despesas incorridos pela CGG BRAZIL decorrentes ou em conexão com qualquer negligência, imprudência ou violação do dever (legal ou de algum outro modo) por parte da CGGVS FRANCE na execução das Atividades Geofísicas.

A.2 SYMPHONY, OCEANIC PHOENIX e VIKING (contratos idênticos, vide e-fls. 258; e-fls. 336 e e-fls. 498)

PARTE 2 – AQUISIÇÃO MARÍTIMA E ATIVIDADES DE PROCESSAMENTO
CLAUSULA DEZ – ATIVIDADES GEOFÍSICAS

10.2 A CGGVS FRANÇA assumirá total responsabilidade e todos os riscos decorrentes ou relacionados com a execução de ATIVIDADES GEOFÍSICAS aqui relacionadas. A CGGVS FRANÇA defenderá, protegerá e indenizará a CGG BRASIL decorrente ou em conexão com qualquer negligência, falta ou quebra de obrigação (legal ou diversa) pela CGGVS FRANÇA quando da execução das ATIVIDADES GEOFÍSICAS.

O contrato é bastante claro, a CGGVS FRANÇA é responsável pela atividade de pesquisa sísmica e, ao mesmo tempo, pelo fornecimento e gestão náutica da embarcação empregada para cumprir a pesquisa, não havendo qualquer controvérsia quanto a tais fatos.

Vale ressaltar, nessa mesma linha de raciocínio, o Acórdão n. 3201-003.022 proferido em face da CGG DO BRASIL a partir do exame de contrato semelhante aos que constituem objeto do presente feito, então analisado para determinar o cabimento da incidência da CIDE:

Acórdão n. 3201-003.022

CIDE. AFRETAMENTO. NATUREZA INDISSOCIÁVEL DO SERVIÇO. CONTRATAÇÃO ÚNICA. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. DESNECESSIDADE.

A contratação de embarcação com especificações de construção, equipamento e operação para atender à consecução dos serviços técnicos especializados de levantamento sísmico consubstancia-se parte integrante e indissociável da atividade, que se constitui única, não permitindo segregar os valores pagos para os efeitos de incidência da CIDE ainda que discriminados no mesmo ou diferentes contratos.

A incidência da CIDE na contratação de serviços técnicos prestados por residentes ou domiciliados no exterior prescinde da ocorrência de transferência de tecnologia, de acordo com o §2º do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000.

Recurso Voluntário Negado

Verifica-se, assim, que o entendimento do CARF sobre a contratação de embarcação para realização de pesquisas sísmicas é no sentido de qualificá-la como contrato de prestação de serviços, inclusive ao examinar contratos firmados pela própria CGG DO BRASIL

Não há um contrato de afretamento em separado, consoante este entendimento, mas uma atividade única e indissolúvel de prestação de serviços. Ainda que haja dois contratos em separado, essa existência é puramente formal e não reflete à realidade consoante a natureza do serviço prestado no caso concreto.

Há diversos precedentes do CARF sobre o tema, a exemplo do Acórdão Nº 2402-005.822, cuja ementa segue transcrita:

CONTRATOS DE AFRETAMENTO E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. REALIDADE MATERIAL. NEGÓCIO JURÍDICO ÚNICO. PRINCÍPIO NEGOCIAL. IRRF. INCIDÊNCIA. ALÍQUOTA APLICÁVEL. 15%.

1. A verificação da ocorrência do fato gerador dispensa o exame acerca da validade ou invalidade dos negócios jurídicos celebrados pela recorrente.
2. As circunstâncias e as peculiaridades do caso concreto demonstram que os serviços absorveram o afretamento. Este se constituiu em mera atividade-meio.
3. Os pagamentos efetuados em favor das empresas estrangeiras corresponderam, de fato, à remuneração por serviços prestados.
4. A divisão entre afretamento e prestação de serviços foi meramente formal.

5. O que importa para o direito tributário é a realidade dos fatos, e não a aparente realidade resultante dos contratos, mormente porque o princípio da realidade sobrepõe-se ao aspecto formal, considerados os elementos tributários.

6. Deve ser analisada a essência do fato gerador, pois nem mesmo importa a sua forma de exteriorização (princípio negocial ou Geschäftsprinzip), observadas as exceções estabelecidas na própria legislação.

(...)

8. Os pagamentos foram realizados em favor de empresas situadas no exterior, os quais se destinaram a remunerar serviços técnicos, sendo aplicável a alíquota de 15% resultante da combinação do art. 708 do Regulamento com o art. 3º da MP 2.159-70/2001. (Sessão em 10.05.2017)

De fato, apesar da jurisprudência deste órgão julgador considerar possível a celebração de contratos de afretamento e de prestação de serviços com execução simultânea, resta descaracterizada a bipartição contratual nos casos em que comprovada a existência de estrutura artificial pela fiscalização, o que é exatamente o caso dos presentes autos.

TRATADO BRASIL-FRANÇA

Uma vez considerado o afretamento de embarcações como prestação de serviços, a Recorrida argumenta que, sobre os valores pagos à empresa francesa não incidiria o IRRF, tendo em vista a existência de acordo para evitar a dupla tributação mantido entre Brasil e França.

A questão envolve analisar quando remessas ao exterior decorrentes de contratos de prestação de serviços de empresas estrangeiras às empresas brasileiras se enquadram no artigo 7º (“Lucros das Empresas”) de modo que tais valores são tributados somente no país de residência da empresa estrangeira, não estando sujeitos à incidência do IRRF.

O enquadramento no art. 7º dos tratados resulta no entendimento segundo o qual os rendimentos auferidos pelo residente de um país signatário no território do outro, incluindo os rendimentos da prestação de serviços (inclusive de serviços técnicos que não envolvem a transferência de tecnologia) serão tributados como lucro das empresas, devendo a tributação ocorrer exclusivamente no país de destino dos rendimentos, de acordo com o respectivo tratado, não havendo, portanto, tributação na fonte pelo Brasil.

Apesar de interpretação exposta na Solução de Consulta COSIT nº 153, de 17 de junho de 2015, especificamente em relação ao tratado Brasil-França, segundo a qual “[o]s rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica domiciliada na França, a título de contraprestação por serviço técnico ou de assistência técnica prestado, não se sujeitam a incidência do Imposto de Renda na fonte (IRRF)”, não entendo ser o caso dos presentes autos.

Nos contratos de prestação de serviços, o fornecedor compromete-se a prestar serviços que possam exigir a utilização, por esse fornecedor, de conhecimentos, competências e conhecimentos específicos, mas não a transferência de conhecimentos, competências ou conhecimentos especiais para a outra parte.

No caso dos presentes autos, o contrato em análise envolve o fornecimento de tecnologia (know-how), com uso de conhecimentos específicos e aplicação de técnicas específicas. A CGGS-França levanta informações (conhecimentos) que serão fornecidos a CGG-Brasil.

O contrato de know-how difere, assim, dos contratos para a prestação de serviços, nos quais uma das partes se compromete a utilizar as próprias habilidades para executar o trabalho para a outra parte. Os pagamentos feitos ao abrigo destes últimos contratos são geralmente abrangidos pelo artigo 7.º

Por certo, **contrato de know-how** é o **contrato** pelo qual uma das partes se obriga a transmitir à outra conhecimentos técnicos exclusivos, e este é exatamente o caso dos autos. Há a transferência de tecnologia por se tratar de conhecimento específico de aquisição e processamento de dados sísmicos levantados pela CGGVS França e fornecidos a CGG-Brasil.

Para reforçar esse entendimento, citamos ato normativo INPI nº 135/97, que, em seu item 2, trouxe o seguinte entendimento:

2. O INPI averbará ou registrará, conforme o caso, os contratos que impliquem transferência de tecnologia, assim entendidos os de licença de direitos (exploração de patentes ou de uso de marcas) e os de aquisição de conhecimentos tecnológicos (fornecimento de tecnologia e prestação de serviços de assistência técnica e científica), e os contratos de franquia.

Percebe-se que na acepção do referido Ato Normativo, os contratos que implicam transferência de tecnologia são os de licença de direitos e de aquisição de conhecimentos tecnológicos, sendo que este, por sua vez, compreende os contratos de fornecimento de tecnologia e prestação de serviços de assistência técnica e científica, o que é exatamente o caso dos autos, já que são repassadas informações geofísicas ao contratante, que constitui conhecimento tecnológico essencial à prospecção submarina.

Conclusão. Pelo exposto, voto no sentido de ser DAR PROVIMENTO AO RECURSO DE OFÍCIO.

(documento assinado digitalmente)

Marialva de Castro Calabrich Schlucking

Voto Vencedor

Conselheiro Matheus Soares Leite – Redator Designado

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênica para manifestar entendimento divergente, na hipótese vertente, no tocante ao acordo para evitar a dupla tributação, celebrado entre Brasil e França.

A interpretação adotada pela Relatora, ao meu ver, extrapola os termos da Convenção para evitar a Bitributação, celebrada entre Brasil e França, eis que a requalificação dos serviços técnicos para royalties, somente poderia acontecer se houvesse previsão expressa de que os serviços técnicos e de assistência técnica merecem igual tratamento. Não há essa previsão no protocolo da Convenção celebrada entre Brasil e França, não cabendo ao intérprete extrapolar os limites postos pela legislação.

Nesse desiderato, oportuno transcrever as valiosas lições de Sérgio André Rocha:

Em relação à prestação de serviços técnicos, a maioria dos tratados brasileiros tem uma previsão específica em seus protocolos, estabelecendo que tais serviços serão tratados

como royalties. A exceção fica por conta dos tratados com a Áustria, a Finlândia, a França, o Japão e a Suécia. (ROCHA, Sérgio André. Política Fiscal Internacional Brasileira. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. pp. 5054)

Nesse sentido, o artigo 7º da Convenção para Evitar Bitributação celebrada entre Brasil e França é plenamente aplicável ao caso concreto, de modo que não deve haver a incidência de IRRF nos pagamentos feitos pela CGG do Brasil à empresa francesa.

Por fim, cumpre pontuar que CGG do Brasil Participações Ltda não se trata de um estabelecimento permanente da empresa francesa, sendo, ao contrário, pessoa jurídica constituída no Brasil, controlada pela empresa francesa, mas independente, não sendo uma filial ou sucursal da francesa. Ademais, a CGG do Brasil, como pessoa jurídica brasileira, é contribuinte dos tributos brasileiros (dentre os quais o IRPJ), estando sujeita ao recolhimento dos tributos sobre suas atividades, receitas e lucros etc.

Diante da inexistência de estabelecimento permanente da empresa francesa no Brasil, temos um caso de total aplicação do artigo 7º da Convenção, visto que somente o Estado da Residência possui condições de saber, inclusive, se a atividade desempenhada gerará lucro ou não.

Dessa forma, entendo que não se aplica a tributação do IRRF sobre os pagamentos feitos pela CGG do Brasil para a empresa francesa, uma vez que deve ser aplicado o artigo 7º da Convenção celebrada entre Brasil e França para evitar a Bitributação da Renda, motivo pelo qual, entendo pelo não provimento do Recurso de Ofício.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso de Ofício, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Matheus Soares Leite

Declaração de Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênica para manifestar entendimento divergente, por vislumbrar na hipótese vertente conclusão diversa da adotada pela nobre julgadora, quanto a possibilidade da execução simultânea de contratos de prestação de serviços e de afretamento, capaz de ensejar a manutenção do Acórdão Recorrido, como passaremos a demonstrar.

Entendo que o contrato celebrado entre a Recorrida e a empresa francesa é um contrato complexo que envolve tanto o afretamento da embarcação quanto os serviços técnicos. **Dessa forma, considerar todo o objeto do contrato como prestação de serviços é muito arbitrário, pois não condiz com a realidade econômica.**

Como contrato complexo, o objeto do contrato deve ser desmembrado (vale lembrar que houve tributação do IRRF com relação a parcela originalmente classificada pela Recorrente como prestação de serviços), de modo que claramente não deveria haver IRRF sobre

os pagamentos a título de afretamento de embarcação, uma vez que há previsão de alíquota zero para os pagamentos destinados às embarcações.

Dito isto, cumpre mencionar que a Lei n. 13.043/14 alterou o artigo 1º, §2º, da Lei n. 9.481/97, que passou a ter a seguinte redação:

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)

§ 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) (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)

Observa-se que dispositivo legal encimado prevê expressamente que existe execução simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e contrato de prestação de serviço, o que somente corrobora uma realidade econômica que não está sendo observada se todo o objeto do contrato for considerado como prestação de serviço.

Como decorrência de tal previsão legal, mostra-se uma situação usual e normal a execução simultânea de afretamento de embarcação e prestação de serviço relacionado com a exploração e produção de petróleo e gás natural.

Ademais, ao enfrentar a matéria posta nos autos, a DRJ muito bem analisou a questão, concluindo o que segue:

(...) Então, o importante de toda a análise precedente é a constatação de que a RFB, repetindo, mesmo antes do fato gerador da obrigação tributária em análise, já admitia a possibilidade de a concessionária da exploração de petróleo celebrar, com uma mesma pessoa jurídica, dois contratos distintos, um para o afretamento e outro para a prestação de serviços. Assim, não vejo óbice, ao contrário do entendimento do autuante, à partição desses contratos.

Continuando, constata-se também que a Lei nº 9.481 de 1997, que previa a alíquota zero para o IRRF, no caso de afretamento, foi alterada pela Lei 13.043 de 13 de novembro de 2014, inovando no sentido da previsão de limites, na hipótese de execução simultânea de "afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si":

(...)

Assim, o legislador reconhece um fato já existente, impondo limites a sua utilização, prevenindo possíveis abusos. Não se pode dizer que se trata de uma definição legal com efeitos apenas prospectivos, a partir da publicação da lei de 2014 e, portanto, inaplicável aos fatos anteriores ora examinados. Da forma como o legislador tratou a matéria, nota-se que ele observou uma realidade e a disciplinou.

Confirmando esse entendimento, a Medida Provisória nº 795 de 2017, que foi convertida na Lei nº 13.586 de 28 de dezembro de 2017, traz em sua exposição de motivos o seguinte:

Em meu entendimento, resta cristalino que os contratos analisados, na parte referente a afretamento, são plenamente legais.

A título de esclarecimento adicional, vale observar ainda que, segundo o Fisco, conforme Termo de Constatação, fl. 1.044, os valores dos contratos somam o montante de R\$ 148.622.265,44, sendo que os serviços técnicos chegam a R\$ 38.249.995,54:

...

O contribuinte apresentou em sua DIPJ/2014-AC/2013 – ND: 0001486296 – Lucro Real Anual, Linha 0001, da Ficha 53 – Pagamentos ao Exterior ou a não residentes – o valor de R\$ 148.622.265,44, a título de Fretamento; e R\$ 38.249.995,54, a título de “Outros Serviços Técnicos – Profissionais.

...

Os valores dos afretamentos, em relação ao total dos contratos, chegam a uma proporção de 79,53%, se adequando perfeitamente aos limites previstos no inciso II do § 2º do art. 1º da Lei nº 9.481 de 1997, com as alterações trazidas pela Lei 13.043 de 2014. É claro que à época do fato gerador analisado, a citada norma legal ainda não vigorava, entretanto, esse é um bom indicativo da razoabilidade dos valores constantes dos contratos.

(...)

Ao final, concluo que existem atos de afretamento no presente caso, inclusive com amparo na própria legislação tributária, conforme já demonstrado neste voto. Dessa forma, entendo correta a apuração do IRRF por parte do contribuinte, ao tributar a parcela relativa à prestação de serviços, aplicando a alíquota zero sobre a parcela relativa ao afretamento, nos termos do artigo 1º da Lei nº 9.481. (grifamos)

Essas são as razões de decidir do órgão de primeira instância, as quais estão muito bem fundamentadas, motivo pelo qual, após análise minuciosa da demanda, compartilho das conclusões acima esposadas.

Por fim, em caso bastante semelhante ao ora debatido, este Conselheiro, já se manifestou no sentido da possibilidade da existência de um contrato complexo (afretamento e prestação de serviços), ao se filiar ao voto condutor do Acórdão nº 2401-005.149, sintetizado na seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano/calendário: 2008

NULIDADE DO LANÇAMENTO. EXAME DE DOCUMENTOS

A arguição de nulidade do lançamento em relação aos contratos de prestação de serviço que não foram solicitados e nem examinados em sua profundidade pelo Auditor Fiscal diz respeito à questão de prova da verificação da ocorrência do fato gerador do IRRF. Referida matéria deve ser reservada ao exame do mérito de demanda. O lançamento foi fundamentado e o Fiscal delimitou a base de incidência tributária. Se existem inconsistências relevantes, elas serão analisadas por ocasião da apreciação do mérito.

PLATAFORMAS. NATUREZA DE EMBARCAÇÕES

As plataformas (fixas ou flutuantes) devem ser consideradas como embarcações. Natureza foi conferida aos navios sonda na Solução de Consulta COSIT nº 225/2014 e às plataformas semissubmersíveis na Solução de Consulta COSIT nº 12/2015.

COLIGAÇÃO DE CONTRATOS. BIPARTIÇÃO ARTIFICIAL. IRRF. ALÍQUOTA ZERO DAS REMESSAS A EMPRESAS ESTRANGEIRAS A TÍTULO DE AFRETAMENTO

A vinculação na execução simultânea de contratos de afretamento e de prestação de serviços é perfeitamente legítima e não autoriza a desconsideração dos contratos pactuados da forma como efetivada no lançamento.

No caso em apreço constata-se que a presunção lançada pela fiscalização para descaracterizar os contratos de afretamento não encontra respaldo na Lei nº 9.481/97 com as alterações estabelecidas pela Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, que trouxe em seu bojo a bipartição de contratos como consequência natural do negócio jurídico. Insubstância da motivação do lançamento.

TRIBUTAÇÃO DAS REMESSAS FEITAS A PARAÍSO FISCAL

Correta a exigência do IRRF à alíquota de 25% no caso dos pagamentos a residentes em paraísos fiscais, conforme art. 8º da Lei nº 9.779/99.

Assim, escorreita a decisão recorrida devendo nesse sentido ser mantida improcedência da autuação pela existência de atos de afretamento no presente caso, com amparo legal na legislação de regência.

Quanto ao segundo ponto, tratado pelo voto vencedor, corroboro o entendimento esposado pelo Ilustre Redator.

Por todo o exposto, estando os lançamentos *sub examine* em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO DE OFÍCIO e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira