



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 11052.720070/2017-45
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-010.479 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de outubro de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CGG DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA

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

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

RECURSO ESPECIAL. SIMILITUDE FÁTICA. NECESSIDADE PARA VERIFICAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. NÃO CONHECIMENTO.

O dissenso jurisprudencial, que permite o recurso especial perante a Câmara Superior de Recursos Fiscais, deve sempre ser tomado cotejando-se a mesma norma jurídica e fatos similares que ensejaram uma decisão diversa de outra que se embasou no mesmo conjunto de análise.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Joao Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Eduardo Newman de Mattera Gomes e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que conheceram. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Eduardo Newman de Mattera Gomes, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente o conselheiro(a) Maurício Nogueira Righetti.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão de recurso de ofício 2401-006.997, e que foi totalmente admitido pela Presidência da 4ª Câmara da 2ª Seção, para que seja rediscutida a seguinte matéria: aplicação da Convenção para Evitar a Bitributação da Renda celebrada entre Brasil e França - se serviços técnicos ou científicos se classificam como royalties. Segue a ementa da decisão nos pontos que interessam:

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.

A decisão foi assim registrada:

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.

O contribuinte foi autuado para a cobrança de IRRF incidente sobre a remuneração de serviços técnicos especializados prestados por residentes ou domiciliados no exterior. A autoridade autuante entendeu que a contribuinte contratou com não residente no Brasil serviços de aquisição e processamento de dados sísmicos autorizados pela ANP, cujos contratos foram acordados com a empresa CGGVS França, tendo, indevidamente, incluído parte dessa prestação de serviço como afretamento – afretamento sujeito à alíquota zero.

A DRJ/CGE julgou procedente a impugnação do sujeito passivo, porque, embora tenha entendido pela incidência de 15% de imposto de renda na fonte, entendeu que os pagamentos efetuados pela contribuinte teriam sido tributados de tal forma.

Já a decisão recorrida, que julgou o recurso de ofício, entendeu descabida a tributação de 15% a título de IRRF, porque interpretou que *“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”*.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

- conforme paradigma Acórdão nº 2301-005.520, os pagamentos pelo uso de equipamento industrial, comercial ou científico e por informações concernentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico caracteriza royalties, nos termos da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos celebrada entre o Brasil e a França. A Convenção autoriza a incidência do IRRF sobre o pagamento de royalties. Não há dupla tributação quando o valor do imposto retido no Brasil pode ser compensado com o imposto devido na França;
- não há dúvida de que o contrato engloba conhecimentos de caráter técnico sobre os dados sísmicos da costa brasileira que são transmitidos, em caráter sigiloso, pelo

contrato firmado entre as partes e que a parte adquirente dos dados os empregará, por sua conta e risco, no exercício de suas atividades no setor petrolífero;

- parece razoavelmente claro que, na atividade da CGG VERITAS, tanto é empregada tecnologia como há produção de conhecimento técnico e é esse conhecimento que é adquirido pela CGG DO BRASIL, destinando-se a ser transmitido para, somente então, ser aplicado pelas empresas do setor petrolífero por sua conta e risco, como já dito.

O sujeito passivo foi intimado do acórdão de recurso voluntário, do recurso especial da Fazenda Nacional e de seu exame de admissibilidade, e apresentou contrarrazões, nas quais defendeu o seguinte:

Preliminarmente: inadmissibilidade do recurso

- o recurso deve ser inadmitido, porque a discussão do paradigma, quando do julgamento de primeira instância, se restringia ao enquadramento das remessas no Artigo VII (“Lucros”) ou no Artigo XXI (“Rendimentos Não Expressamente Mencionados”);

- ao entender pelo enquadramento das remessas no Artigo XII (“Royalties”), a Turma Julgadora do paradigma, além de não ter debatido o tema de forma apropriada, inovou em relação tanto ao Auto de Infração, quanto ao decidido pela autoridade de primeira instância em relação à natureza dos contratos sob análise;

- após a publicação da Lei nº 13.988/20, torna-se inviável a utilização - como paradigma - de qualquer acórdão decidido favoravelmente à Fazenda Nacional pelo voto de qualidade;

- a Lei nº 13.988/20 tem aplicação retroativa, o que torna inaproveitável o paradigma.

No mérito

- inexistente qualquer relação jurídico tributária no que concerne à obrigatoriedade de retenção na fonte do Imposto de Renda sobre os pagamentos feitos à GGVERITAS a título de prestação de serviço ou quaisquer outras receitas cuja competência tributária brasileira esteja limitada em decorrência do tratado internacional em vigor realizado com a França.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF), e a recorrente demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que o apelo deve ser conhecido.

No mais, os autos foram sorteados no âmbito desta 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), diante do exposto na Portaria 22564/20:

Art. 1º Estender, temporariamente, à 2ª (segunda) Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, a competência para processar e julgar os recursos que versem sobre as matérias da 1ª (primeira) Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF constantes no Anexo Único desta Portaria.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se, exclusivamente, aos processos ainda não distribuídos às Turmas da CSRF.

[...]

ANEXO ÚNICO

MATÉRIAS CUJA COMPETÊNCIA É ESTENDIDA À 2ª TURMA DA CSRF

[...]

Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF

[...]

Sobre a alegada inadmissibilidade do recurso da Fazenda Nacional, equivocou-se a contribuinte.

A comprovação da divergência deve ser aferida mediante o cotejo entre a decisão recorrida e a decisão proferida no paradigma, sendo descabido analisar se o acórdão paradigma eventualmente inovou ou se a decisão de primeira instância, da DRJ no paradigma, teria se dado em contexto diferente. Quer dizer, ainda que, eventualmente, o acórdão paradigma tenha introduzido algum tipo de inovação, se de tal inovação tiver ocorrido a instauração de determinada divergência com a decisão ora recorrida, deve ter-se por comprovada a admissibilidade recursal. A existência de tal inovação é matéria a ser dirimida no processo em que proferida a decisão paradigmática, sendo descabido julgá-la no presente processo de forma direta ou indireta.

Resumidamente, a divergência é extraída exclusivamente das decisões recorrida e paradigma.

E comparando-se ambos os casos (paradigma e este processo), vê-se existirem interpretações divergentes, porque o paradigma, de forma oposta ao acórdão recorrido, entendeu que a remuneração pelos serviços prestados pela empresa francesa caracterizar-se-ia como pagamentos de royalties, sujeitos, pois, à retenção e ao recolhimento do imposto no Brasil, na forma do Artigo XII da Convenção, e não como meros serviços (Artigo VII da Convenção).

No mais, o fato de o paradigma ter sido decidido pelo voto de qualidade não é impeditivo de sua utilização como julgamento apto a comprovar a divergência, já que inexistente disposição regimental nesse sentido e porque a lei que alterou o critério de desempate no CARF é lei de direito processual.

O Regimento Interno deste Conselho não contém qualquer previsão no sentido de que é inapto o paradigma decidido pelo voto de qualidade. Pelo contrário, o art. 58, §§ 1º e 3º, do Regimento, preveem que a proclamação do resultado encerra o julgamento, o qual somente poderá ser alterado mediante a interposição de recurso (embargos ou recurso especial, quando cabíveis).

Além disso, a norma do art. 19-E da Lei 10.522/02 é de direito processual, visto que seu escopo foi apenas o de alterar o critério de resolução de julgamentos no CARF na hipótese de empate no julgamento, sendo consenso na doutrina e na jurisprudência que as normas processuais têm aplicação imediata aos processos pendentes, mas não aos processos já julgados. É este critério, a propósito, que tem sido utilizado pelo CARF para os processos pendentes.

Logo, conheço do apelo nobre da Fazenda Nacional.

2 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Carlos Henrique de Oliveira – Redator Designado

Com o devido pedido de desculpas, ousou discordar do entendimento do ilustre Relator, em que pesem os bem fundamentados argumentos por ele apresentados.

Não se pode conhecer do Recurso Especial apresentado pela Fazenda Nacional. Explico.

O recurso especial tem seu cabimento regido pelas disposições do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, RICARF, contidas nos artigos 67 a 70.

Reproduzo o artigo 67:

“Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, **julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara**, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do caput, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais. 77

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

(...)”

(destaques não constam do RICARF)

A leitura atenta do caput do artigo 67 das disposições regimentais deixa patente que o recurso especial só é cabível **contra decisão que der a legislação tributária interpretação divergente** da exarada por outra turma de julgamento.

Tal determinação demonstra claramente que não é a Câmara Superior uma terceira instância de julgamento cabendo a ela, somente, uniformizar o entendimento do Colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Ora, para tanto, resta claro que o papel da Câmara Superior é definir qual a melhor interpretação que se deva dar ao caso que despertou entendimentos diversos no âmbito do CARF.

Cediço que a **interpretação no direito tributário se dá perante a norma jurídica** que apresenta lacuna ou antinomia aparente, consoante dispõe os artigos 107 combinado com 108 do Código Tributário Nacional, impossibilitando sua aplicação ao caso concreto que se analisa.

Essa é a lição de Paulo de Barros Carvalho. No clássico *Direito Tributário Linguagem e Método* (2ª ed, Ed Noeses, pag. 416), o Professor Emérito da USP e da PUC leciona:

“Em outras palavras, e pondo entre parênteses as especulações lógico-sintáticas, sem as quais não se pode pensar em sentido semântico, **o jurista aparece como intérprete**, por excelência, **dos textos prescritivos do direito posto, atravessando com sua análise construtiva, o sistema de normas positivadas, em que os comportamentos interpessoais se encontram** modalizados em obrigatórios, proibidos e permitidos.”

(destaques não constam do original)

Claro, como sempre, o ensinamento do Professor Titular da USP e da PUC: a interpretação do direito exige a construção de sentido a partir da norma posta e da conduta a ela aplicável.

Não é outro o entendimento de Luís Eduardo Schoueri. Em sua obra *Direito Tributário* (Ed Saraiva, 3ª ed., pág 678), citando a tese de doutorado do também Professor da São Francisco, Gerd W. Rothmann, ele explica:

“Dai a importância da qualificação “antes de ser possível uma subsunção, norma e situação de fato devem ser colocadas numa posição subsumível. Isto, de um lado, exige a busca do respectivo dispositivo legal e, pelo outro lado, uma situação de fato que contenha dados sobre todos aqueles fatos que são relevantes para a norma tomada em consideração”.

(novamente destacamos)

Tais lições corroboram o que sempre se diz: o Direito Tributário é um direito de sobreposição, ou seja, a incidência da norma tributária deve ser analisada considerando os fatos que a ela se pretende ofertar.

Logo, se torna inegável, que o pretense dissenso jurisprudencial que enseja o recurso especial administrativo no âmbito tributário federal, deve sempre ser tomado cotejando-se a mesma norma jurídica e fatos similares que ensejaram uma decisão diversa de outra que se embasou no mesmo conjunto de análise.

Não foi o que se observou no caso em apreço. Como será demonstrado os suportes fáticos que ensejaram as decisões aparentemente divergentes são distintos, o que, como visto, impede a constatação do dissenso interpretativo.

A decisão recorrida se pauta na observação que o contrato de prestação de serviços firmado pelo sujeito passivo engloba o afretamento não cabendo a separação perpetrada pelo Fisco e mais, **uma vez devendo ser considerado uno o contrato de prestação de serviços técnicos especializados, não se poderia enquadrar tais serviços como royalties**, como prevê o Artigo XII, item 3 da Convenção Brasil-França, por ausência de expressa previsão no Tratado Internacional mencionado.

Reproduzo, abaixo, a ementa da decisão vergastada no que tange a esse fato específico:

“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.”

(Destaquei)

Tal fato é determinante para o voto do Redator do voto vencedor que embasa a decisão da Turma neste ponto. Reproduzo seu conteúdo no que nos interessa (fls. 2944 ‘*in fine*’ do eproc):

“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.’

(destaquei)

Atente-se que o Conselheiro Redator aponta tal especificidade, inclusive apoiado em doutrina, para, a partir de tal premissa, analisar a aplicação de legislação tributária.

Já no paradigma apresentado pela douta Procuradoria não se discute tal questão. Simplesmente se adota que o objeto da prestação de serviços enseja o pagamento de royalties.

Tal fato não passou despercebido no exame de admissibilidade. Recordemos o excerto que trata da questão (fls. 2980):

“A recorrente aduz que enquanto a decisão recorrida entendeu que não há respaldo para a requalificação dos serviços técnicos para royalties, devendo ser aplicado o acordo para

evitar a bitributação, a turma prolatora do paradigma decidiu que como o objeto do contrato se subsume ao conceito de royalties, como descrito no art. XII, item 3, da Convenção, é correta a incidência tributária de 15%, do imposto a ser pago no Brasil.”

Aqui o ponto fulcral da discordância com o ínclito Conselheiro. Mesmo se tratando de paradigma e recorrido que versam sobre o mesmo tema e com o mesmo contribuinte não se pode observar dissenso jurisprudencial.

Não se está a discutir, como alega a Procuradoria em seu recurso abaixo reproduzido (fls. 2956), a aplicação ou não do Tratado Brasil- França e sim a possibilidade de requalificação dos serviços que se analisa à luz desse tratado:

“Primeiramente, cumpre destacar que a questão controvertida cinge-se apenas e tão somente à aplicação da Convenção celebrada entre Brasil e França para evitar a Bitributação da Renda, uma vez que o voto vencedor apenas deixou de acompanhar o voto vencido nesse aspecto. Mesmo se conferida uma interpretação mais ampla, o que tecnicamente nos parece inadequado, fato é que o paradigma contempla toda a questão debatida nos autos, inclusive quanto à bipartição dos contratos.”

(grifos originais)

Logo, não se pode querer verificar a controvérsia na aplicação da legislação tributária, onde se incluem os tratados internacionais que versem sobre a matéria, quando na verdade os fatos que se analisa são diversos. Na decisão recorrida, se discute se cabe ou não a requalificação do contrato de prestação de serviços. Já na decisão paradigmática, não se observa tal discussão. Mera leitura das ementas das decisões apresentadas como conflitantes demonstram nossa afirmação.

Não cabe a CSRF rediscutir as premissas fáticas que podem resultar em interpretações distintas da aplicação da lei tributária.

Como dito, não se trata de instância revisora e sim uniformizadora.

Por todo o exposto, não conheço do recurso especial em sua inteireza.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira