



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16682.721181/2011-81
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.209 – 2ª Turma
Sessão de 26 de setembro de 2018
Matéria IRF - REMESSA AO EXTERIOR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BP ENERGY DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2007

RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS. ATENDIMENTO.

Atendidos os pressupostos regimentais, o Recurso Especial deve ser conhecido. Somente se caracteriza como anacrônico o paradigma proferido antes da edição da norma legal utilizada como fundamento principal no acórdão recorrido, sendo irrelevante a eventual menção a atos legais apenas como reforço à tese defendida.

EMBARCAÇÃO. DEFINIÇÃO.

Embarcação é qualquer construção sujeita a inscrição na autoridade marítima e suscetível de se locomover na água, por meios próprios ou não, cuja utilização precípua seja no transporte de pessoas ou cargas.

BENEFÍCIO FISCAL. EMBARCAÇÃO. PLATAFORMA.

Ao tempo da ocorrência dos fatos geradores, a alíquota do Imposto de Renda na Fonte incidente sobre rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, no caso de receita de afretamento de plataforma utilizada na perfuração de poços de petróleo, não era reduzida a zero.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Ana Paula Fernandes. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira não apresentou a Declaração de Voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343, de 2015 (RICARF).

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata o presente processo, de exigência de Imposto de Renda na Fonte incidente sobre remessas ao exterior, a título de pagamento de afretamento de plataformas marítimas utilizadas na perfuração de poços de petróleo.

Conforme Termo de Verificação Fiscal de fls. 664 a 688, a autuada firmou, em 28/10/2005, contrato com a empresa Pride Foramer SAS, domiciliada na França, para afretamento de uma sonda de perfuração semi-submersível, Pride South Atlantic.

Em sessão plenária de 09/02/2017, foi julgado o Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº 2402-005.676 (fls. 1.440 a 1.458), assim ementado:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Ano-calendário: 2007

BENEFÍCIO FISCAL. EMBARCAÇÃO.

A alíquota do imposto na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, no caso de receitas de afretamentos de, dentre outros, embarcações marítimas, aprovados pelas autoridades competentes.

EMBARCAÇÃO. DEFINIÇÃO.

Embarcação é qualquer construção sujeita a inscrição na autoridade marítima e suscetível de se locomover na água, por meios próprios ou não, que transporte pessoas ou cargas. Artigo 2º, da Lei 9.537/97

EMBARCAÇÃO. BENEFÍCIO FISCAL. ÔNUS DA PROVA.

Compete ao beneficiado comprovar que o contrato de afretamento incidiu sobre embarcação para fazer jus ao correlato benefício fiscal.”

A decisão foi assim registrada:

"Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos em conhecer do recurso e por maioria dar-lhe provimento,

vencido o Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Theodoro Vicente Agostinho."

O processo foi encaminhado à PGFN em 19/06/2017 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.459) e, em 14/07/2017, foi interposto o Recurso Especial de fls. 1.460 a 1.473 (Despacho de Encaminhamento de fls. 1.474), com fundamento no artigo 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, visando rediscutir a **incidência de IRRF sobre pagamento por afretamento de plataforma**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de 28/07/2017 (fls. 1.477 a 1.483).

Em seu apelo, a Fazenda Nacional apresenta as seguintes alegações:

- o artigo 1º da Lei 9.481, de 1997, que reduziu a zero a alíquota do IRRF incidente sobre determinadas operações, dispõe o seguinte:

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, 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; (Destaque da Recorrente)

- a referida lei não cuidou de delimitar o conceito de embarcação, para fins do benefício tributário concedido, e diante de tal lacuna o intérprete deve buscar o conceito em outras fontes, como dicionários, glossários, normas técnicas ou mesmo em outros diplomas legais;

- a autoridade fiscal elegeu a definição contida na Lei 9.537, de 1997, que regulamenta a segurança do tráfego aquaviário, e assim dispõe:

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;

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;

- consultando-se o dicionário eletrônico Houaiss, é possível extrair conceito semelhante, embora menos rígido e detalhado:

Embarcação:

(...)

2 - *Rubrica: termo de marinha.*

qualquer estrutura flutuante destinada ao transporte de pessoal e/ou carga.

2.1 - *Rubrica: termo de marinha.*

qualquer meio flutuante de pequeno porte.

- segundo tais conceitos, os bens objeto de afretamento se caracterizariam como plataformas, e não embarcações, e sob esta ótica não fariam jus à alíquota zero acima referida;

- com efeito, para se caracterizar uma embarcação, nos termos da Lei nº 9.537, de 1997, é imprescindível que seja destinada ao transporte de cargas ou pessoas, mesmo quando se trate de plataforma flutuante;

- quando se destina, precipuamente, às atividades relacionadas com a pesquisa, exploração ou exploração, o bem se caracteriza como plataforma *stricto sensu*;

- a Contribuinte, por sua vez, entende que “se a lei tributária não se referiu a uma definição contida em lei específica e identificada, outros elementos devem ser utilizados para a correta identificação do conceito jurídico, de modo a justificar o enquadramento das plataformas em seu contexto”;

- neste sentido, defende que devem ser consideradas outras normas, que permitiriam equiparar plataformas a embarcações:

NORMAM 01

Item 0117

2) *Plataforma em movimentação entre locações da mesma área - situação em que a embarcação se desloca geralmente em viagem de curta duração, numa área entre regiões da mesma estrutura geológica; e*

3) *Plataforma em estacionamento, posicionada sob ferros ou em posicionamento dinâmico, em operação de pesquisa ou exploração - situação em que a embarcação permanece, normalmente, por longos períodos em operação de pesquisa ou exploração de petróleo.*

Item 0201

As plataformas móveis são consideradas embarcações, estando sujeitas à inscrição e/ou registro. As plataformas fixas, quando rebocadas, são consideradas embarcações, estando, também, sujeitas a inscrição e/ou registro.

Lei 2.180/54

Art. 10. O Tribunal Marítimo exercerá jurisdição sobre: (...)

m) ilhas artificiais, instalações estruturas, bem como embarcações de qualquer nacionalidade empregadas em operações relacionadas com pesquisa científica marinha.

prospecção, exploração, produção, armazenamento e beneficiamento dos recursos naturais, nas águas interiores, no mar territorial, na zona econômica exclusiva e na plataforma continental brasileiros, respeitados os acordos bilaterais ou multilaterais firmados pelo País e as normas do Direito Internacional. (Incluído pela Lei nº 9.578, de 1997)

Lei 9.966/00

Art. 2º Para os efeitos desta Lei são estabelecidas as seguintes definições: (...)

V – navio: embarcação de qualquer tipo que opere no ambiente aquático, inclusive hidrofólios, veículos a colchão de ar, submersíveis e outros engenhos flutuantes; (Destques da Fazenda Nacional)

- na busca pelo propósito da redução a zero da alíquota do IRRF pelo art. 1º da Lei 9.481, de 1997, cumpre, inicialmente, analisar o inciso I, em cotejo com os demais incisos do mesmo artigo, na esperança de que este cotejo lance alguma luz sobre, por exemplo, o setor ou o tipo de atividade econômica que se pretendeu beneficiar com a medida;

- entretanto, o que se vê é que os incisos I a XII abrangem atividades bastante díspares e pontuais, cuja única característica comum é que implicam em remessa de rendimentos ao exterior;

- mais profícua, porém, é a análise meticulosa do texto do próprio inciso I, em si considerado, e o referido dispositivo abrange “receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, feitos por empresas, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes, bem assim os pagamentos de aluguel de *containers*, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias”;

- ao agrupar as receitas de fretes, afretamentos, aluguéis e arrendamentos de embarcações, com pagamentos referentes a *containers*, sobrestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias, o dispositivo legal transmite claros sinais de que seu escopo se relaciona efetivamente com a atividade de transporte, seja de cargas, seja de pessoas;

- apesar de não ser determinante, a impressão de que o legislador tinha em mente o conceito da Lei 9.537, de 1997, é fortalecida pelo fato de que esse diploma (que legiferou sobre o conceito de embarcação) foi sancionado em 11/12/1997, apenas um dia depois da Lei nº 9.532, de 10/12/1997, que transformou o benefício da alíquota zero para o afretamento de embarcações de temporário (válido apenas para o ano-calendário de 1997) para definitivo (vide artigo 1º, da Lei 9.481, de 1997, que teve a redação alterada pelo art. 20, da Lei 9.532, de 1997);

- não socorre a autuada o fato de o bem por ela alugado ter a função subsidiária de transportar a sua tripulação e os materiais usados nas pesquisas sísmicas;

- quando as definições de embarcação acima expostas enumeram como característica básica a propriedade de flutuar transportando pessoas ou cargas, estão obviamente se referindo às funções precípua dessas estruturas flutuantes, sendo uma referência justamente àquilo que as diferencia das demais estruturas;

- entretanto, para que um objeto flutuante possa ser definido como embarcação, ele deve ter o transporte de pessoas e/ou coisas como função preponderante, e isso definitivamente não ocorre em relação aos bens em apreço, cuja função é a realização de perfurações para a pesquisa e a lavra de petróleo;

- portanto, considerando que o conceito de embarcação como sendo uma estrutura flutuante destinada ao transporte de pessoas e/ou carga é mais adequado à finalidade que se depreende do art. 1º, inciso I, da Lei 9.481, de 1997, conclui-se que os rendimentos dos bens afretados/alugados pela autuada não estão submetidos à alíquota zero, por não corresponderem a embarcação.

Ao final, a Fazenda Nacional requer seja conhecido e provido o Recurso Especial, reformando-se o acórdão recorrido.

Cientificada do acórdão, do Recurso Especial da Procuradoria e do despacho que lhe deu seguimento em 08/08/2017 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 1.488), a Contribuinte ofereceu, em 23/08/2017 (Termo de Solicitação de Juntada de fls. 1.489), as Contrarrazões de fls. 1.491 a 1.530, contendo os seguintes argumentos:

Da impropriedade do Acórdão nº 106-14.432 como paradigma

- conforme se verifica da ementa do referido acórdão, este é inadequado para fins de demonstração de divergência jurisprudencial, na medida em que (i) não trata da mesma situação específica daquela abordada no acórdão recorrido e (ii) refere-se a arcabouço normativo diverso daquele do presente caso (paradigma anacrônico);

- de fato, há divergência fundamental entre os dois casos que justificou inclusive a adoção, no suposto acórdão paradigma, de tese que não possui qualquer relação com a presente discussão, já que o argumento determinante para manutenção da autuação, no caso do paradigma nº 106-14.432, diz respeito ao fato de as remessas para remuneração do afretamento das embarcações terem sido destinadas a beneficiário residente em país com regime de tributação favorecida;

- assim, o próprio voto vencedor afirma, em relação à possibilidade de plataformas serem ou não tidas como embarcações, que a referida discussão seria dispensável à solução da lide (fls. 37 do acórdão nº 106-14.432), já que, com base no artigo 8º, da Lei nº 9.779, de 1999, a alíquota zero do IRF não se aplicaria à remessas para o exterior referentes a afretamento de embarcação, quando o beneficiário está localizado em país de tributação favorecida, portanto, irrelevante no paradigma a caracterização ou não das plataformas como embarcação, mas tal não é o caso do acórdão recorrido;

- nesse passo, deve-se observar que somente se configura a divergência necessária para admissão de Recurso Especial quando o acórdão recorrido e o acórdão paradigma adotam soluções diversas em face de situações idênticas, e nitidamente não é esse o caso em tela, vez que o paradigma utilizado pela Recorrente apoiou-se em fundamento diverso da matéria ora sob discussão (conceituação de plataforma como embarcação), considerando-a, ainda, irrelevante, vez que não influenciaria no resultado daquele julgamento;

- no acórdão apontado como paradigma, o dispositivo determinante para resolução da controvérsia foi o art. 8º, da Lei nº 9.779, de 1999;

- mais do que isso, naquele caso é expressamente afirmada a irrelevância do artigo 1º, da Lei nº 9.481, de 1997;

- embora a recorrente tenha afirmado ter havido interpretação divergente apenas em relação ao art. 1º, da Lei nº 9.481, de 1997, art. 2º, V e XIV, da Lei nº 9.537, de 1997, art. 10, “m”, da Lei nº 2.180, de 1954, e art. 2º da Lei nº 9.966, de 2000, a verdade é que o acórdão recorrido trouxe farta fundamentação legal que vai muito além dos aludidos dispositivos;

- dentre as normas não mencionadas no Recurso Especial, mas utilizadas pelo acórdão recorrido para corroborar seu posicionamento, encontra-se o Parecer nº 023/06, anexo ao Ofício nº 573/2006DPC, de 10/04/2006, da Diretoria de Portos e Costas da Marinha do Brasil, que não estava em vigor à época em que prolatado o acórdão utilizado pela Recorrente como paradigma;

- também não estava em vigor, àquela época, a Lei nº 13.043, de 2014, que alterou o supratranscrito artigo 1º, § 2º, inciso II, da Lei 9.481, de 1997, para reconhecer de forma literal a aplicação da alíquota zero do IRF ao afretamento de unidades “*com sistema do tipo sonda para perfuração, completação, manutenção de poços (navios-sonda)*”, ainda que não sejam exclusiva nem primordialmente destinadas ao transporte de pessoas e coisas, são consideradas embarcações;

- da mesma forma, ainda não havia sido editada a Solução de Consulta COSIT nº 12/2015, também já transcrita anteriormente, na qual a própria Receita Federal do Brasil afirmou, de forma expressa, que unidades semissubmersíveis – como é o caso da embarcação “Pride South Atlantic”, objeto do presente processo – são espécie do gênero embarcação;

- a edição de Solução de Consulta na qual a própria Receita Federal do Brasil reconhece que as unidades semissubmersíveis – como a “Pride South Atlantic” – são consideradas embarcações, a vigência da Lei nº 13.043, de 2014, que também deixou tal fato expresso, e a emissão de parecer da parte da Diretoria de Portos e Costas da Marinha do Brasil no mesmo sentido tornam o contexto atual completamente diferente daquele que existia à época da prolação do acórdão paradigma;

Da impropriedade do Acórdão nº 3403-002.702 como paradigma

- ocorre que, novamente, a simples análise da ementa do referido acórdão demonstra que ele é inadequado para fins de demonstração de divergência jurisprudencial, na medida em que trata de matéria completamente diversa daquela discutida neste autos e que, apesar de ser menos remoto que o outro acórdão utilizado como paradigma, também se mostra anacrônico;

- com efeito, o aludido paradigma tem como controvérsia a “bipartição dos serviços de produção e prospecção marítima de petróleo em contratos de aluguel de unidades de operação (navios sonda, plataformas semissubmersíveis, navios de apoio à estimulação de poços e unidades flutuantes de produção, armazenamento e transferência) e de prestação de serviços propriamente dita”;

- em outras palavras, o acórdão paradigma trata da desconsideração do contrato de afretamento para tratá-lo como prestação de serviços, enquanto, no caso em análise, já houve expressa manifestação de ambas instâncias administrativas quanto a existência de contrato de afretamento, sendo que a controvérsia está limitada ao conceito de embarcação;

- até mesmo o tributo em discussão nos dois casos é diverso, pois como se sabe, discute-se no presente caso a incidência de IRRF sobre as remessas de valores relativos a contrato de afretamento celebrado entre a Contribuinte e a empresa estrangeira Pride Foramer SAS; já no paradigma o tributo controvertido é a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sobre remessas financeiras ao exterior;

- de fato, esse paradigma reflete o posicionamento adotado em sessão de julgamento datada de 29/01/2014, sendo que, após tal data entrou em vigor a Lei nº 13.043, de 13/11/2014, que, como visto, reconheceu de forma literal a sujeição à alíquota zero do IRRF de afretamento internacional de unidades “com sistema do tipo sonda para perfuração, completação, manutenção de poços (navios-sonda)”, ainda que não sejam exclusiva nem primordialmente destinadas ao transporte de pessoas e coisas, são consideradas embarcações;

- também a Solução de Consulta COSIT 12/2015, na qual a própria RFB afirma que unidades semissubmersíveis são consideradas espécie do gênero embarcação, foi editada posteriormente à prolação do aludido acórdão paradigma;

- como bem esclarecido pelo Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, na realidade não há dissídio jurisprudencial, mas apenas decisões inseridas em contextos normativos distintos.

Do mérito

- a embarcação “Pride South Atlantic” também se destina ao transporte de pessoal e/ou carga, apenas não tem essa funcionalidade como fim precípua;

- a definição trazida pelo dicionário eletrônico Houaiss não é, de forma alguma, compatível com a conclusão da Recorrente, visto que em nenhum momento a aludida definição se refere ao “*transporte de pessoal e/ou carga*” como fim precípua, como pretende fazer crer a Recorrente que, na realidade, parece querer “interpretar a interpretação” do dicionário acerca do sentido do termo embarcação;

- basta fazer referência ao esclarecimento explícito do artigo 106 da Lei nº 13.043, de 2014, no sentido de que é possível que uma embarcação não tenha finalidade precípua de transporte de pessoas ou coisas, mas sim uso nas atividades de exploração, desenvolvimento ou produção de petróleo e gás;

- trata-se de Contrato de Afretamento ajustado na modalidade por tempo (*time charter*), já que o pagamento foi ajustado com base em valores diários, tendo sido a embarcação disponibilizada armada e tripulada;

- tendo sido pacificado tal fato, torna-se incontroverso que a embarcação em tela é capaz de transportar pessoas e coisas, ainda que o transporte não seja a sua finalidade precípua ou exclusiva;

- nesse passo, a discussão passa a ser unicamente sobre a necessidade de que a Unidade Pride South Atlantic seja destinada exclusiva ou precipuamente para o transporte de pessoas ou coisas para que possa ser considerada uma embarcação;

- ocorre que essa interpretação não apenas se mostra incompatível com a definição trazida pela Lei nº 9.537, de 1997, como levaria a uma interpretação contraditória e absurda de seu artigo 2º, no qual são fornecidos os conceitos de embarcação (inciso V) e plataforma (inciso XIV);

- em síntese, alegou a Recorrente que uma plataforma pode ser uma embarcação, desde que usada exclusivamente ou primordialmente para transporte de pessoas ou cargas, no entanto, tal interpretação é de rigor impossível, já que pela definição da própria Lei nº 9.537, de 1997, a plataforma deve ser destinada primordialmente não para transporte de pessoas ou cargas, mas para as *“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”*;

- assim, a única interpretação possível da referida lei é de que uma plataforma será qualificada também como uma embarcação se, além de sua destinação para as atividades de exploração de recursos do mar, da plataforma continental e seu subsolo, for *“suscetível de se locomover na água, por meios próprios ou não, transportando pessoas ou cargas”*;

- nesse passo, conforme já mencionado nestes autos, o TRF2, por unanimidade de votos, entendeu que plataformas móveis, tal como a plataforma semi-submersível Pride South Atlantic, estão enquadradas no conceito de embarcação, e sustentou, inclusive, que *“a destinação para o transporte de pessoas ou cargas não constitui elemento essencial para o enquadramento das plataformas móveis no conceito de embarcação, impondo-se, deste modo, o reconhecimento da subsunção destas na alíquota zero do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte”*;

- no mesmo sentido, ao julgar o Recurso Extraordinário 76.133-RJ, em que se discutia a aplicação de isenção do IPI às plataformas auto-elevatórias para perfuração submarina, o STF conceituou-as como espécie do gênero embarcação para fins tributários;

- no voto vencedor, o Ministro Antonio Neder afirma que, se as autoridades competentes – no caso o antigo Ministério da Marinha, atual Marinha do Brasil – definiram e classificaram plataforma como embarcação, não poderia o Fisco, assim, desclassificá-la;

- como se sabe, é exatamente o que ocorreu no caso em tela, uma vez que o RIR/99, em seu art. 691, I, determina expressamente a necessidade de liberação por autoridades competentes para o afretamento de embarcações, sendo certo que a Contribuinte está respaldada pela Diretoria de Portos e Costas da Marinha do Brasil, que exerce poder de polícia sobre as plataformas e editou a NORMAM 01, na qual são adotados como sinônimos os termos plataforma e embarcação inúmeras vezes;

- a Lei nº 2.180, de 1954, que dispõe sobre o Tribunal Marítimo, estabelece em seu art. 10, "m", que na esfera de atuação do tribunal, embarcação também é conceito compreensivo das plataformas marítimas;

- de forma semelhante dispõe a Lei nº 9.966, de 2000, que, em seu art. 2º, inciso V, desvincula o conceito de embarcação do qualificativo "transporte de pessoas ou coisas";

- conforme exaustivamente demonstrado, embarcação e plataforma devem ser tidas como gênero e espécie, respectivamente, e por este motivo, estão inseridas no âmbito de aplicação da alíquota zero do IRRF prevista no artigo 691, I, do RIR/99;

- a força dos fundamentos aqui expostos é tamanha que, como já visto, a própria RFB, ao interpretar o aludido dispositivo quando da edição da Solução de Consulta COSIT 12/2015, afirmou que unidades semissubmersíveis são espécie do gênero embarcação.

- não subsiste, assim, qualquer espaço para controvérsia no caso em tela, sob pena inclusive de comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*) da parte da Recorrente.

Ao final, a Contribuinte pede o não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional ou, caso assim não se entenda, o acolhimento de suas razões, para que seja mantido o acórdão recorrido.

Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

Trata o presente processo, de exigência de Imposto de Renda na Fonte incidente sobre remessas ao exterior, a título de pagamento de afretamento de plataformas marítimas utilizadas na perfuração de poços de petróleo. Conforme Termo de Verificação Fiscal, a autuada firmou contrato com a empresa Pride Foramer SAS, domiciliada na França, para afretamento de uma sonda de perfuração semi-submersível, Pride South Atlantic.

O Colegiado recorrido deu provimento ao Recurso Voluntário, enquadrando no conceito de embarcação as plataformas marítimas em tela, o que resultou na aplicação da alíquota zero quando da remessa dos pagamentos ao exterior. No Recurso Especial, a Fazenda Nacional visa discutir a **incidência de IRRF sobre pagamento por afretamento de plataforma, sob o pressuposto de que, para que possa ser considerada uma embarcação, a plataforma deve ser destinada exclusiva ou precipuamente ao transporte de pessoas ou coisas.**

Em sede de Contrarrazões, oferecidas tempestivamente, a Contribuinte pede o não conhecimento do Recurso Especial, alegando que os paradigmas indicados pela Fazenda Nacional - Acórdãos n°s 106-14.432 e 3403-002.702 - não se prestariam à demonstração da divergência jurisprudencial.

Quanto ao paradigma representado pelo Acórdão n° 106-14.432, a Contribuinte alega que, embora esse julgado tenha "ventilado alguns comentários" acerca do conceito de plataforma e embarcação, o seu fundamento teria sido o fato de as remessas para remuneração do afretamento das embarcações serem destinadas a beneficiário residente em país com regime de tributação favorecida (art. 8° da Lei n° 9.779, de 1999). Ademais, alega tratar-se de paradigma anacrônico, por ser anterior ao Parecer n° 023/06, anexo ao Ofício n° 573/2006DPC, de 10/04/2006, da Diretoria de Portos e Costas da Marinha do Brasil, citado no acórdão recorrido, à Lei n° 13.043, de 2014 e à Solução de Consulta COSIT n° 12/2015.

Quanto ao primeiro argumento, apesar de a ementa do paradigma induzir à conclusão de que a questão da conceituação de plataforma como embarcação não teria sido relevante, este foi um dos dois fundamentos considerados igualmente aptos a decidir o litígio. Ressalte-se que, embora a Contribuinte assevere que o paradigma dedicou apenas "alguns comentários" a este fundamento, compulsando-se esse julgado constata-se que o tema foi tratado da pág. 35 a 53, ou seja, quase vinte folhas, abordando a interpretação das Lei n°s 9.481, de 1997, 9.537, de 1997, NORMAM 01/2000, Parecer CST n° 145/71, RE 76.133, de 1974, do STF, Parecer SLTN n° 68/70 e Sistema Harmonizado de Classificação de Mercadorias, todos tratados no acórdão recorrido.

Confirmando que a questão da conceituação da plataforma como embarcação constituiu fundamento apto a resolver o litígio no paradigma representado pelo Acórdão nº 106-14.432, traz-se à colação o Acórdão nº 9202-01.545, de 10/05/2011, por meio do qual não se conheceu do Recurso Especial daquela Contribuinte exatamente porque não foi apresentado paradigma acerca dessa matéria, considerada como autônoma e apta a decidir a lide. Confira-se a ementa do Acórdão nº 9202-01.545:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa: FUNDAMENTO RELEVANTE DO ACÓRDÃO RECORRIDO NÃO ATACADO. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.

A decisão recorrida manteve o auto de infração com base em dois fundamentos jurídicos: i) de que as plataformas petrolíferas não seriam espécies de embarcação, portanto, não faria jus a alíquota de 0%; e ii) acrescentando a essa fundamentação, o voto trouxe o entendimento que a partir da vigência da Lei n. 9.779/99 a operação passou a ser tributada independentemente de ter sido a remessa proveniente de alugueis de embarcações.

A peça do recurso especial nada se referiu ao primeiro fundamento jurídico, qual seja, o de que plataformas petrolíferas não são embarcações, limitou-se, ao revés, a impugnar a matéria relativa ocorrência da tributação independentemente de ter sido a remessa proveniente de alugueis de embarcações, por entender ter havido alteração da fundamentação da exigência.

É inadmissível o recurso especial que não impugna fundamento do acórdão recorrido apto, por si só, a manter a conclusão a que chegou o colegiado de origem, o que ocorreu no presente caso.

Súmula n.º 283 do Supremo Tribunal Federal.

Precedentes do STJ e da CSRF.

Recurso especial não conhecido" (grifei)

Assim, não há dúvida de que a questão da conceituação das plataformas como embarcações constituiu fundamento apto, por si só, a manter a decisão do acórdão paradigma, de sorte que o fato de tratar de outra matéria não o torna inservível a demonstrar a divergência.

Quanto à alegação de anacronismo do paradigma representado pelo Acórdão nº 106-14.432, esclareça-se que paradigma anacrônico é aquele proferido em contexto normativo substancialmente diverso daquele que orientou o recorrido, ou seja, ao paradigma seria impossível interpretar de forma diversa a norma que fundamentou o recorrido, simplesmente porque tal norma ainda não existia à época da prolação do paradigma. Nesse passo, obviamente que a norma em questão é aquela que exerceu papel preponderante na tomada de decisão no acórdão recorrido, sem a qual a lide não teria aquele desfecho.

No presente caso, repita-se que as normas básicas que fundamentaram o acórdão recorrido - Lei nºs 9.481 e 9.537, ambas de 1997, e NORMAM 01/2000 - e outras também abordadas como reforço no julgado guerreado - Parecer CST nº 145/71, RE 76.133, de 1974, do STF, Parecer SLTN nº 68/70 e Sistema Harmonizado de Classificação de Mercadorias - também foram tratadas no paradigma. Quanto ao fato de o paradigma ser anterior ao Parecer nº 023/06, anexo ao Ofício nº 573/2006DPC, de 10/04/2006, da Diretoria de Portos e Costas da Marinha do Brasil, citado no acórdão recorrido, tal fato somente tornaria o paradigma anacrônico se dito parecer tivesse exercido papel preponderante na tomada de decisão no acórdão recorrido. Entretanto, esse, como tantos outros pareceres, foram citados no acórdão recorrido apenas como reforço à interpretação conferida às Leis nºs 9.481 e 9.537, ambas de 1997. No que tange à Lei nº 13.043, de 2014 e à Solução de Consulta COSIT nº 12/2015, estas sequer foram citadas no acórdão recorrido, portanto não lhe serviram de fundamento, daí a irrelevância quanto ao fato de o paradigma ser anterior a elas.

Destarte, o paradigma representado pelo Acórdão nº 106-14.432 é plenamente apto a demonstrar a alegada divergência jurisprudencial.

Quanto ao segundo paradigma indicado pela Fazenda Nacional - Acórdão nº 3403-002.702, de 29/01/2014 - a Contribuinte alega, em sede de Contrarrazões, que referido julgado trata de matéria diversa da discutida no recorrido, além de ser anacrônico, por ser anterior à edição da Lei nº 13.043, de 13/11/2014, e à Solução de Consulta COSIT 12/2015 .

No que tange à diversidade de matérias, com efeito, o paradigma trata de exigência da CIDE, enquanto que o acórdão recorrido aborda o IRRF. Entretanto, a divergência está sendo demonstrada em relação à conceituação de plataformas utilizadas em exploração de petróleo, se poderiam ou não ser classificadas como embarcações. Nesse particular, a legislação cuja interpretação diversa está sendo demonstrada nada tem a ver com esse ou aquele tributo, funcionando, no presente caso, como normas genéricas. Confirma-se o ponto de divergência apontado pela Fazenda Nacional, bem como os respectivos trechos dos julgados cotejados:

Acórdão recorrido

"Na hipótese dos autos, o acórdão recorrido firmou entendimento no sentido de que as plataformas utilizadas pela contribuinte se inserem no conceito de embarcação. Para tanto, o colegiado considerou desnecessário para o enquadramento no conceito, a exigência quanto ao transporte de cargas ou pessoas. Eis trecho do julgado:

No artigo 11, o mesmo Decreto nº 87.648/82 trazia a definição de "embarcação mercante", estas sim e apenas estas caracterizadas pela destinação ao comércio marítimo, a evidenciar de forma cabal que no conceito de "embarcação" a finalidade é irrelevante. Mais tarde, o artigo 10 do Decreto nº 87.648/82 assim passou definir embarcação: "O termo 'embarcação', para efeito deste Regulamento, significa qualquer construção, capaz de transportar pessoas ou coisas, suscetível de se locomover na água por meios próprios ou não".

De acordo com esse novo conceito, além de ser suscetível de se locomover na água por meios próprios ou não, a embarcação deverá ser "capaz de transportar coisas ou pessoas", não significando isso que necessariamente deva ser utilizada nessa finalidade, bastando que tenha capacidade para tal.

(...)

À luz da legislação citada, a destinação final para o transporte de pessoas ou cargas não é elemento essencial do conceito legal de embarcação, bastando para tanto a capacidade de transportá-las.

(...)

É falha a conclusão de que somente as embarcações destinadas ao transporte de coisas e pessoas fariam jus ao benefício ao argumento de que o legislador teve por objetivo incentivar o comércio exterior, porque se assim fosse não teria sentido que os navios de transporte de pessoas, em especial os de turismo e recreio, fizessem jus ao benefício porque não se pode afirmar que estão operando no comércio exterior.

Não menos falha é a conclusão no sentido de que a Lei 9.539/97 no art. 2º, V ao definir embarcação, estaria restringindo o conceito no sentido de que qualquer construção, inclusive as plataformas, deve ter por finalidade o transporte de pessoas/cargas para que sejam consideradas embarcação, porque não existe plataforma que tenha por finalidade o transporte de pessoas/cargas, embora elas tenham essa capacidade e efetivamente transportem equipamentos de toda a espécie e pessoas quando estão navegando. (destaques da Recorrente)

Paradigma - Acórdão 3403-002.702

*"De tudo que até aqui se registrou – conceitos técnicos, definições legais, interpretação jurisprudencial, penso ter ficado evidente que as unidades petrolíferas de que se trata não se confundem com embarcações. **Embarcações são destinadas ao transporte de pessoas e/ou carga sobre ou sob a água. As plataformas são instalações ou estruturas marítimas para as atividades relacionadas com a pesquisa, exploração e exploração de recursos petrolíferos. Eventualmente, até se locomovem na água, mas jamais se destinarão ao transporte de pessoas ou coisas.***

A recorrente louvou-se no Parecer nº 023/06, anexo ao Ofício nº 573/2006DPC, de 10/04/2006, da Diretoria de Portos e Costas da Marinha do Brasil, item 31, para asseverar que "...a natureza jurídica da plataforma móvel é de uma embarcação especial...". Há de se convir que essa interpretação sucumbe diante da própria definição legal. Ademais, a NORMAN 01DPC14, aprovada pela Portaria nº 9, de 11 de fevereiro de 2000, estabelece no item 3, letra "b", que se aplicam as definições constantes do art. 2º da Lei nº 9.537, de 1997. Ou seja, não há contradição entre o entendimento da Autoridade Marítima e a referida lei.

A obrigatoriedade de registro no órgão marítimo competente tampouco tem o condão de transformar em embarcações as plataformas móveis, os barcos-faróis, bóias de amarração, as bóias de sinalização ou quaisquer outras estruturas flutuantes. (destaques da Recorrente)

Ao final do cotejo, a Fazenda Nacional assim conclui:

“Há identidade fática entre o acórdão proferido pela e. Câmara a quo e os acórdãos paradigmas, eis que conferiram interpretação diversa ao conceito de embarcação. O acórdão recorrido considerou prescindível o transporte de pessoas ou cargas para enquadramento do objeto na definição de embarcação, o que ensejou a possibilidade de usufruir de benefício fiscal relativo ao IRRF. Por outro lado, os acórdãos paradigmas entenderam necessário o preenchimento da finalidade relativa ao transporte de pessoas ou cargas expressamente disposta no inciso V, do art. 2º, da Lei 9.537/97, de modo que não poderia o navio de pesquisa ser considerado embarcação e, portanto, mostra-se devido o recolhimento do referido imposto.”

Com efeito, a alegada divergência jurisprudencial restou demonstrada, relativamente à caracterização da estrutura em análise como embarcação. No caso do acórdão recorrido, o transporte de pessoas ou cargas não foi considerado relevante para tal caracterização. Já nos acórdãos paradigmas, ao contrário, considerou-se o transporte de pessoas ou cargas como requisito essencial para a conceituação de embarcação.

Quanto ao segundo argumento, no sentido de que o paradigma seria anacrônico por ser anterior à Lei nº 13.043, de 2014 e à Solução de Consulta Cosit nº 12, de 2015, repita-se que o acórdão recorrido em momento algum utilizou tais atos em sua fundamentação. Ademais, ainda que o paradigma fosse posterior a esses atos, ele não os utilizaria, por tratarem, esses sim, de IRRF, tributo que não está sendo exigido no paradigma. Repita-se que a divergência jurisprudencial diz respeito à conceituação de plataforma/embarcação, que não está atrelada a nenhum tributo em particular.

Em tempo, registre-se que o relator desse segundo paradigma traz à colação, para corroborar o seu entendimento acerca da impossibilidade de conceituação de plataforma como embarcação, trechos de decisão judicial proferida no processo que tratou de IRRF, que coincidentemente é o primeiro paradigma, Acórdão nº 106-14.432, o que demonstra a total irrelevância do tributo, em face da discussão sobre a conceituação do equipamento. Assim, não há qualquer óbice ao aproveitamento desse segundo julgado como paradigma.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e passo a examinar-lhe o mérito.

A autuação, abarcando fatos geradores de 2007 e 2008, foi levada a cabo com base nos artigos 682, 717, 691, inciso I, todos do RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999; e na Lei nº 9.537, de 1997.

Quanto aos artigos do RIR/1999, estes assim dispõem:

"Art. 682. Estão sujeitos ao imposto na fonte, de acordo com o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, alínea "a");

(...)

Art. 691. A alíquota do imposto na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas seguintes hipóteses (Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 20):

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;

(...)

Art. 717. Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, arts. 99 e 100 e Lei nº 7.713, de 1988, art. 7º, § 1º)."

Assim, para o que interessa no presente processo, a legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores - 2007 e 2008 - previa alíquota zero apenas para os contratos de aluguel ou arrendamento de **embarcações marítimas ou fluviais**. Destarte, o cerne da controvérsia é a caracterização da estrutura objeto do contrato de arrendamento ora analisado - se embarcação ou não. Nesse passo, a Lei nº 9.537, de 1997, que dispõe sobre segurança do tráfego aquaviário, assim dispõe:

"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;

(...)

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;"

No presente caso, é incontroverso que a estrutura objeto dos contratos é uma plataforma caracterizada como sonda semi-submersível para perfuração de poços de petróleo e, conforme as definições acima, as plataformas somente se caracterizam como embarcações quando utilizadas no transporte de pessoas ou cargas. Claro está que essa atividade de transporte não se afigura como apenas uma probabilidade mas sim se exige que a atividade precípua da estrutura seja o transporte, o que não é o caso da estrutura ora analisada, utilizada na perfuração de poços de petróleo. **Aliás, consta do Termo de Verificação Fiscal que, em 06/07/2011, a própria Contribuinte declarou, em resposta a intimação, que algumas das remessas haviam sido feitas com retenção de IRRF, porém sem a incidência da CIDE, assim justificando:**

"A Entidade entende que há incidência do imposto de renda na fonte nas remessas a título de aluguel de equipamento e plataforma, por não estarem isentas, ou reduzidas à alíquota zero, conforme os artigos 690 e 691 do Decreto-Lei (sic) nº 3.000/00, respectivamente." (grifei)

Nesse contexto fático-normativo, não há como considerar a aplicação de alíquota zero, uma vez que a plataforma sonda semi-submersível em questão não pode ser classificada como embarcação, por não ter como utilização precípua o transporte de pessoas ou cargas, mas sim a perfuração de poços de petróleo.

Assim, a despeito dos argumentos constantes do voto vencedor do acórdão recorrido, bem como das alegações trazidas em sede de Contrarrazões, não é necessário sequer recorrer a definições fora da legislação citada no Auto de Infração. Com efeito, o art. 2º, da Lei nº 9.537, de 1997, ao inserir as plataformas em dois incisos em separado, especificando em cada um deles a atividade que deveria ser considerada para efeito de classificação como embarcação ou plataforma, obviamente pretendeu que a classificação levasse em conta essa atividade, do contrário os dois incisos teriam sido unificados, com todos os tipos de plataformas considerados como embarcação, independentemente de sua utilização.

Nesse passo, somente pode ser considerada como embarcação a plataforma cuja atividade precípua seja o transporte de pessoas ou cargas. Aliás, a exigência no sentido de que a plataforma se locomova, bem como a ressalva de que a plataforma fixa somente pode ser considerada embarcação quando rebocada, não deixa dúvidas acerca da atividade de transporte. Seguindo essa lógica, foi alocada em outro inciso e classificada apenas como plataforma (e não como embarcação) a estrutura cuja atividade precípua não é o transporte/locomoção e sim a "pesquisa, exploração e exploração dos recursos oriundos do leito das águas interiores e seu subsolo ou do mar", como é o caso do equipamento ora analisado.

Ainda em sede de Contrarrazões, a Contribuinte reitera que haveria outros diplomas legais a serem analisados, que confirmariam a tese no sentido de que a plataforma em questão seria classificável como embarcação. Tais argumentos já foram brilhantemente espancados no voto vencido do Ilustre Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, que ora reitero como minhas razões:

"NORMAN 01/2000

Para fundamentar o recurso, o sujeito passivo lançou mão dos seguintes dispositivos desta norma editada pelas autoridades marítimas:

Item 0117

2) Plataforma em movimentação entre locações da mesma área situação em que a embarcação se desloca geralmente em viagem de curta duração, numa área entre regiões da mesma estrutura geológica; e

3) Plataforma em estacionamento, posicionada sob ferros ou em posicionamento dinâmico, em operação de pesquisa ou exploração situação em que a embarcação permanece, normalmente, por longos períodos em operação de pesquisa ou exploração de petróleo.

Item 0201

As plataformas móveis são consideradas embarcações, estando sujeitas à inscrição e/ou registro. As plataformas fixas, quando rebocadas, são consideradas embarcações, estando, também, sujeitas a inscrição e/ou registro.

É importante observar que as normas devem ser interpretadas no contexto em que se aplicam. Nesse sentido, observa-se que no "Item 117" o termo "embarcação" é utilizado numa acepção que apenas reforça a idéia expressa acima, ou seja, a plataforma pode ser considerada embarcação apenas no sentido estrito de indicar sua locomoção como forma de viabilizar a sua operação em outro ponto do mar, jamais no sentido de indicar a sua utilização como transportadora de pessoas ou coisas.

Por outro lado, a equiparação de plataforma a embarcação no sentido de determinar a sua sujeição ao registro no órgão competente também não tem o condão de dar a plataforma uma conceituação distinta daquela presente na Lei n.º 9.537/1997, que dispõe sobre a segurança do tráfico aquaviário em águas sob a jurisdição nacional.

Até porque esta regra em razão do princípio da hierarquia normativa não poderia se sobrepor à Lei. Nesse sentido veja-se que a própria NORMAN 01/2000 prevê sua submissão aos conceitos do art. 2.º da Lei n.º 9.537/1997:

" 3 DEFINIÇÕES

- a) Embarcação qualquer construção, inclusive as plataformas flutuantes e, quando rebocadas, as fixas, sujeita à inscrição na Autoridade Marítima e suscetível de se locomover na água, por meios próprios ou não, transportando pessoas ou cargas;
- b) Navegação em mar aberto a realizada em águas marítimas consideradas desabrigadas; e
- c) Aplicam-se as definições constantes do Artigo 2º da Lei nº 9.537 de 11/12/1997 que dispõe sobre a segurança do tráfego aquaviário (LESTA) e sua regulamentação (Decreto nº 2.596 de 18/05/1998 RLESTA)."

Lei n.º 2.180/1954

Desta norma que dispõe sobre Tribunal Marítimo, órgão, autônomo, auxiliar do Poder Judiciário, vinculado ao Ministério da Marinha e com jurisdição em todo o território nacional, a recorrente extrai o seguinte dispositivo:

Art . 10. O Tribunal Marítimo exercerá jurisdição sôbre:

(...)

- m) ilhas artificiais, instalações estruturas, bem como embarcações de qualquer nacionalidade empregadas em operações relacionadas com pesquisa científica marinha, prospecção, exploração, produção, armazenamento e beneficiamento dos recursos naturais, nas águas interiores, no

mar territorial, na zona econômica exclusiva e na plataforma continental brasileiros, respeitados os acordos bilaterais ou multilaterais firmados pelo País e as normas do Direito Internacional. (Incluído pela Lei nº 9.578, de 1997)

Também não vejo como esse dispositivo possa inserir as plataformas na conceito de 'embarcação' acima fixado. O texto legal apenas menciona que as embarcações que se relacionem à pesquisa, exploração ou produção dos recursos naturais do mar estão sujeitas à jurisdição do Tribunal Marítimo. Não está aí taxativamente alguma disposição no sentido de que as plataformas encontram-se inseridas no conceito de 'embarcação', mas mesmo que assim se entenda, o contexto da Lei é apenas no sentido de indicar que as estruturas flutuantes utilizadas na pesquisa e exploração marítimas encontram-se no escopo específico desta lei, nada mais.

Observe-se que não é salutar para interpretação que queremos chegar, a utilização de trechos normativos isolados, longe do contexto de conceituar 'embarcação' para fins tributários.

Lei 9.966/2000

Desta Lei que, dispõe sobre a prevenção, o controle e a fiscalização da poluição causada por lançamento de óleo e outras substâncias nocivas ou perigosas em águas sob jurisdição nacional, a recorrente foi buscar o art. 2.º para dar força a sua tese.

Art. 2º Para os efeitos desta Lei são estabelecidas as seguintes

definições: (...)

V – navio: embarcação de qualquer tipo que opere no ambiente aquático, inclusive hidrofólios, veículos a colchão de ar, submersíveis e outros engenhos flutuantes;

Menciona que tal dispositivo, ao criar definições para o conceito de 'embarcação' e 'navio', tal como fez a Lei n.º 9.537/1997, por se tratar de lei posterior teria disposto sobre o mesmo tema e, desta forma, revogado a norma anterior, desvinculando absolutamente do conceito de "embarcação" o qualificativo 'transporte de pessoas ou coisas', bastando para tanto que possua o atributo de flutuar.

Acerca desse argumento, concordo plenamente com o que ficou assentado no voto condutor do acórdão recorrido. Primeiramente há se ter em conta que o contexto normativo da Lei de 2000 é tratar de prevenção de acidentes que possam lançar produtos poluentes no meio aquático, ou seja, sua finalidade é bem mais restrita de que a Lei n.º 9.537/1997, que dispõe sobre a segurança do tráfico aquaviário em águas sob a jurisdição nacional.

Ademais, o seu artigo 2º., não definiu 'embarcação', mas sim, 'navio', como sendo embarcação de qualquer tipo que opere no ambiente aquático, inclusive hidrofólios, veículos a colchão de ar, submersíveis e outros engenhos flutuantes.

Verifica-se, por outro lado, que a Lei nº.9966, de 2000, no seu artigo 2º. não inovou quanto ao conceito de 'embarcação', cuidando tão somente da definição de 'navio' e nos que diz respeito à conceituação de plataforma reproduziu o texto da Lei nº.9.537/1997, como se pode ver:

“VI – plataformas: instalação ou estrutura, fixa ou móvel, localizada em águas sob jurisdição nacional, destinada a atividade direta ou indiretamente relacionada com a pesquisa e a lavra de recursos minerais oriundos do leito das águas interiores ou de seu subsolo, ou do mar, da plataforma continental ou de seu subsolo; (...)”

De se concluir que a Lei 9.966/2000 não revogou as definições que se encontram na Lei nº. 9.537/97.”

Com efeito, a Lei nº 9.966, de 2000, em seu art. 2º, fornece a definição de plataforma, diferenciando-a inclusive da definição de navio, exatamente como o faz a Lei nº Lei nº 9.537, de 1997, relativamente a embarcação:

"Art. 2º Para os efeitos desta Lei são estabelecidas as seguintes definições:

(...)

V – navio: embarcação de qualquer tipo que opere no ambiente aquático, inclusive hidrofólios, veículos a colchão de ar, submersíveis e outros engenhos flutuantes;

VI – plataformas: instalação ou estrutura, fixa ou móvel, localizada em águas sob jurisdição nacional, destinada a atividade direta ou indiretamente relacionada com a pesquisa e a lavra de recursos minerais oriundos do leito das águas interiores ou de seu subsolo, ou do mar, da plataforma continental ou de seu subsolo;”

Quanto ao restante dos atos legais citados pela Contribuinte em sede de Contrarrazões, e no voto vencedor, trata-se de manifestações anteriores à vigência da Lei nº 9.537, de 1997, ou atos infralegais, que não podem ser sobrepostos à própria lei. Ademais, as decisões judiciais citadas, ainda que se referissem à legislação ora aplicada, não possuem força vinculante para o CARF.

Relativamente à Lei nº 13.043, de 2014, citada pela Contribuinte em sede de Contrarrazões, esta é posterior à ocorrência dos fatos geradores, o que inviabiliza a sua eventual aplicação, a teor do art. 144 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN):

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.

E lembre-se que, a teor do art. 111 do CTN, esse tipo de dispositivo tem de ser interpretado literalmente.

Da mesma forma, a Solução de Consulta Cosit nº 12, de 09/02/2015, é inaplicável ao presente caso, já que interpreta a Lei nº 13.043, de 2014, e não a legislação que

fundamenta o presente voto. Aliás, dita Solução de Consulta deixa patente que a possibilidade de aplicar-se alíquota zero nos contratos de afretamento da plataforma em tela, utilizada na exploração de petróleo, somente passou a ser possível com a edição da Lei nº 13.043, de 2014. Nesse passo, esse ato interpretativo descarta expressamente essa interpretação quanto à legislação vigente ao tempo da ocorrência dos fatos geradores ora tratados (2007 e 2008). Confira-se trechos da Solução de Consulta Cosit nº 12, de 2015:

*"12. Sobre a matéria consultada é importante destacar que a legislação, objeto da consulta, foi modificada pela Lei nº 13.043, de 13 de novembro de 2014, que alterou o art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, inserindo o §2º, **que passou a admitir expressamente a alíquota zero de IRRF para remessas para o exterior em contraprestação ao afretamento de embarcações utilizadas na exploração de petróleo:***

(...)

*13. Desse modo, a consulta deverá ser solucionada **de acordo com legislação vigente** e deverá restringir-se a analisar o enquadramento das plataformas semissubmersíveis como embarcações e a utilização ou não de sistemas flutuantes ou tipo sonda para fins de limite da parcela relativa ao contrato de afretamento das plataformas em relação ao do valor global do contrato, que envolver simultaneamente a de prestação de serviço de operação dessas plataformas. (grifei)*

Finalmente, registre-se que, quando do início do presente julgamento, na reunião de agosto de 2018, em sede de memorial, a Contribuinte mencionou o art. 3º da Lei nº 13.586, de 28/12/2017, que teria estabelecido a alíquota zero para o equipamento em tela com efeitos retroativos, transcrevendo em nota de rodapé apenas o *caput* do dispositivo. Entretanto, longe de demonstrar o direito ao benefício, a leitura completa do citado artigo, mormente do seu § 1º, não deixa dúvidas acerca da inexistência de direito à alíquota zero, por ocasião do momento de ocorrência dos fatos geradores ora tratados (2007 e 2008). Confira-se a redação do at. 3º da Lei nº 13.586, de 2017, na sua integralidade:

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

§ 1º Para fazer jus ao tratamento previsto no caput deste artigo, a pessoa jurídica deverá comprovar a desistência expressa e irrevogável das ações administrativas e judiciais que tenham por objeto os débitos de que trata este artigo e renunciar a qualquer alegação de direito sobre a qual se fundem as referidas ações.

§ 2º A desistência de que trata o § 1º deste artigo poderá ser parcial, desde que o débito objeto da desistência seja passível de distinção dos demais débitos discutidos no processo administrativo ou judicial.

*§ 3º É facultado o pagamento do débito consolidado de que trata o **caput** deste artigo em até doze parcelas mensais, iguais e*

sucessivas, e a primeira parcela será vencível em 31 de janeiro de 2018 e as demais, no último dia útil dos meses subsequentes.

§ 4º As parcelas a que se refere o § 3º deste artigo serão acrescidas de juros equivalentes:

I - à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir de 1º de fevereiro de 2018 até o último dia do mês anterior ao do pagamento; e

II - de 1% (um por cento), no mês do pagamento.

§ 5º Na hipótese de incorporação, de fusão ou de cisão ou de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação, as parcelas vincendas devem ser pagas até o último dia útil do mês subsequente ao do evento.

§ 6º A extinção da ação nos termos do disposto no § 1º deste artigo dispensa o pagamento de honorários advocatícios sucumbenciais.

*§ 7º O disposto no **caput** deste artigo não se aplica às embarcações utilizadas na navegação de apoio marítimo, definida na Lei nº 9.432, de 8 de janeiro de 1997, as quais se encontram expressamente excepcionadas do disposto nos §§ 2º E 9º do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, conforme o disposto no § 10 do art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997."*

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo