



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 12448.726882/2013-90
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-005.520 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de agosto de 2018
Matéria IRRF
Recorrente CGG DO BRASIL PARTICIPAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2009

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 n° 225/2014 e às plataformas semissubmersíveis na Solução de Consulta COSIT n° 12/2015.

REMESSA AO EXTERIOR. IRRF. ALÍQUOTA ZERO. CONTRATO COMPLEXO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS COM AFRETAMENTO.

É zero a alíquota de IRRF sobre remessa paga pagamento do afretamento de embarcações, quanto autorizado pela autoridade competente. O afretamento é a contratação de embarcação para transporte. O contrato de prestação de serviços de prospecção de dados sísmicos, ainda que haja o emprego de equipamentos náuticos ou embarcações científicas, não caracteriza afretamento por não ter por objeto o transporte de pessoas ou cargas.

REMESSA AO EXTERIOR. CONVENÇÃO ENTRE BRASIL E FRANÇA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. PAGAMENTO POR SERVIÇOS CIENTÍFICOS PRESTADOS. ROYALTIES. INCIDÊNCIA DO IRRF.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário; vencidos os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa (relator), o qual reajustou seu voto proferido na sessão de 07/2018 para dar provimento ao recurso voluntário, Wesley Rocha, Alexandre Evaristo Pinto e Juliana Marteli Fais Feriato. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro João Maurício Vital. manifestou interesse de apresentar declaração de voto o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

(assinado digitalmente)

João Belinni Júnior- Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Freitas de Souza Costa - Relator

(assinado digitalmente)

João Maurício Vital- Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Junior, Marcelo Freitas de Souza Costa, Reginaldo Paixão Emos, Wesley Rocha, João Maurício Vital, Juliana Marteli Fais Feriato, Antônio Sávio NATURELES e Alexandre Evaristo Pinto.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte acima identificado visando a cobrança do Imposto de Renda Retido na Fonte, relativo ao ano calendário de 2009, incidente sobre remessa de valores ao exterior.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 1036/1.047 verificou-se que:

A autuada celebrou 3 (três) contratos distintos com a empresa CGC Veritas Services S. A., sediada na 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.

Estes contratos estão vinculados a outros firmados com a Petrobrás, no qual a obrigação da autuada é de fornecer dados sísmicos 3D e 2D, na modalidade não exclusiva, relativos às mesmas áreas, e com utilização das mesmas plataformas.

A autuada efetuou diversas remessas ao exterior para a empresa CGC Veritas Services S.A. relativas a afretamento, mas que se referiam aos contratos já mencionados.

A autoridade fiscal concluiu que os citados contratos não tratam de afretamento, mas sim Contratos de Prestação de Serviços Técnicos Especializados de Levantamento de Dados Sísmicos, sem transferência de tecnologia.

O afretamento das embarcações é necessária para a execução dos serviços contratados, mas as mesmas 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.

Intimada a apresentar Autorização fornecida pela ANTAQ para afretamento de embarcações estrangeiras, necessária para obter a alíquota zero referente ao imposto de renda retido na fonte, conforme determina a Lei nº 9.481/97, a autuada afirma que não cumpre esta obrigação por força do art. 1º, §único, inciso V da Lei nº 9.432/97 a autuada ainda informou que faz jus ao benefício fiscal, considerando o inciso I do artigo 1º da Lei nº 9.481/97.

O fiscal autuante concluiu, da leitura dos artigos 9 e 10 da Lei nº 9.432/97, que a autorização era desnecessária no caso de embarcação para pesquisa sísmica.

Por outro lado, o artigo 1º da Lei nº 9.481/97, com redação dada pelo art. 20 da Lei nº 9.532/97, reduziu a alíquota para zero do IRRF somente quando a embarcação tenha sido aprovada pelas autoridades competentes, no caso, a ANTAQ.

A autoridade ainda afirma que, considerando a legislação, a alíquota zero se destina a serviços de transportes – marítimo, fluvial e aéreo, não se destinando a pesquisa sísmica.

Também esclarece que o objetivo do benefício fiscal é desonerar do IRRF as remessas que atendam às necessidades das exportações brasileiras, em harmonia com a política de incentivo às exportações.

Assim, considerando que o contrato trata de prestação de serviços, adicionado ao fato de que a embarcação se destina à pesquisa sísmica, a autoridade fiscal concluiu que a autuada é contribuinte do IRRF.

Os valores pagos foram contabilizados na conta “Locações Meios Explorações”, sem qualquer desmembramento de qual parcela seria do afretamento e qual seria da prestação do serviço, corroborando para a natureza jurídica do contrato ser de Prestação de Serviços.

Logo, o lançamento visa a constituição do crédito tributário do IRRF, com a aplicação da alíquota de 15% sobre as remessas ao exterior, com base no artigos 682, 685, inciso II, alínea “a”, 785, todos do RIR/99.

A autuada apresentou sua impugnação em 19/08/2013, fls. 1.074/1.088, com as seguintes alegações:

Que no regular desempenho de suas atividades, contratou a CGC Veritas Services S.A., empresa estabelecida na França, para afretamento de embarcações e prestação de serviços técnicos especializados de prospecção sísmica marítima, sendo certo que remeteu numerário ao exterior para pagamento.

Aduz que o objeto dos contratos celebrados com a CGC Veritas S.A. é complexo, sendo parte afretamento de embarcação e parte serviços técnicos especializados (*knowhow* da tripulação que opera a embarcação para verificação da coleta de dados sísmicos).

Reconhece que incide CIDE e IRRF sobre a cota financeira relativa aos serviços técnicos, e não na parcela referente ao afretamento da embarcação, sendo que o modelo do contrato permite a exata configuração do quantum é relativo a cada uma das atividades avençadas.

Afirma que recolheu os tributos devidos sobre as remessas ao exterior em razão da realização dos serviços técnicos.

Que não recolheu os tributos relativos a remessas ao exterior remunerando afretamento por não serem devidos.

Diz constar nos contratos a cláusula quinta com a discriminação dos valores para o afretamento e para a prestação dos serviços, estes representando em torno de 20% do valor total.

Que em todo contrato de afretamento de embarcação existe um elemento de serviços, por ser necessária a contratação da tripulação especializada na operação, mas fato este que não desconfigura a natureza de afretamento de embarcação, conforme já decidiu o Superior Tribunal de Justiça.

Trata-se de contrato com custo altíssimo, pois as embarcações, atracadas em território estrangeiro, devem se deslocar para a localidade de pesquisa, existindo poucas embarcações com equipamentos capazes de realizar pesquisas em águas profundas.

O objeto social da autuada não se confunde com o objeto dos contratos firmados com a CGC Veritas Services S.A., que são somente parte das atividades.

Sustenta que em qualquer ramo da economia é necessária a contratação de terceiros, para prestação de serviços ou fornecimento de insumos, correspondendo a custo do negócio.

Que o custo do afretamento prepondera ao custo da prestação de serviços, sendo certo que recolheu IRRF sobre a parcela referente à prestação dos serviços, e indevidamente, pois a prestadora de serviços está amparada pela Convenção para Evitar Dupla Tributação.

O auditor fiscal partiu de premissa equivocada de que não poderia firmar contratos de afretamento posto que fugiria do seu objeto social.

Que nos termos do artigo 691, inciso I do RIR/99, a alíquota do IRRF é zero sobre rendimentos de residentes e domiciliados no exterior relativos a despesas de afretamento de embarcações marítimas.

Esclarece que são apenas duas condições para que se aplique a alíquota zero: (1) receita de afretamento de embarcação marítima e (2) que tenham sido aprovadas por autoridades competentes.

Que o conceito de embarcação deve ser considerado como tudo aquilo suscetível de locomover em água e ter capacidade de transportar pessoas ou coisas, definição que se alinha com a Lei nº 9.537/97, artigo 2º.

Em que pese que a Lei nº 9.532/97 tenha adotado definição de embarcação com redação diferente daquela do projeto original, o seu conteúdo não difere da definição acima, não havendo qualquer restrição quanto à finalidade de transporte ou outra.

As embarcações objetos dos contratos atendem à definição acima, fazendo jus ao benefício fiscal e não cabe ao julgador impor uma limitação à regra da lei quando esta não dispõe desta forma, ferindo o Princípio da Legalidade.

Cita Acórdão de julgamento da DRJ, confirmado pelo CARF ao negar provimento ao recurso de ofício.

Cita também entendimento em processo de consulta da 9ª Região da SRF.

Argumenta que o auditor fiscal justifica o lançamento afirmando que o afretamento das embarcações em voga não estariam enquadrado no artigo 691 do RIR/99, pois a operação não precisa de aprovação da autoridade competente, no caso a ANTAQ.

No entanto, estes requisitos não são aplicáveis às embarcações de pesquisa, fato reconhecido pela própria autoridade fiscal.

Que ainda assim, a fiscalização se apegou à aprovação das autoridades competentes para negar a fruição do benefício.

Defende que não há razões para a negativa do gozo do benefício da redução da alíquota do IRRF para zero, sobretudo porque não se está diante de uma regra absoluta, que, destarte, deve ser harmonizada com a legislação tributária.

Trouxe documentos de autoridade competentes permitindo a navegação das embarcações, e realização das atividades de pesquisa, motivo pelo qual tem direito à fruição do benefício da alíquota zero.

Que ainda partindo da premissa que os contratos seriam de prestação de serviços, também não caberia a cobrança do IRRF, pois o destinatário é empresa francesa, país com o qual o Brasil mantém em vigor tratado para evitar a dupla tributação.

Assim, conforme artigo VII do Acordo Internacional existente entre Brasil e França, os lucros de uma empresa francesa só podem ser tributados na França.

Afirma que mantendo-se o lançamento ocorrerá pagamento em duplicidade do mesmo rendimento auferido pela empresa estrangeira no Brasil e na França, o que deve ser rechaçado de plano, vez que estes rendimentos compõem o lucro da empresa francesa.

Defende que, conforme doutrina de Alberto Xavier, estes rendimentos são classificados no artigo 7º da Convenção da OCDE (lucro), e não o artigo 21 (outros rendimentos).

Que é incoerente tributar na fonte os valores recebidos por empresas francesas e ao mesmo tempo em que se reconhece que o lucro só é tributado na França, devendo ser aplicado o artigo 7º do tratado.

Cita doutrina e ementa de julgado do STJ e TRF da 1ª Região.

Requer o cancelamento da autuação tendo em vista que (1) cuida o contrato de afretamento de embarcação, onde não há incidência por força do artigo 691 do RIR/99 e (2) ainda considerando contrato de prestação de serviços, não há incidência do imposto de renda, por força da Convenção Brasil e França.

A DRJ julgou procedente o lançamento através do Acórdão **1262.150 5ª** Turma da DRJ/RJ1, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 2009

AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NATUREZA JURÍDICA. INCIDÊNCIA DO IRRF. CABIMENTO.

Para fins tributários, é necessário verificar qual a natureza dos pagamentos, tendo em vista a realidade fática. Dos fatos apontados nos autos, restou comprovado tratar-se de contrato de prestação de serviços, no qual o afretamento da embarcação é o meio necessário para execução do objeto acordado. A existência de cláusula contratual com preços discriminados para o afretamento e o serviço não descaracteriza a natureza de prestação de serviços.

CONTRATO DE AFRETAMENTO DE EMBARCAÇÃO PARA PESQUISAS. RETENÇÃO DO IRRF. ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

Para fins de usufruir a aplicação da alíquota zero na determinação do imposto de renda retido na fonte, é necessário que a finalidade da embarcação seja o transporte de cargas e pessoas. Embora as embarcações se locomovam na água, a atividade para a qual foram concebidas, no presente caso, é a de prospecção sísmica marítima para fins de pesquisa, com incidência do IRRF sobre as remessas ao exterior com alíquota de 15%.

PAÍSES SIGNATÁRIOS DE TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO INAPLICABILIDADE PARA PAGAMENTOS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação do imposto de renda, de acordo com o art. 685, inciso II, alínea "a", do Decreto nº 3.000, de 1999, bem como que nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da Renda das quais o Brasil é signatário esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada a autuada apresentou recurso a este conselho reiterando todas as alegações contidas na impugnação.

É o Relatório

Voto Vencido

Marcelo Freitas de Souza Costa - Relator

O recurso é tempestivo e estão presentes os pressupostos de admissibilidade.

Inicialmente, cumpre esclarecer que, quando do início do presente julgamento, na Sessão de 05 de julho de 2018, onde cheguei a ler o voto na íntegra, tinha o entendimento de que a autuação estaria correta e cheguei a declarar o voto pelo não provimento do recurso.

Em razão das sustentações orais do Patrono da Recorrente, bem como da Ilustre Procuradora da Fazenda Nacional, aos quais eu elogio pelo brilhantismo de seus argumentos, e ainda, pelas discussões abertas pelos conselheiros, que culminou com o pedido de vistas, acabei por realizar maiores estudos acerca do caso em concreto, fazendo com que tivesse uma nova conclusão para o presente caso, a qual peço *vênia* para trazer ao conhecimento deste colegiado.

Do que se depreende dos autos, trata-se de contratações em que a prestação de serviços de levantamento de dados sísmicos foi bipartida em dois “subcontratos”, um de afretamento e outro de serviços, envolvendo empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, as quais atuam em conjunto, de forma interdependente.

A maior parte do preço (em média 80%) é atribuída ao afretamento da unidade e destinada ao exterior, sem retenção do imposto de renda na fonte e sem o recolhimento da CIDE, enquanto parcela muito inferior (20%) é atribuída aos serviços, sobre os quais a recorrente alega ter recolhido o IRRF correspondente.

A recorrente advoga no sentido de que o objeto dos contratos celebrados com CGG Veritas S.A. são complexos, sendo parte afretamento de embarcação e parte serviços técnicos especializados, não cabendo à fiscalização se imiscuir nessa qualificação.

Aduz que se há uma parte que deve prevalecer sobre outra, o afretamento prevaleceria sobre os serviços, em face dos seus custos elevados.

Já a fiscalização esclareceu que a autuada CGG do Brasil Participações Ltda celebrou três contratos distintos com a empresa CGG Veritas Services S/A, sendo esta contratada para a prestação de serviços técnicos especializados de prospecção sísmica marítima.

A cláusula primeira de todos os contratos descreve o objeto da seguinte forma: *o presente contrato tem por objeto a prestação, pela CONTRATADA, com seus próprios recursos de pessoal, materiais e equipamentos de serviços técnicos especializados de levantamento sísmico de reflexão tridimensional (3D) na Plataforma Continental Brasileira, estimado em (...)*. Tais contratos são distintos apenas quanto à área de exploração e aos blocos do território brasileiro.

Na mesma época, a Petrobrás firmou com a autuada (CGG do Brasil) contratos para aquisição de licenças de uso de dados sísmicos 3D e 2D, não exclusivos, em

áreas que são coincidentes com aquelas constantes dos contratos firmados entre a CGG do Brasil e CGG Veritas Services.

Temos então que um contrato está vinculado ao outro. Para CGG do Brasil fornecer à Petrobrás os dados sísmicos objeto do contrato de licenciamento, necessita da empresa estrangeira do grupo, CGG Veritas Services, que tem o *know-how* e equipamento para realizar a atividade.

São comuns autuações onde a Petrobrás celebra contrato de prestação de serviço (de pesquisa sísmica, prospecção, perfuração, etc) com empresa brasileira, a qual recebe sua remuneração no mercado interno. A fiscalização tem considerando que o afretamento faz parte da prestação de serviços, e cominado tributação de IRRF e CIDE sobre a operação.

Contudo, entendo caber razão à recorrente.

Em caso bastante semelhante ao ora apreciado, a 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção, em 05/12/2017 proferiu o Acórdão 2401-005.149 , dando razão ao contribuinte.

Os fatos e fundamentos são tão similares ao caso em apreço que peço *vênia* para transcrever trechos do relatório e do voto que me convenceram a acompanhar o mesmo entendimento.

Iniciemos com a 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. Insubsistência da motivação do lançamento.

*TRIBUTAÇÃO DAS REMESSAS FEITAS A PARAISOS FISCAIS
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.*

Agora transcrevo uma parte do relatório que se amolda perfeitamente à questão sob análise neste processo:

(...)

" 1. O objetivo do processo é apurar a possível incidência do imposto de renda retido na fonte sobre os pagamentos em favor de empresas estrangeiras, a título de afretamento de plataformas, navios sondas para pesquisa/exploração de petróleo e gás;

2. A autuada esclareceu que a maior parte da remuneração destes serviços se refere a afretamento e é destinada ao exterior, fazendo jus ao benefício da alíquota de IRRF reduzida a zero conforme previsto no artigo 691 do RIR/99;

3. Assevera que o artigo 8º, da Lei nº 9.779/99, determina a aplicação da alíquota de 25% quando o beneficiário da remuneração destes serviços for residente em paraíso fiscal ou em país com tributação favorecida;

4. O Ato Declaratório SRF nº 08, de 29/01/1999, esclarecia que a aplicação da alíquota zero só caberia para os contratos firmados até 31/12/1998, tendo sido esse Ato expressamente revogado pela IN SRF nº 252/2002;

5. O benefício da alíquota zero seria vinculado a quatro requisitos cumulativos:

a. O pagamento tem que ser de frete, afretamentos, aluguéis e arrendamentos;

b. O bem locado tem que ser necessariamente embarcação estrangeira ou aeronave;

c. A operação tem que ser regular e autorizada por autoridade competente;

d. O domicílio do beneficiário não pode ser em paraíso fiscal ou em país com tributação favorecida;

6. O artigo 2º, inciso V da Lei nº 9.537/97, define embarcação como sendo qualquer construção, inclusive plataformas flutuantes, sujeita à inscrição na autoridade marítima e suscetível de locomoção na água, transportando pessoas ou cargas;

7. Cita autuação anterior em que restou consignado que as plataformas não se enquadram no conceito de embarcação e por isso não se beneficiam da alíquota zero prevista no artigo 1º da Lei nº 9.481/97;

8. Destaca que em outros lançamentos ocorreram situações onde foram firmados dois contratos, constando a PETROBRAS como contratante, sendo um de prestação de serviços com empresa brasileira (autuada naqueles lançamentos), e outro de afretamento com empresa estrangeira controladora da primeira. Do total desses contratos eram atribuídos o percentual de 90% ao contrato de afretamento e 10 % ao contrato de prestação de serviços. Entretanto, constatou-se que o pagamento relativo à prestação de serviços era insuficiente para cobrir os custos destes, fazendo com que a controladora estrangeira retornasse à empresa nacional parte dos valores recebidos a título de afretamento sob a forma de aporte. Esses repasses foram tributados por se entender que tais pagamentos feitos à empresa estrangeira, a título de afretamento, incluíam remuneração pela prestação de serviços;

9. Foram solicitados detalhes das remessas ao exterior englobadas na Ficha 32 linhas 50 (Operações com o Exterior Importações não especificadas) e os contratos relativos aos afretamentos pagos a empresas estrangeiras, no ano/calendário 2008, informados na Ficha 32 da DIPJ;

10. Da análise dos contratos de afretamento e de prestação de serviços concluiu-se que afretamento é parte secundária, integrante e inseparável dos serviços contratados;

11. Foram efetuados 3.119 pagamentos a 243 beneficiários, referentes ao afretamento de 567 unidades, no montante de cerca de nove bilhões de reais no ano de 2008, sem retenção de IRRF e sem recolhimento da CIDE;

12. Diante do volume dos pagamentos foram selecionados os beneficiários do quadro abaixo e intimada a autuada para apresentar os contratos de afretamento com os seus respectivos anexos e aditivos, bem como cópia dos invoices e Relatórios/Boletins de Medição;

13. Afirma que devido ao diminuto prazo disponível para conclusão do trabalho, o histórico de pedidos de prorrogação de prazo e ao risco de decadência de créditos tributários, optou-se por não demandar os contratos de prestação de serviços vinculados ao segundo lote de afretamentos informados.

14. O simples teor dos contratos, apresentados no segundo lote, já seria suficiente para demonstrar que o modelo de contratação era semelhante ao do primeiro lote;

15. Após análise dos documentos, confirmou-se que as contratações de prestação de serviços de sondagem, perfuração ou exploração de poços foi artificialmente bipartida em dois contratos, um de afretamento e outro de serviços, onde de um lado estava a PETROBRAS, como contratante, e do outro, empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, atuando em conjunto, de forma interdependente, com responsabilidade solidária;

16. O percentual maior do preço é pago pelo afretamento da unidade e destinada ao exterior, sem retenção do imposto de renda na fonte e sem o recolhimento da

CIDE, e o percentual pago pelos serviços no Brasil, tributado na fonte, encontra-se em um patamar bem inferior ao do afretamento;

17. *Quanto à repartição formal dos contratos, não há que se falar em afretamento autônomo, pois o fornecimento da unidade é apenas parte integrante e instrumental dos serviços contratados;*

18. *Mesmo nos casos onde há somente pagamento de afretamento (ALASKAN STAR SS39, FALCON STAR SS45) o IRRF, no percentual de 25%, ainda seria devido uma vez que a empresa beneficiária está sediada em paraíso fiscal/país com tributação favorecida;*

19. *Assevera que as características dos contratos de afretamento e de prestação de serviços de cada unidade operacional apresentam vínculos que comprovam não serem eles autônomos e conclui que a atuada infringiu a legislação tributária quando efetuou pagamentos de afretamento ao exterior sem fazer a retenção do IRRF.*

20. *Em todos os casos analisados as empresas estrangeira e nacional pertenciam ao mesmo grupo econômico e desempenharam, de forma conjunta e solidária, atividades formalmente contratadas de forma segregada, tendo ambas um único objetivo que era a prestação de serviços para a atuada;*

21. *Na apuração do IRRF, foi observado o disposto no artigo 725 do RIR/99, com o reajustamento da base de cálculo.*

22. *A BASE LEGAL para lançamento do IRRF foram os artigos 682, inciso I; 685, inciso II, alínea "a" e 708 do RIR/99.*

23. *Restou demonstrado que os serviços contratados pela atuada, perante os quinze beneficiários selecionados, correspondem à definição de "serviços técnicos", sujeito à incidência do IRRF com alíquota de 15%, e da CIDE com alíquota de 10%, com exceção dos beneficiários sediados em países com tributação favorecida, sujeitos ao IR RF à alíquota de 25%, por força do artigo 8º da Lei nº 9.779/99, chegando no seguinte resultado:*

(...)"

Como visto acima, trata-se de situação que se amolda perfeitamente ao caso que ora se julga. Desnecessário transcrever as razões recursais daquele processo, passamos a parte do voto que nos interessa:

"(...)

Da decisão recorrida e a natureza de embarcação das plataformas
Conforme se constata do Termo de Verificação Fiscal, conquanto a autoridade fiscal tenha se referido à tese de que as plataformas não são embarcações e, portanto, não estariam albergadas pela redução da alíquota zero de IRF positivada no art. 691 do RIR/99, o fez, dentro do contexto da análise de outros procedimentos fiscais anteriores que não chegaram a examinar as características dos contratos firmados para a obtenção das unidades (fls. 15.229/15.231).

A motivação inserida na acusação fiscal ora em exame, diz respeito à análise da artificialidade da bipartição dos contratos de afretamento e de prestação de serviços para justificar a tributação das remessas de valores para pagamento de afretamentos a empresas do exterior, além da caracterização de que os valores pagos decorreram da realização de serviços técnicos.

Inobstante o conceito de embarcação não ter sido a motivação para o lançamento, a decisão de piso incluiu como fundamento jurídico adicional a tese de que a plataforma não seria embarcação para o fim de usufruir o benefício previsto no art. 691 do RIR/99. No entanto, o argumento principal adotado na decisão da DRJ para manter a procedência do Auto de Infração foi a contratação artificialmente bipartida em dois contratos.

O Recurso Voluntário traz em seu bojo, nas fls. 16.051/16.082 vários conceitos de “embarcação”; disserta acerca da natureza das plataformas que sempre foram denominadas de embarcação e estão submetidas às regras a elas aplicáveis, tais como, registro de propriedade sob determinada bandeira com nome e nacionalidade, classificação, certificados de borda livre, linha de carga, tonelagem e segurança de equipamento-rádio, apólice de seguro casco. Assevera sobre as características técnicas; destaca a jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais, do Supremo Tribunal Federal no RE 76.133/RJ, além da nomenclatura comum do Mercosul, das normas de Direito Marítimo, das manifestações administrativas da RFB, e legislação tributária que conferem às plataformas o tratamento de embarcações.

Em face das razões recursais acerca do tema destacado, necessário se faz a análise da matéria em questão.

Com efeito, a Lei nº 9.537, de 11 de dezembro de 1997, ao dispor sobre a segurança do tráfego aquaviário em águas sob jurisdição nacional, estabeleceu em seu art. 2º o conceito de embarcação nos seguintes termos:

Art. 1º A segurança da navegação, nas águas sob jurisdição nacional, regese por esta Lei.

§ 1º As embarcações brasileiras, exceto as de guerra, os tripulantes, os profissionais não tripulantes e os passageiros nelas embarcados, ainda que fora das águas sob jurisdição nacional, continuam sujeitos ao previsto nesta Lei, respeitada, em águas estrangeiras, a soberania do Estado costeiro.

§ 2º As embarcações estrangeiras e as aeronaves na superfície das águas sob jurisdição nacional estão sujeitas, no que couber, ao previsto nesta Lei.

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, ficam estabelecidos os seguintes conceitos e definições:

V Embarcação qualquer construção, inclusive as plataformas flutuantes e, quando rebocadas, as fixas, sujeita a inscrição na autoridade marítima e suscetível de se locomover na água, por meios próprios ou não, transportando pessoas ou cargas;(Grifamos).

Cumprido destacar que o inciso XIV do mesmo diploma legal define plataforma nos seguintes termos:

XIV Plataforma instalação ou estrutura, fixa ou flutuante, destinada às atividades direta ou indiretamente relacionadas com a pesquisa, exploração e exploração dos recursos oriundos do leito das águas interiores e seu subsolo ou do mar, inclusive da plataforma continental e seu subsolo; (Grifamos).

Por sua vez, o Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do REsp 1341077/RJ, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 09/04/2013, (DJe 16/04/2013), ao tratar da isenção do IPI de que trata a Lei nº 8.032/90, conferiu às plataformas marítimas a natureza de embarcação quando determinou que, “em se tratando de legislação especial, sua revogação não impede que as partes, peças e componentes destinados ao reparo, revisão e manutenção de embarcações, ainda que plataformas petrolíferas, gozem da isenção genérica prevista no art. 2º, inciso II, alínea “j”, e o art. 3º da Lei nº 8.032/90, como disciplina geral”.

Ademais, o Código Tributário Nacional determina que a definição, conceitos e formas de institutos típicos de direito privado não podem ser alterados pela lei tributária:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Assim, cumpre deixar claro que as plataformas (fixas ou flutuantes) devem ser consideradas como embarcações, tanto que esta 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, ao analisar o tratamento legal para o IRRF sobre os valores remetidos ao exterior.

Da coligação de contratos – Bipartição artificial – exigência do IRRF

De acordo com a acusação fiscal, os contratos de afretamento e de prestação de serviços devem ser considerados como únicos e correspondentes à prestação de serviços técnicos de pesquisa e exploração de petróleo e gás. A bipartição dos contratos pela Recorrente deu-se unicamente com o intuito de evitar a incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte sobre as remessas efetuadas às empresas sediadas no exterior. As empresas atuavam de forma conjunta, solidária e contínua, prestando serviços técnicos, embora sob a forma de contratos segredados formalmente, porém, eram de fato vinculados e sem independência, o que demonstra que não havia afretamento autônomo.

O motivo pelo qual a fiscalização chegou a essa conclusão e considerou todos os valores pagos como prestação de serviços técnicos foi o fato das empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, tendo como única intenção, segundo a fiscalização, firmar contrato de prestação de serviços com menor impacto tributário. Em análise aos contratos (fls.15.257/15.335) afirma constar do contrato de afretamento determinação de que

este deve ser executado simultaneamente com o contrato de prestação de serviços, havendo estreita vinculação entre eles de modo a não ter uma existência autônoma.

Ao estabelecer a base legal para o lançamento de ofício (item 6, fls. 15.336/15.341), a fiscalização destacou que a regra geral para a tributação do IRRF sobre valores pagos, creditados, entregues ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior é estabelecida pelo art. 685, inciso II do RIR/1999, com alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). Porém, tratando-se de serviços técnicos o Regulamento prevê o regramento no dispositivo do art. 708, com alíquota de 15% (quinze por cento).

Indica que o conceito de serviço técnico pode ser extraído da IN SRF nº 252, de 3 de dezembro de 2002, para concluir que os serviços contratados pela Petrobras correspondem à definição de “serviços técnicos” e sujeitam-se à incidência do IRRF à alíquota de 15% (quinze por cento), com exceção aos beneficiários sediados em países com tributação favorecida, sujeitos à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), por força do art. 8º da Lei nº 9.779/99.

Pois bem. Inicialmente, ante a desconsideração por parte da fiscalização da natureza dos contratos de afretamento, há de se fazer uma análise do fato conhecido e comprovadamente existente (pagamentos em favor de empresas estrangeiras a título de afretamento de plataformas) e o fato desconhecido cuja existência se quer provar (pagamentos a empresas estrangeiras por prestação de serviços técnicos). Deve ser verificado se os parâmetros adotados pela fiscalização configuram indícios para a artificialidade dos contratos, sua descaracterização e a absorção dos afretamentos pelos contratos de prestação de serviços.

Conforme se constata do TVF, a razão para que a fiscalização entendesse que existia uma artificialidade nos contratos de afretamento e os considerasse como de prestação de serviço técnico foi a coligação dos contratos de afretamentos com os de prestação de serviços por empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e o percentual adotado nos contratos relativos ao afretamento.

A acusação fiscal constatou que os contratos firmados pela Petrobras para obtenção de unidade de pesquisa e exploração de petróleo/gás, inserem-se em uma estrutura complexa de contratos interligados envolvendo empresas nacionais e estrangeiras, no entanto entendeu ser artificial a relação percentual entre o custo do afretamento e dos serviços adotados.

Em razões recursais, a Recorrente disserta acerca da normalidade negocial da contratação simultânea de empresas vinculadas para o afretamento de embarcação destinada à prospecção e exploração de petróleo e para a prestação dos serviços relativos à referida exploração, de forma a proporcionar com maior grau de segurança e garantia do fornecimento concomitante dos dois objetos contratuais, na medida em que a execução dos serviços sem plataforma seria impossível e o fornecimento da embarcação sem a execução dos serviços seria inútil.

Notoriamente, os contratos que ensejaram a exigência fiscal ora em debate foram firmados pela Petrobras através de contratos distintos, porém coligados, pela própria natureza e complexidade do negócio e dos objetos contratuais. O fato da pessoa jurídica que faz o afretamento pertencer ao mesmo grupo econômico da pessoa jurídica que faz a prestação de serviços não caracteriza, por si só, simulação ou abuso de direito, pela própria liberdade de contratar, conforme disciplinado no Código Civil:

Art. 421. A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato.

Nesse diapasão, os chamados contratos coligados são dependentes entre si, embora preservem sua autonomia. Segundo Maria Helena Diniz:

Na coligação, as figuras contratuais unirseão em torno de relação negocial própria, sem perderem, contudo, sua autonomia, visto que se regem pelas normas alusivas ao seu tipo.1.

Na definição de Orlando Gomes:

Os contratos coligados são queridos pelas partes contratantes como um todo. Um depende do outro de tal modo que cada qual, isoladamente, seria desinteressante. Mas não se fundem.

Conservam a individualidade própria, por isso se distinguindo dos contratos mistos. 2.

Dessa forma, o fato de haver necessidade de serem executados simultaneamente contratos de afretamento e de prestação de serviços (fls. 15.257/15.335), de nenhum modo traz indicativo de inexistência ou artificialidade de negócio jurídico, mas tão somente da existência de contratos coligados de modo a garantir a segurança e eficácia dos objetos negociais sem os desnaturar como contratos distintos.

(...)

A caracterização de contrato de afretamento como sendo de prestação de serviços técnicos, por presunção, sem trazer motivação sólida e prova robusta e adequada da acusação, de modo a afastar a autonomia dos contratos e a liberdade na gestão dos negócios da empresa, não pode prevalecer.

O lançamento foi efetuado tomando como base a totalidade dos valores remetidos ao exterior a título de afretamento das embarcações como se não existissem referidos contratos e sem comprovação de ausência de propósito negocial. Sendo assim, estar-se-ia afirmando que foram cedidas plataformas sem pagamento de qualquer valor, ou que os serviços poderiam ser realizados sem a plataforma.

Não verifico base fática e legal para se considerar 100% (cem por cento) do valor do afretamento como prestação de serviços técnicos. O fato dos contratos terem sido pactuados com empresas do mesmo grupo não autorizaria essa presunção. Da mesma forma, a existência de cláusulas contratuais estabelecendo a vinculação dos contratos de afretamento e de prestação de serviços não transformaria todos os valores pagos em prestação de serviços técnicos remetidos ao exterior.

Tendo em vista que a constituição do crédito tributário é atividade administrativa plenamente vinculada, não pode a fiscalização lançar mão de presunções, sem autorização em lei, para a cobrança de tributo. A complexidade do negócio jurídico envolvido demandaria da autoridade Fiscal uma análise mais aprofundada da ocorrência do fato gerador para se chegar à conclusão de que os valores remetidos ao exterior decorreram da prestação de serviços e não do pagamento dos afretamentos. 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, conforme se destaca:

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, 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 No caso do inciso I do caput deste artigo, quando ocorrer execução simultânea do contrato 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, do valor total dos contratos a parcela relativa ao afretamento ou aluguel não poderá ser superior a: (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência

I 85% (oitenta e cinco por cento), no caso de embarcações com sistemas flutuantes de produção e/ou armazenamento e descarga (Floating Production Systems FPS) (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência

II 80% (oitenta por cento), no caso de embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação, manutenção de poços (navios sonda) ; e (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência

III 65% (sessenta e cinco por cento), nos demais tipos de embarcações. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência

§ 7º Para efeitos do disposto no § 2º, será considerada vinculada a pessoa jurídica proprietária da embarcação marítima sediada no exterior e a pessoa jurídica prestadora do serviço quando forem sócias, direta ou indiretamente, em sociedade proprietária dos ativos arrendados ou locados. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

§ 8º O Ministro da Fazenda poderá elevar ou reduzir em até 10 (dez) pontos percentuais os limites de que trata o § 2º. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) (Grifamos).

Conforme se vê do diploma legal, no caso de execução simultânea do contrato 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, do valor total dos contratos, a parcela relativa ao afretamento ou aluguel não poderá ser superior a 85% (oitenta e cinco por cento), no caso de embarcações com sistemas flutuantes de produção e/ou armazenamento e descarga, podendo referido percentual ser elevado em até 10 % (dez por cento).

Referida lei apenas corroborou situação já existente em face de negócios jurídicos firmados em que envolviam a prospecção e exploração de petróleo em águas profundas no mar, por envolver afretamento de plataforma de custos elevadíssimos, equipadas com tecnologia específica para a tal exploração e que prepondera significativamente sobre o valor do serviço, tanto que o próprio legislador considerou as proporções percentuais razoáveis.

Desse modo, se o próprio legislador trata da execução simultânea do contrato de afretamento de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural por pessoas jurídicas vinculadas entre si, inclusive estabelecendo o limite da parcela relativa ao afretamento, que poderá chegar a 95% (§ 8º, do art. 1º da Lei nº 9.481/97), verifica-se que a presunção configurada na acusação fiscal ressaí totalmente insubsistente. A uma, porque não se pode motivar o lançamento por presunção não estabelecida em lei; a duas, porque não há ilegitimidade na contratação de afretamento na forma como pactuada; a três, porque dentro do conjunto dos contratos, independente se foi feito de forma conjunta ou separada, deveria o fiscal ter excluído da base de incidência o que efetivamente não configura a prestação de serviços. Não há motivação razoável para a interpretação a que chegou a fiscalização.

Nesse diapasão, a Coordenação Geral de Tributação (COSIT) publicou a Solução de Consulta nº 225, de 19 de agosto de 2014, antes mesmo das alterações introduzidas na Lei nº 9.481/97, pela Lei nº 13.043/2014, em que respalda o procedimento adotado pela Recorrente no que tange a liberdade das empresas na forma de montar os seus negócios e de contratação, em especial para a exploração de petróleo. Vejamos:

SC COSIT nº 225/2014

*Assunto: Imposto de Renda Retido na Fonte
Ementa: AFRETAMENTO DE NAVIOS SONDA.*

*POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA ZERO DE IRRF SOBRE OS VALORES REMETIDOS PARA O EXTERIOR
14. O centro da questão é a forma de contratação dos referido navios sonda para operação no Brasil, que será feito por meio de dois contratos distintos: (i) contrato de afretamento; e (ii)*

contrato de prestação de serviço. O primeiro contrato será efetuado entre a consulente, que é uma empresa domiciliada no exterior, e uma empresa brasileira da área de petróleo e gás. Já o contrato de prestação de serviços para operação do navio sonda será efetuado entre a empresa brasileira da área de petróleo e gás e uma empresa operadora brasileira.

15. É certo que as empresas são livres para montar os seus negócios e para contratar na forma que melhor entenderem, visando a otimização de suas operações e a obtenção de lucros.

Essa liberdade não é absoluta pois tem como limite a observância das leis.

16. Portanto, em princípio, não se vislumbra nenhum óbice que, na gestão de seus negócios, determinada empresa opte por efetuar dois contratos com empresas distintas, uma para afretamento do bem e outra para sua operação.

Com base no exposto, conclui-se:

22. A presente Solução de Consulta não convalida nem invalida nenhuma das afirmativas da consultante, pois isso importa em análise de matéria probatória, incompatível com o instituto da consulta. Com efeito, as soluções de consulta não se prestam a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que elas se limitam a interpretar a aplicação da legislação tributária a tais fatos, partindo da premissa de que eles estão corretos e vinculando sua eficácia à conformidade entre fatos narrados e realidade.

23. As empresas são livres para administrar os seus negócios e para contratar da forma que melhor entenderem, visando a otimização de suas operações e a obtenção de lucros. Essa liberdade não é absoluta, pois tem como limite a observância das leis.

24. Respeitados os aspectos acima citados nesta solução de consulta, o pagamento, crédito, emprego ou remessa da contraprestação do contrato de afretamento de navios sonda está enquadrado no inciso I do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, estando sujeito à alíquota zero do IRRF. (Grifamos).

Já sob a égide das alterações introduzidas pela Lei nº 13.043/2014, foi exarada a Solução de Consulta nº 12, de 9 de fevereiro de 2015 que trata da alíquota zero de IRRF sobre os valores remetidos ao exterior a título de afretamento de plataformas semissubmersíveis, conforme se destaca a seguir:

SC COSIT nº 12/2015

ASSUNTO:IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

*AFRETAMENTO DE PLATAFORMAS SEMISSUBMERSÍVEIS
POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA ZERO DE IRRF SOBRE OS VALORES REMETIDOS PARA O EXTERIOR*
18. O centro da questão é, portanto, se plataformas semissubmersíveis seriam embarcações para fins de enquadramento na alíquota zero de IRRF de que trata a I do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, base legal do inciso I do art. 691 do RIR/1999, e, se for o caso, qual seria o limite da parcela relativa ao contrato de afretamento do valor global do contrato, já que há execução simultânea de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, no s plataformas.

19. Nesse contexto, mediante consulta a internet ao sítio www.portalmaritimo.com, constatase que plataformas semissubmersíveis são espécies do gênero plataformas flutuantes

que abrangem também os naviossonda, podendo em alguns casos navegar. Além disso, ambas as plataformas flutuantes são dotadas de equipamentos tipo sonda para perfuração e produção em águas profundas.

21. Assim, entendese que o legislador pátrio, ao limitar a oitenta por cento a parcela do contrato de afretamento, no caso de embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação, manutenção de poços, em relação ao do valor global do contrato, que envolver simultaneamente a de prestação de serviço de operação dessas embarcações, reconheceu a aplicabilidade da alíquota zero de IRRF para as plataformas semissubmersíveis, tendo em vista que se enquadram na definição de embarcação dotada de sistema tipo sonda.

Conclusão

23. Com base no exposto, conclui-se que plataformas semissubmersíveis estão incluídas no disposto no inciso II do §2º do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, alterado pela Lei nº 13.043, de 2014.

24. Assim, o pagamento, crédito, emprego ou remessa da contraprestação do contrato de afretamento de plataforma semissubmersível está sujeito à alíquota zero do IRRF, conforme disposto no inciso I do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, base legal do inciso I do art. 691 do RIR/1999. A parcela relativa ao contrato de afretamento, por sua vez, estará limitada à 80% do valor global do contrato, quando houver execução simultânea de prestação de serviço, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si. (Grifamos).

Mais uma vez a Administração reafirma a legitimidade na bipartição dos contratos, o que corrobora a razoabilidade da forma contratual no tipo específico da atividade objeto da demanda e a indevida descaracterização dos contratos de afretamento.

Além da clara insuficiência da configuração do fato gerador da forma como inserida na acusação fiscal, até mesmo por força da existência de contratos distintos e perfeitamente hígidos, necessário se faz ainda trazer à reflexão a distinção da natureza dos contratos. Enquanto que o afretamento tem por objeto uma obrigação de dar, o contrato de prestação de serviços tem por objeto uma obrigação de fazer. Também nesse ponto encontra-se configurada a naturalidade na distinção contratual.

Importante nesse ponto trazer à colação entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Reclamação 14.290, quando do voto da Ministra Relatora Rosa Weber, traz em destaque os debates ocorridos para a aprovação da Súmula Vinculante nº 31 relativa ao ISS sobre locação de bens móveis, em que se discutiu a distinção da incidência tributária quando ocorre a locação de serviços juntamente com a prestação de serviços, em firmando entendimento de que a cobrança de forma conjunta não desnatura a distinção entre os contratos Vejamos:

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO [...] Veja bem:

estamos afirmando que é inconstitucional quando incide sobre locação de móveis, mas só quando é dissociada da operação de serviço. Quando for associada, cabe imposto? Não. Então, a referência a dissociada é desnecessária, porque, quando associada, também não incide.[sic] (Fls. 324).

Embora a Corte tenha optado por suprimir a expressão quando dissociada da prestação de serviço do texto da súmula, essa supressão foi motivada pela presunção de que ela seria redundante, pois serviria apenas para reforçar o óbvio: o tributo incide sobre a prestação de serviços, independentemente dos esforços para escamoteá-lo em contratos de locação.

Nesse sentido são os seguintes trechos dos debates, omitidos das razões de agravo regimental:

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA – Eu não vejo prejuízo na supressão dessa expressão. A minha preocupação foi em relação àquelas situações em que a prestação de serviço vem escamoteada sob a forma de locação. Por exemplo: locação de maquinário, e vem o seu operador. Nessa hipótese, muito comum.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO Então, esse caso aí é a prestação de serviço típica, não é a locação de móvel como tal.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA – Pois é, mas a prestação é escamoteada aí.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO Sim, mas a pergunta é a seguinte: existem, neste caso, locação de móvel e prestação de serviço, ou existem ambas ?

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA – Tem as duas coisas, mas o que aparece é só a locação de móveis.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO Então a locação de móvel não tem incidência, mas a prestação de serviço tem.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA Mas, como eu disse, não vejo essas questões periféricas que podem surgir aí, podem ser resolvidas em reclamação e em outros procedimentos. Não vejo nenhum problema.

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO O meu receio é exatamente que se raciocine nestes termos: quando associadas, elas ficam sujeitas a imposto? Não ficam.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA O que o Ministro Peluso aponta é sério. Nós temos que dar uma redação que não gere dúvida, porque, poder resolver por reclamação, é, de início, já acentuarmos que poderá haver dúvida.

O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA – Que haverá reclamação, não tenho a menor dúvida. Reclamação virou a panaceia.

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA Então, eu acho que, se Vossa Excelência, que propôs, atentando inclusive aos precedentes, entender que realmente a proposta do Ministro

Peluso cobre aquilo que discutimos e que foi consolidado como a matéria solucionada pelo Tribunal, melhor que se dê adesão à proposta e se elimine a parte final.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (PRESIDENTE E RELATOR) Portanto:

É inconstitucional a incidência do Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza sobre operações de locação de bens móveis.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO Presidente, com isso ficamos fiéis ao que assentado pela Corte, já que, quando da formalização do leading case , não houve o exame da matéria quanto à conjugação "locação de bem móvel e serviço".

Devese esperar, portanto, reiterados pronunciamentos do Tribunal sobre possível controvérsia, envolvida a junção, para posteriormente editarse um verbete (grifei).

Aliás, a própria sequência da frase pinçada pelo agravante, mas ausente de sua transcrição, revela o alcance do precedente:

O SENHOR MINISTRO CEZAR PELUSO [...]Veja bem:

estamos afirmando que é inconstitucional quando incide sobre locação de móveis, mas só quando é dissociada da operação de serviço. Quando for associada, cabe imposto? Não. Então, a referência a dissociada é desnecessária, porque, quando associada, também não incide.

Quando há contrato de locação de móveis e, ao mesmo tempo, prestação de serviço, a locação de móveis continua não suportando o imposto; o serviço, sim. Se não tiver nenhuma ligação com prestação de serviço, também continua não suportando; não há incidência. Noutras palavras, o dissociada aí realmente é inútil e pode gerar dúvida. E, quando for associada, está sujeita ao imposto sobre prestação de serviço?

A meu ver, com o devido respeito, não há prejuízo algum ao sentido das inúmeras decisões, se for cortada a expressão final "dissociada da prestação de serviço". É inconstitucional a incidência sobre locação de móveis, só. Portanto, o que o agravante poderia ter discutido, mas não o fez, é a necessidade de adequação da base de cálculo do ISS para refletir apenas o vulto econômico da prestação de serviços, sem a parcela de retribuição relativa à locação de bem móvel.

Em sentido diverso, com base em uma única fala tirada de contexto, incompleta, o agravante busca estender uma orientação evidentemente inaplicável ao caso.

Ante o exposto, nego provimento ao agravo regimental.” (ARE 656709 AgR, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 14/02/2012). (Grifamos).

No caso em exame, o contrato de afretamento não poderia ter sido tratado como um contrato único de prestação de serviços. O que a fiscalização poderia ter feito, mas

não o fez, seria o arbitramento da base de cálculo, nos termos do art. 148 do CTN, para refletir apenas o vulto econômico da prestação de serviços, sem a parcela relativa ao valor do afretamento. No entanto, por entender que poderia existir potencialmente a realização do fato gerador, resolveu aferir a base tributável sobre a totalidade dos valores, sem a efetiva constatação da ocorrência do fato jurídico tributário.

Conforme bem destaca a Recorrente à fl. 16.019, as embarcações em causa – navios, navios sonda e plataformas – em razão da complexidade técnica são bens de vultoso valor e essencial ao desenvolvimento da atividade a que se destinam, representam a maior parcela do valor contratado. Nesse contexto, se cabível a unificação, seria mais lógico e coerente que o afretamento abarcasse a prestação de serviços do que o contrário como pretendeu o Fisco. Quando muito, o que caberia, caso a fiscalização tivesse comprovado atribuição irreal de preços aos contratos – o que no caso sequer se cogitou – seria eventual glosa de excesso de custo de afretamento ou tributação de parte como serviço, nada justificando ou autorizando a desqualificação do contrato de afretamento para atribuir-lhe a natureza de prestação de serviços e com isso tributá-lo integralmente como tal.

Falta à acusação fiscal elementos de prova que ratifiquem as razões que a levaram para fundamentar a tese de que todos os valores pagos de afretamento são, na verdade, prestação de serviços, afastando a alíquota zero do IRRF, conforme determinação contida no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, in verbis:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

Como visto acima, trata-se de situação semelhante à tratada nos presentes autos, razão pela qual adoto integralmente o entendimento daquele colegiado como razão para manifestar meu voto.

Da Aplicação do Tratado para evitar Bitributação celebrado entre Brasil e França

Ainda que seja superada a questão da natureza jurídica de afretamento para o contrato celebrado pela Recorrente, passamos a análise da aplicação do Tratado para evitar Bitributação celebrado entre Brasil e França.

O artigo VII do Tratado dispõe que "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade desse modo, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento permanente".

Vale destacar também que o Ato Declaratório Cosit n. 1/00, que foi fundamento para a autuação fiscal, possuía caráter interpretativo e foi revogado expressamente pelo Ato Declaratório Interpretativo n. 05/14, que já refletia o entendimento da PGFN manifestado no Parecer PGFN/CAT n. 2363/13.

Feitas estas considerações e por tudo mais que dos autos constam, Voto no Sentido de Conhecer do Recurso para Dar-lhe Provimento julgando improcedente a autuação.

(assinado digitalmente)

Marcelo Freitas de Souza Costa

Voto Vencedor

Conselheiro João Maurício Vital, Redator Designado.

Atrevo-me a discordar do relator nos dois pontos determinantes para o deslinde da controvérsia: a alíquota aplicável e o enquadramento das remessas ao exterior aos termos da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, concluída entre o Brasil e a França em Brasília, a 10 de setembro de 1971, e aprovada pelo Decreto Legislativo nº 87, de 27 de novembro de 1971, que adiante será referida apenas por Convenção.

1 Da alíquota aplicável

A recorrente sustentou a aplicação da alíquota zero de IRRF às remessas em face dos contratos por ela celebrados com empresa estrangeira, na parte dos pagamentos referentes ao afretamento.

Afirmou que, por ser um contrato complexo, com distintos valores atribuídos aos serviços e ao afretamento, a tributação deveria, também, ser segmentada conforme cada um desses componentes dos contratos.

Pois bem, eu não entendo assim.

A Lei nº 556, de 25 de junho de 1850 - Código Comercial (CCom), é o principal diploma a regular o Direito Marítimo pátrio. Essa lei, do tempo do Império, foi resultante de séculos de experiência naval e, por essa razão, seus dispositivos e conceitos são até hoje bem mantidos e observados. É ali que estão as principais definições concernentes ao uso de embarcações e à navegação marítima em nossas águas. Obviamente, também no CCom está o conceito de afretamento, prática milenar entre os comerciantes. A simples leitura dos arts. 566 a 569 e 590 a 628 deixa cristalino que o afretamento é atividade de contratação de embarcação estrangeira para o transporte.

A Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, também dispõe sobre a atividade de afretamento e, como não poderia ser diferente, a relaciona com o transporte marítimo:

Art. 8º A empresa brasileira de navegação poderá afretar embarcações brasileiras e estrangeiras por viagem, por tempo e a casco nu.

Art. 9º O afretamento de embarcação estrangeira por viagem ou por tempo, para operar na navegação interior de percurso nacional ou no transporte de mercadorias na navegação de cabotagem ou nas navegações de apoio portuário e marítimo,

bem como a casco nu na navegação de apoio portuário, depende de autorização do órgão competente e só poderá ocorrer nos seguintes casos:

I - quando verificada inexistência ou indisponibilidade de embarcação de bandeira brasileira do tipo e porte adequados para o transporte ou apoio pretendido;

II - quando verificado interesse público, devidamente justificado;

III - quando em substituição a embarcações em construção no País, em estaleiro brasileiro, com contrato em eficácia, enquanto durar a construção, por período máximo de trinta e seis meses, até o limite:

a) da tonelagem de porte bruto contratada, para embarcações de carga;

b) da arqueação bruta contratada, para embarcações destinadas ao apoio.

No sítio do Sindicato Nacional das Empresas de Navegação Marítima (Syndarma) na internet há uma clara definição de o que é afretamento¹:

Afretamento – *Ato ou efeito de alugar (contratar o uso de) uma embarcação mercante para transporte de carga ou de passageiros.*

O conceito de afretamento como atividade relacionada ao transporte também está claro na definição de SILVA²:

AFRETAMENTO. *Como tal se designa o contrato pelo qual, mediante um preço ou aluguel ajustado (frete), um dos contratantes, proprietário de um navio ou qualquer embarcação (fretador), concede ou aluga a outro contratante (afretador) o uso parcial ou total do navio ou da embarcação, para transporte de mercadorias ou de outros objetos.*

Também se diz fretamento, nome aliás mais vulgarmente empregado, e o instrumento, em que semelhante contrato se formula, recebe a denominação de carta-partida ou carta de fretamento.

Bem se vê que o afretamento é a contratação de embarcação para transporte. Todavia, basta ler os contratos juntados aos autos (e-fl. 80 a 91) para se perceber que não se referem ao afretamento de embarcação, mas à execução de um serviço especializado em que a contratada empregou seus próprios equipamentos e profissionais. Veja o que consta da cláusula 1.1 de um dos contratos (e-fl. 80):

1.1. O presente CONTRATO tem por objeto a prestação, pela CONTRATADA, com seus próprios recursos de pessoal, materiais e equipamentos técnicos especializados de levantamento sísmico de reflexão tridimensional (3D na Plataforma Continental Brasileira, estimado em 6.681,0 Km², distribuídos em linhas primárias, conforme programas

¹ <http://www.syndarma.org.br/glossario.php>

² Silva, De Plácido e. Vocabulário Jurídico / atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes – 31. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2014.

especificados no programa a ser entregue nos Blocos BM-FZ-6; BM-PAMA-8 e BM-BAR-5. (Sem grifo no original.)

Não houve um contrato de afretamento celebrado entre a recorrente e a prestadora de serviços, houve um contrato de prestação de serviços de levantamento sísmico no qual a contratada assumiu os riscos e custos para levar a cabo o objeto. Ou seja, a recorrente não assumiu qualquer risco inerente a afretamento, foi tudo suportado pela contratada que, obviamente, integrou ao preço dos serviços todos os custos inerentes.

Parece-me que a distinção do preço contratado nas rubricas "afretamento" e "serviços" não passou de uma tentativa de dar, a uma parcela vultosa do preço, um tratamento tributário privilegiado.

Os fatos geradores ocorreram em 2009. Ainda que tenha havido alterações em 2014 e 2017, vigorava, na ocasião, a seguinte redação da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, que a recorrente invoca em seu socorro:

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, alugueis 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;

.....

§ 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)

O CTN consagra a aplicação, ao lançamento, a lei vigente quando do fato gerador, mesmo que tenha sido posteriormente modificada.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ora, o disposto no § 2º do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, não se aplica ao caso porque foi introduzido após a ocorrência dos fatos geradores. Somente em 2014, com o advento da Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, ratificado em 2017, com a Lei nº 13.586, de 28 de dezembro de 2017, que, para efeitos tributários, admitiu-se a repartição do objeto contratual e o tratamento fiscal distinto a cada parte.

Portanto, os valores remetidos estavam sujeitos à incidência do IRRF à alíquota de 15%, como consta do auto de infração.

2 Da aplicação da Convenção

Fixado o entendimento de que o contrato não é de afretamento, mas de prestação de serviços, resta analisar a que título os pagamentos contratados foram transferidos do Brasil para o fornecedor no estrangeiro.

Aqui, coadunado com a afirmação do relator de que se aplica o disposto na Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, concluída entre o Brasil e a França em Brasília, a 10 de setembro de 1971, e aprovada pelo Decreto Legislativo nº 87, de 27 de novembro de 1971, que adiante será referida apenas por Convenção.

Pois bem, segundo o relator, o pagamento dos serviços prestados pela empresa estrangeira se enquadraria na definição de *lucro de empresas*, nos termos do Artigo VII da Convenção. Neste ponto, divirjo.

A Convenção estabelece, no Artigo III, item 2, que as definições que não estejam nela contidas terão o significado que lhe atribuir a legislação do Estado Contratante³. Ora, a Convenção não traz clara definição de *lucro das empresas*, razão pela qual o conceito deve derivar do que a legislação pátria estabelece (e não da convenção-modelo da OCDE, como alegou a recorrente). E esse conceito está no art. 191, combinado com os arts. 187, 189 e 190, todos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

O lucro pode ser definido, de forma simplificada, como sendo o resultado positivo aferido a partir do confronto entre as receitas, as despesas e os custos. Portanto, os valores remetidos ao exterior para remunerar os serviços prestados nos termos contratados somente poderiam ser considerados como lucro se houvessem sido precedidos de apuração do resultado da operação, nos termos do art. 187, § 1º, da Lei nº 6.404, de 1976. Desse modo, não podem ser aplicadas as disposições do Artigo VII da Convenção às remessas de que tratam os autos, já que lucro não são, senão o pagamento pelos serviços contratados.

Por outro lado, a Convenção estabelece o peculiar conceito de *royalties* a ser observado pelos Estados Contratantes. Esse conceito está no Artigo XII, item 3, e inclui, dentre outras modalidades de remunerações, os pagamentos *pelo uso ou pela concessão do uso de equipamento industrial, comercial ou científico e por informações concernentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico*.

Como bem asseverado pelo relator e pela recorrente, o objeto do contrato é a execução de *serviços técnicos especializados de prospecção sísmica marítima*. Com efeito, ao analisar as cláusulas contratuais (e-fls. 80 a 91) observa-se que a contratante, empresa brasileira, contratou a empresa estrangeira para fazer levantamentos geofísicos e lhe fornecer, sob o manto do sigilo, os dados e informações obtidos. Para isso, a contratada usaria seus próprios equipamentos científicos e pessoal especializado.

Esse objeto contratual subsume-se exatamente ao conceito de *royalties* descrito no Artigo XII, item 3, da Convenção.

³ 2. Para aplicação da Convenção por um Estado Contratante, qualquer expressão não definida de outro modo terá, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, o significado que lhe é atribuído pela legislação desse Estado Contratante relativa aos impostos que são objeto da Convenção.

Ora, a própria Convenção assegura a tributação de *royalties* pelo Estado Contratante até o limite de 15%, exatamente a alíquota aplicada no lançamento em análise:

1. Os "royalties" provenientes de um Estado Contratante e pagos a uma residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

2. Todavia, esses "royalties" poderão ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

a) 10% (dez por cento) do montante bruto dos "royalties" pagos, seja pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, seja pelo uso ou pela concessão do uso de filmes cinematográficos, de filmes ou de gravações de televisão ou de radiodifusão produzidos por um residente de um dos Estados Contratantes;

b) 25% (vinte e cinco por cento) do montante bruto dos "royalties" pagos pelo uso de uma marca de fábrica ou de comércio;

c) 15% (quinze por cento) nos demais casos. (Sem grifo no original.)

Ademais, não há que se falar em dupla tributação, como asseverou a recorrente, porque a própria Convenção prevê, no item 2, alínea *c*, do Artigo XXII, que o imposto pago no Brasil seja creditado na França:

c) no que concerne aos rendimentos indicados nos Artigos X, XI, XII, XIII, XIV, XVI e XVII sobre os quais tenha incidido o imposto brasileiro em conformidade com as disposições de tais artigos, a França concederá aos seus residentes que recebem tais rendimentos de fonte brasileira um crédito tributário correspondente ao imposto pago no Brasil, no limite do imposto francês referente a esses mesmos rendimentos; (Sem grifo no original.)

Portanto, percebo que a tributação levada a efeito no presente processo não exorbitou ou contrariou o que consta da Convenção.

Conclusões

Voto, pois, por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

João Maurício Vital- Redator Designado

Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

Com a devida vênia ao voto vencedor, entendo que no presente caso deve ser aplicado o artigo 7º da Convenção celebrada entre o Brasil e a França para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, de modo que deve inexistir retenção fonte sobre os pagamentos feitos pela Recorrente à pessoa jurídica francesa prestadora de serviço.

A celebração de convenções para evitar a bitributação da renda tem por objetivo delimitar a competência tributária entre dois países para relações econômicas transfronteiriças, evitando, com isso, o fenômeno da bitributação jurídica.

Com relação às convenções para evitar a bitributação da renda, Luís Eduardo Schoueri assevera que:

“Dada a inexistência de um princípio, oriundo do direito internacional, que vede a bitributação, passam os Estados a adotar medidas visando a afastá-la ou a mitigar os seus efeitos. (...)”

Ao lado das medidas unilaterais contra a bitributação, estão os acordos de bitributação: instrumentos de que se valem os Estados para, por meio de concessões mútuas, evitar o mitigar os efeitos da bitributação” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Notas sobre os Tratados Internacionais sobre a Tributação. In: AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do. Tratados Internacionais na Ordem Jurídica Brasileira. São Paulo: Lex, 2005. p. 200)

Dessa forma, as convenções explicitam essas concessões mútuas feitas entre os Estados contratantes para delimitar as suas respectivas competências com a finalidade de se evitar ou mitigar a bitributação.

Considerando que a celebração de tais convenções exige uma negociação entre diferentes países, verifica-se que os países têm preferido adotar como ponta de partida para a celebração de tais acordos alguns modelos de convenção, sobretudo as Convenções Modelo da OCDE e da ONU. Cumpre destacar que o Brasil tem adotado a Convenção Modelo da OCDE como parâmetro para a celebração de seus acordos para evitar a bitributação da renda.

A Convenção Modelo da OCDE estabelece artigos específicos dispendo sobre o tratamento tributário a ser reservado para determinadas modalidades de renda (que estariam potencialmente sujeitas à bitributação) de acordo com a natureza de tais receitas. No caso específico da Convenção celebrada entre o Brasil e a França, verifica-se que há artigos específicos para: (i) rendimentos dos bens imobiliários (artigo 6º); (ii) lucros das empresas (artigo 7º); (iii) lucros de navegação marítima e aérea (artigo 8º); (iv) dividendos (artigo 10); (v) juros (artigo 11); (vi) royalties (artigo 12); (vii) ganhos de capital (artigo 13); (viii) rendimentos de profissões independentes (artigo 14); (ix) rendimentos de profissões dependentes (artigo 15); (x) remunerações de direção (artigo 16); (xi) rendimentos de artistas e desportistas (artigo 17); (xii) pensões (artigo 18); (xiii) remunerações públicas (artigo 19); e (xiv) rendimentos de estudantes (artigo 20).

No tocante especificamente ao artigo 7º das Convenções Modelo para evitar bitributação, Sergio André Rocha destaca que:

“Os artigos 7º das Convenções Modelo da OCDE e da ONU estabelecem a regra geral de que a renda ativa derivada do exercício direto de atividades econômicas no país da fonte – sem a intervenção de um estabelecimento permanente –, por um residente de outro Estado contratante, somente será tributada neste último. (...)

As quatro principais categorias de rendimentos que se encontram sob o escopo do artigo 7º são as seguintes: (i) aluguel; (ii) prestação de serviços empresariais; (iii) seguro e resseguro, e (iv) venda de mercadorias. (ROCHA, Sergio Andre. Política Fiscal Internacional Brasileira. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. pp. 50-54)

Dessa forma, o artigo 7º dispõe que a renda ativa derivada do exercício direto de atividades econômicas no país da fonte, sem que haja um estabelecimento permanente, somente será tributada no país de residência.

Tal artigo possui uma lógica na medida em que é muito difícil ao país da fonte determinar o lucro do não residente, de modo que a tributação na fonte implica a tributação da receita bruta do não residente e não de sua renda.

Ao passarmos para o artigo 7º da Convenção celebrada entre o Brasil e a França para Evitar a Dupla Tributação, verifica-se que não deve haver tributação da renda pelo Estado da Fonte a menos que exista um estabelecimento permanente:

ARTIGO VII

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade desse modo, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento permanente.

2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão imputados, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente os lucros que este obteria se constituísse uma empresa distinta e separada que exercesse atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionasse com absoluta independência com a empresa da qual é um estabelecimento permanente.

3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a realização dos fins perseguidos por esse estabelecimento

permanente, incluindo as despesas de direção e os gastos gerais de administração igualmente realizados.

4. Nenhum lucro será imputado a um estabelecimento permanente pelo simples fato de esse estabelecimento permanente comprar mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo.

Vale ressaltar que o conceito de estabelecimento permanente é encontrado no artigo 5º da Convenção celebrada entre o Brasil e a França para Evitar a Dupla Tributação

ARTIGO V

Estabelecimento permanente

1. Para efeitos da presente Convenção, a expressão "estabelecimento permanente" significa uma instalação fixa de negócio em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade.

2. A expressão "estabelecimento permanente" compreende especialmente:

a) uma sede de direção;

b) uma sucursal;

c) um escritório;

d) uma fábrica;

e) uma oficina;

f) uma mina, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais;

g) um canteiro de construção ou de montagem cuja duração exceda seis meses.

(...)

7. O fato de uma sociedade residente de um Estado Contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado Contratante ou que exerce a sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento permanente, quer de outro modo) não é, por si, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento permanente da outra.

Como se vê, no caso concreto, no caso concreto não há que se falar em estabelecimento permanente da sociedade francesa (CGG Veritas Services S.A.) no Brasil, empresa que foi contratada para realizar o afretamento de embarcações (sendo que a operação das embarcações era feita por funcionários da empresa francesa) e prestação de serviços

técnicos especializados de prospecção sísmica marítima (também realizada por funcionários da empresa francesa).

Ao comentar o artigo 7º das Convenções Modelo da OCDE, Alberto Xavier assinala que:

“A regra geral constante do art. 7º do Modelo OCDE é a de que o direito de tributar os lucros das empresas é objeto de atribuição exclusiva ao Estado de que tais empresas são residentes.

São, pois, “estabelecimentos permanentes”, para efeito dos tratados, as sucursais-agências ou filiais destituídas de personalidade jurídica própria.

O Estado da fonte é excepcionalmente autorizado a tributar os resultados das atividades que se exercem no seu território com certa intensidade, corporizada na instalação de um estabelecimento estável.

(XAVIER, Alberto Direito Tributário Internacional do Brasil 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. pp. 625-650)

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 aquela atividade de afretamento de embarcações e de prestação de serviços gerará lucro ou não.

Ao contrário do que foi levantado durante os debates da sessão de julgamento, não há que se falar que a Recorrente (CGG do Brasil Participações Ltda) seja um estabelecimento permanente da empresa francesa. Muito pelo contrário, a Recorrente é uma pessoa jurídica constituída no Brasil, controlada sim pela empresa francesa, mas é uma empresa independente, não sendo uma filial ou sucursal da francesa. Ademais, vale lembrar que a Recorrente, como pessoa jurídica brasileira, é contribuinte dos tributos brasileiros (dentre os quais o IRPJ), recolhendo devidamente os tributos sobre suas atividades, receitas e lucros, bem como a pessoa jurídica brasileira foi constituída como uma decorrência de uma exigência legal regulatória para fins de contratação junto a Petrobras.

Também cumpre salientar que o Brasil, ao celebrar convenções para evitar bitributação, visa estimular as relações econômicas entre empresas brasileiras e estrangeiras, eliminando ou mitigando a bitributação, no entanto, a Administração Tributária acaba por restringir a aplicação das referidas convenções ao estabelecer unilateralmente entendimentos restritivos, sobretudo com relação ao artigo 7º das convenções.

Nesse sentido, cumpre lembrar que o presente lançamento tributário teve por fundamento o Ato Declaratório Executivo Cosit n. 1/00, que trazia entendimento altamente restritivo com relação à aplicação do artigo 7º das Convenções, praticamente o tornando letra morta, o que implica até uma certa má fé do Estado Brasileiro, que celebra um acordo bilateral e depois emite interpretação unilateral que tira totalmente os efeitos do dispositivo que havia celebrado no âmbito de uma convenção internacional. Muito mais honesto e transparente, seria se o Estado Brasileiro denunciasse a Convenção para evitar a Bitributação se ela não concorda

com os seus termos do que apenas tirar a eficácia de um dispositivo da convenção por meio de uma interpretação unilateral demonstrada por ato infralegal.

Ademais, o referido Ato Declaratório Executivo Cosit n. 1/00 foi revogado expressamente pelo Ato Declaratório Interpretativo n. 5/14.

Sobre o histórico de interpretação do artigo 7º das convenções para evitar bitributação celebrados pelo Brasil, Alberto Xavier assinala que o tratamento dos serviços pelos tratados contra dupla tributação teve quatro diferentes fases: (i) primeira fase, em que a Administração Fiscal admitiu espontaneamente a aplicação do artigo 7º dos tratados; (ii) segunda fase, de rejeição da aplicação do artigo 7º dos tratados, submetendo os serviços em geral à classificação residual de “outros rendimentos”, sujeitos nos tratados brasileiros; (iii) terceira fase, em que o Superior Tribunal de Justiça se pronunciou no sentido de aplicabilidade do artigo 7º, com a consequente exclusão da retenção na fonte quanto aos serviços em geral; (iv) quarta fase, em que há uma tentativa por meio de atos administrativos de trazer definições unilaterais de serviços técnicos e de assistência técnica, que esvaziariam o teor do artigo 7º dos tratados (XAVIER, Alberto Direito Tributário Internacional do Brasil 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 643).

A primeira fase diz respeito exatamente ao momento em que as convenções foram celebradas, no qual verificava-se o interesse brasileiro em desenvolver as relações econômicas bilaterais, mitigando ou eliminando situações potenciais de bitributação.

A segunda fase, a qual alude Alberto Xavier, representa o período em que o Ato Declaratório Executivo Cosit n. 1/00 foi aplicado, em que pese ele contrariasse todo o contexto de celebração das convenções internacionais.

A terceira fase, a qual Alberto Xavier alude, se fundamenta em decisão do Superior Tribunal de Justiça, que afastou totalmente a aplicação do Ato Declaratório Executivo Cosit n. 1/00.

Em 17/05/2012, o Superior Tribunal de Justiça julgou o Recurso Especial n.1161467 / RS, que decidiu pela aplicação do artigo 7º de Convenções para Evitar Bitributação da Renda celebradas pelo Brasil, conforme ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO.

1. A autora, ora recorrida, contratou empresas estrangeiras para a prestação de serviços a serem realizados no exterior sem transferência de tecnologia. Em face do que dispõe o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, segundo o qual "os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade em

outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado", deixou de recolher o imposto de renda na fonte.

2. Em razão do não recolhimento, foi autuada pela Receita Federal à consideração de que a renda enviada ao exterior como contraprestação por serviços prestados não se enquadra no conceito de "lucro da empresa estrangeira", previsto no art. VII das duas Convenções, pois o lucro perfectibiliza-se, apenas, ao fim do exercício financeiro, após as adições e deduções determinadas pela legislação de regência. Assim, concluiu que a renda deveria ser tributada no Brasil - o que impunha à tomadora dos serviços a sua retenção na fonte -, já que se trataria de rendimento não expressamente mencionado nas duas Convenções, nos termos do art. XXI, verbis: "Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante provenientes do outro Estado Contratante e não tratados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis nesse outro Estado".

3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o "lucro da empresa estrangeira", serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda.

4. O termo "lucro da empresa estrangeira", contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao "lucro real", do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está - e estará sempre - sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro.

5. A tributação do rendimento somente no Estado de destino permite que lá sejam realizados os ajustes necessários à apuração do lucro efetivamente tributável. Caso se admita a retenção antecipada - e portanto, definitiva - do tributo na fonte pagadora, como pretende a Fazenda Nacional, serão inviáveis os referidos ajustes, afastando-se a possibilidade de compensação se apurado lucro real negativo no final do exercício financeiro.

6. Portanto, "lucro da empresa estrangeira" deve ser interpretado não como "lucro real", mas como "lucro operacional", previsto nos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei n.º 1.598/77 como "o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica", aí incluído, obviamente, o rendimento pago como contrapartida de serviços prestados.

7. A antinomia supostamente existente entre a norma da convenção e o direito tributário interno resolve-se pela regra da especialidade, ainda que a normatização interna seja posterior à internacional.

8. *O art. 98 do CTN deve ser interpretado à luz do princípio *lex specialis derogat generalis*, não havendo, propriamente, revogação ou derrogação da norma interna pelo regramento internacional, mas apenas suspensão de eficácia que atinge, tão só, as situações envolvendo os sujeitos e os elementos de estraneidade descritos na norma da convenção.*

9. *A norma interna perde a sua aplicabilidade naquele caso específico, mas não perde a sua existência ou validade em relação ao sistema normativo interno. Ocorre uma "revogação funcional", na expressão cunhada por HELENO TORRES, o que torna as normas internas relativamente inaplicáveis àquelas situações previstas no tratado internacional, envolvendo determinadas pessoas, situações e relações jurídicas específicas, mas não acarreta a revogação, *stricto sensu*, da norma para as demais situações jurídicas a envolver elementos não relacionadas aos Estados contratantes.*

10. *No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil.*

11. *Recurso especial não provido.*

A decisão do STJ deixa claro que a Convenção para Evitar Bitributação deve ser aplicada, quer seja porque a ela prevalece sobre lei interna, conforme artigo 98 do Código Tributário Nacional, quer seja porque ela retira a eficácia da legislação tributária interna até que ela seja denunciada, tal qual explicita Klaus Vogel com sua alusão à convenção internacional como máscara que é sobreposta sobre a legislação interna, impedindo que a parte da legislação interna coberta por tal máscara irradie efeitos jurídicos.

Dessa forma, não resta dúvida da aplicação do artigo 7º da Convenção.

A quarta fase, a qual alude Alberto Xavier, decorre da edição do Ato Declaratório Interpretativo n. 5/14, que determina que o tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos por fonte situada no Brasil a pessoa física ou jurídica residente no exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, com base em acordo ou convenção para evitar a dupla tributação da renda celebrado pelo Brasil será aquele previsto no respectivo Acordo ou Convenção no artigo que trata de royalties, quando o respectivo protocolo contiver previsão de que os serviços técnicos e de assistência técnica recebam igual tratamento, na hipótese em que o Acordo ou a Convenção autorize a tributação no Brasil.

Em que pese, mais uma vez, a potencial ilegalidade e até má fé (na medida em que faz tábula rasa da convenção bilateralmente pactuada) na interpretação das convenções brasileiras por tal Ato Declaratório.

Ocorre que, ainda que em alguns acordos exista uma previsão específica em protocolo de que serviços técnicos serão tratados como royalties, cumpre destacar que inexistente tal previsão no Protocolo Específico da Convenção celebrada entre Brasil e França.

Assim, leciona 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, Sergio André. Política Fiscal Internacional Brasileira. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. pp. 50-54)

Assim, ainda que seja adotado o disposto no Ato Declaratório Interpretativo n. 5/14, verifica-se que a potencial requalificação dos serviços técnicos para royalties somente poderia acontecer quando o protocolo da Convenção para evitar Bitributação contiver previsão de que os serviços técnicos e de assistência técnica recebam igual tratamento. Ocorre que não há tal previsão no protocolo da Convenção celebrada entre Brasil e França, o que também é confirmado inclusive na supramencionada lição doutrinária de Sérgio André Rocha.

Ante o exposto, entendo que o artigo 7º da Convenção para Evitar Bitributação celebrada entre Brasil e França é plenamente aplicável ao caso concreto, de modo que não deveria haver a incidência de IRRF nos pagamentos feitos pela Recorrente à empresa francesa.

No âmbito dos debates da sessão de julgamento, foi discutida a potencial requalificação de pagamento de serviços (lucros das empresas) para royalties, inclusive com a menção de haveria um fornecimento de know how. Ora verifica-se que a legislação brasileira de propriedade industrial exige que contratos que tenham transferência de tecnologia tenham registro no INPI, de modo que não merece prosperar tal argumentação.

É muito estranho que a Convenção para evitar Bitributação, que é um ato que limita a competência tributária de dois países, seja utilizada para ampliar competência tributária, o que ocorreria se tais pagamentos de serviço fossem enquadrados como royalties.

Por fim, ainda que o referido artigo 7º não fosse aplicável, entendo também que o contrato celebrado entre a Recorrente 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.

A própria DRJ reconhece isso ao dizer que “fica impossível à autoridade fiscal determinar qual a parte seria a remuneração tão somente da locação da embarcação”. Ora tal afirmação só confirma que diante da constatação de o contrato é complexo, optou-se por

considera-lo todo como prestação de serviço, que curiosamente é a qualificação que permite uma tributação mais gravosa.

No meu ponto de vista, se a fiscalização entender que a mensuração da receita relativa a cada objeto (afretamento e prestação de serviço) está equivocada, caberia à ela comprovar que a mensuração está inadequada, demonstrando que houve fraude, dolo ou simulação com relação à mensuração. No caso concreto, inexistiu sequer tentativa de mensurar o que seria o montante mais usual a ser precificado como afretamento, muito um apontamento adequado e preciso da irregularidade que seria capaz de gerar tal requalificação dos pagamentos.

Ademais, 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) (Produção de efeito)

Assim, o dispositivo legal atualmente em vigor 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.

Diante do exposto, entendo que não se aplica a tributação do IRRF sobre os pagamentos feitos pela Recorrente 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; e

Processo nº 12448.726882/2013-90
Acórdão n.º **2301-005.520**

S2-C3T1
Fl. 1.547

ainda que fosse superada tal questão, entendo que o contrato celebrado pela Recorrente é um contrato complexo, de modo que há claramente afretamento de embarcação, sendo que a remuneração por tal afretamento não deveria ser tributada pelo IRRF, o que é confirmado até pelo atual texto do artigo 1º, §2º, da Lei n. 9.481/97.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto