



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

Processo nº 18470.723924/2012-59
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 2202-002.377 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2013
Matéria IRRF
Recorrente PGS INVESTIGAÇÃO PETROLÍFERA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2008

REMESSAS PARA O EXTERIOR. BENEFÍCIO FISCAL.

Não restando provado que o contribuinte não fazia jus ao benefício da alíquota zero, posto que os navios de pesquisa não estão excluídos do conceito de embarcação, deve ser cancelado o lançamento.

Recurso de ofício negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Conselheiro Relator. Faz sustentação oral o Dr. João Francisco Bianco, OAB/SP nº 53002.

(Assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Presidente

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez – Relator

Composição do colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Lúcia Moniz de Aragão Calomino Astorga, Guilherme Barranco de Souza (suplente convocado), Jimir Doniak Junior (suplente convocado), Antonio Lopo Martinez, Fabio Brun Goldschmidt e Pedro Paulo Pereira Barbosa.

CÓPIA

Relatório

Em desfavor do contribuinte, PGS INVESTIGAÇÃO PETROLÍFERA LTDA, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 1.137/1.142 (que tem como parte integrante o Termo de Constatação Fiscal de fls. 956/961), lavrado pela DRF/RJ2, para a exigência de crédito tributário de IRRF, no valor de R\$45.584.423,85, acrescido de multa de 75% e de juros de mora. O crédito tributário total lançado monta a R\$95.876.238,38.

O lançamento foi efetuado em razão de, em procedimento fiscal, ter sido **apurada ausência de recolhimento do IRRF com base nos aluguéis pagos a empresas localizadas no exterior por plataformas utilizadas pelo interessado,**

No Termo de Constatação Fiscal, a fiscalização aponta que, do exame dos contratos celebrados pelo interessado, constatou que este pagou os aluguéis dos navios de pesquisa para empresas sediadas no exterior e não efetuou a retenção, prevista no art. 682, do imposto sobre proventos de qualquer natureza, conforme determina o art. 785, ambos do RIR/99 (Decreto 3.000/1999).

Acrescenta que o inciso I do art. 691, ao reduzir a alíquota a zero, exclui do campo de incidência tais rendimentos quando recebidos a título de frete, afretamento, aluguel ou arrendamento de embarcações marítimas e fluviais, aeronaves estrangeiras ou containers.

Reproduz o conceito de embarcação apresentado na Lei 9.537/97, em seu art. 2º, inciso V.

Observa que os aluguéis contratados não se inserem na definição acima, uma vez que não são empregadas para transporte de pessoas ou carga e que a norma isentiva do mencionado art. 691, ao beneficiar as embarcações, o fez também às aeronaves e aos containers, numa clara demonstração do seu escopo excluir do campo de incidência equipamentos ou veículos que realizam transporte de carga ou pessoas.

Diz que é evidente que os navios alugados pelo interessado são na realidade plataformas, conforme definição legal exposta, bem como caracterizado no Anexo "C" dos contratos analisados, onde constam as características e equipamentos da embarcação e no item 2 define o tipo da embarcação, que se trata de Navio de Pesquisa, inclusive pela natureza e métodos utilizados para levantamento dos dados sísmicos.

Transcreve conceitos de afretamento e registra que afretamento está ligado a prestação de serviços de transporte, e não a outros tipos de serviços, no caso específico, levantamento de dados sísmicos (pesquisa).

Conclui ter havido ausência de recolhimento do IRRF com base nos aluguéis pagos a empresas localizadas no exterior por plataformas utilizadas pelo interessado, “uma vez que apenas a embarcação, entendida no ordenamento jurídico privado como navio, e, assim

sendo, construção destinada a percorrer águas, de forma itinerante e autônoma , está amparada pelo benefício da alíquota zero”.

O enquadramento legal se encontra no Auto de Infração.

O interessado, cientificado em 16/05/2012, apresentou, em 14/06/2012, a impugnação de fls. 1.159/1.217. Alega, em síntese, que:

- Reproduz o conceito de plataforma, do inciso XIV do mesmo artigo para fazer o levantamento e registro dos dados sísmicos a serem comercializados para seus clientes, necessita utilizar se de navios, os quais navegam na área objeto da pesquisa sísmica, percorrendo o trajeto em que serão colhidos os dados, transportando pelos mares os equipamentos e pessoas responsáveis por essa atividade;

- Neste contexto, para a consecução de seu objeto social, celebrou contratos de afretamento de embarcações, devidamente aprovados pelas autoridades competentes, e, como contrapartida à disponibilização das embarcações, as partes estabeleceram o pagamento de determinada remuneração a título de aluguel, configurando se, portanto, um rendimento para as empresas domiciliadas no exterior;

- Regra geral, os pagamentos de rendimentos a beneficiário domiciliado no exterior encontram-se sujeitos ao IRRF, todavia, a legislação tributária estabelece algumas hipóteses de isenção ou alíquota zero, como no artigo 1º da Lei 9.481/97 (reproduzido no art. 691, I, do RIR/99), o qual reduziu a zero a alíquota do IRRF incidente sobre os rendimentos auferidos no país por residentes ou domiciliados no exterior quanto a 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;

- A legislação, ao criar o referido benefício, referese de forma ampla ao termo "embarcações marítimas ou fluviais", sem estabelecer qualquer restrição quanto ao tipo de embarcação, destinação, ou quanto à forma de seu efetivo uso e, também, não fez qualquer referência a definições ou condições já estabelecidas ou a serem estabelecidas por outra legislação, para fim de fruição do benefício;

- Não obstante a clareza da lei, o agente fiscal houve por bem entender que alíquota zero em questão somente se aplicaria a embarcações que fossem efetivamente empregadas no transporte de cargas ou pessoas, supostamente com base na Lei 9.537/97, e que a embarcação objeto do aluguel pago pela Impugnante não seria efetivamente empregada no transporte de cargas ou pessoas, não se qualificando, portanto, ao benefício;

- Diante disso, a questão objeto deste processo cinge-se, essencialmente, às duas perguntas a seguir: (a) a Lei n. 9.481/97, ao instituir o benefício da alíquota zero de IRRF, de fato limita a sua aplicação apenas a embarcações que sejam efetivamente empregadas no transporte de carga ou pessoas? (b) se e somente se a resposta para o item (a) for positiva, a

embarcação objeto do aluguel pago pela Impugnante é uma embarcação empregada no transporte de cargas ou pessoas?;

- Quanto à primeira pergunta, a resposta que se extrai da simples leitura do texto legal é que não, a Lei 9.481/97, ao instituir o benefício da alíquota zero de IRRF sobre aluguéis, empregou especificamente o termo "embarcações" e não estabeleceu, para tal fim, uma definição do termo "embarcações", e, tampouco, concedeu poderes para que outra lei estabelecesse uma definição a ser empregada para fim de aplicação do benefício o termo "embarcações" foi empregado pelo legislador de forma ampla, sem estabelecer qualquer qualificação ou restrição quanto ao tipo de embarcação ou quanto à forma de seu efetivo uso;

- Apresenta, anexos, os documentos relativos à admissão e importação dos bens objeto de afretamento (apresenta uma planilha indicando os documentos apresentados para cada embarcação documentos de importação, certificação etc), os quais, como se pode verificar, sempre foram tratados como uma embarcação para todos os fins pelas autoridades competentes;

- Nesse sentido, veja-se especialmente o Atestado de Inscrição Temporária de Embarcação Estrangeira (AIT), documento emitido pela Capitania dos Portos do Rio de Janeiro, integrante da Marinha do Brasil, onde está expressamente dito que os navios Ramform Valiant, Ramform Explorer, Ramform Viking, Ocean Explorer e Bergen Surveyor são embarcações (esclareça-se que estes são exatamente os navios objeto dos pagamentos de afretamento objeto do lançamento aqui tratado) e, além disso, estão indicados no documento todas as características dos navios em questão, as quais são próprias de uma embarcação, tais como: o número de registro IMO, o IRIN, a arqueação bruta, o tipo de navegação, a velocidade cruzeiro, a sociedade classificadora do navio, entre outros;

- No mesmo sentido são os documentos emitidos pelas autoridades fiscais aduaneiras, que também chancelaram a admissão temporária dos bens aqui tratados na qualidade de embarcação;

- Aliás, justamente por se tratar de embarcação é que a admissão e importação desses bens objeto dos contratos de afretamento tiveram de se submeter à análise das autoridades marítimas competentes, incluindo Capitania dos Portos, e aos procedimentos de admissão próprios a uma embarcação;

- Com efeito, se as autoridades marítimas e fiscais competentes para analisar e aprovar o ingresso e utilização, no país, dos bens objeto dos afretamentos feitos pela Impugnante entenderam que esses bens configuravam uma embarcação, submetendo-os a todos os trâmites, controles e procedimentos aplicáveis a essa espécie de objeto, então é indiscutível que esta é a natureza dos

bens em questão; 24/08/2001

- para rechaçar o perfeito amoldamento entre fato e norma no presente caso, o agente fiscal decidiu, discricionariamente, valer-se de um conceito de embarcação diverso daquele constante da legislação tributária, qual seja, o conceito de embarcação decorrente da definição contida na Lei 9.537/97, a qual regula a segurança no transporte aquaviário (tendo o conceito da referida lei aplicação restrita apenas para os seus fins específicos);

- não há, no nosso ordenamento jurídico, qualquer norma superior que estabeleça uma definição geral de embarcação a ser empregada de forma vinculante e obrigatória para fim de interpretação de qualquer lei existente;

- por outro lado, ainda que, por absurdo, se respondesse de forma afirmativa à primeira pergunta o que apenas se admite para argumentar, ainda assim a Impugnante faria jus à alíquota zero de IRRF aqui tratada, na medida em que efetivamente emprega a embarcação alugada no transporte de bens e de pessoas;

- primeiramente esclareça-se que os navios alugados pela Impugnante não se quedam parados e fixados em um único ponto, mas, ao contrário, encontram-se em permanente movimentação, circunstância, aliás, requerida pela própria atividade desenvolvida, já que o levantamento de dados sísmicos requer o constante deslocamento da embarcação;

- por outro lado, além de efetivamente se locomoverem de modo constante, esses navios também são usados para transportar pessoas e cargas os navios em questão circulam com diversas pessoas e materiais a bordo, transportando os seja do porto até as áreas de pesquisa (ou viceversa), seja entre as diversas áreas de pesquisa, seja ainda entre os pontos que compõem o trajeto a ser percorrido durante a obtenção dos dados sísmicos;

- aliás, a razão do aluguel das embarcações é justamente a necessidade de transporte e locomoção dessas pessoas e materiais na área marítima em que é realizada a pesquisa, e entre as diversas áreas de pesquisa, já que, se a Impugnante não alugasse os navios em questão, não teria como deslocar as pessoas, equipamentos e outros materiais empregados nessa atividade;

- além dos aspectos já amplamente demonstrados acima, também é interessante, no presente caso, pontuar mais um elemento que demonstra a interpretação equivocada da Lei 9.537/97 seguida pela fiscalização a própria Lei 9.537/97 demonstra que a definição de embarcação nela contida é ampla, abarcando inclusive e de forma expressa as plataformas (art. 2º, incisos V e XIV);

- no decorrer do auto de infração ora lavrado, o agente fiscal também houve por bem mencionar, para corroborar o seu raciocínio, que os contratos de afretamento somente podem ter por objeto o aluguel de navios para transporte, o que não ocorreria no caso, linha de raciocínio que não possui qualquer cabimento, ao contrário, contraria a própria legislação (a esse respeito, vale mencionar, por exemplo, a definição de

afretamento por tempo contida na Lei 9.432/97: “afretamento por tempo: contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado”);

- ao pretender exigir o recolhimento de IRRF sobre situação claramente excluída do campo de tributação pela lei tributária, as autoridades fiscais ignoraram os princípios da legalidade e tipicidade cerrada, e da impossibilidade de uso de analogia no campo do direito tributário, na medida em que a exigência representa um verdadeiro aumento de tributo sem previsão em lei;

- parte das remessas de aluguel que foram realizadas pela Impugnante se destinaram à empresa PGS Geophysical AS, a qual é domiciliada na Noruega, e, como se sabe, o Brasil assinou com a Noruega Tratado para Evitar a Dupla Tributação da Renda, sendo forçoso concluir que, ainda que por absurdo se considerasse que os alugueis aqui tratados não se beneficiariam da alíquota zero de IRRF, ao contrário de tudo o que foi demonstrado até o momento, mesmo assim seria necessário cancelar o auto de infração no caso específico das remessas feitas à Noruega, na medida em que o Tratado assinado entre o Brasil e aquele país automaticamente exclui a incidência do IRRF sobre os rendimentos aqui tratados;

- ainda que se entendesse devido o valor de principal de IRRF, deve ser excluída a multa de ofício de 75% aplicada quando da lavratura do auto de infração, que, além de ferir os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, e representar um verdadeiro enriquecimento sem causa da União, nunca poderia ter sido aplicada ao presente caso, na medida em que a Impugnante se limitou a seguir práticas normalmente aceitas pela Administração Tributária, agindo em plena boa fé.

Em 12 de julho de 2012, os membros da 1ª turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro I proferiram o Acórdão No. 12-48.143 que, por maioria de votos, julgaram oportuno dar provimento a impugnação, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano calendário:2008

REMESSAS PARA O EXTERIOR. BENEFÍCIO FISCAL.

Não restando provado que o contribuinte não fazia jus ao benefício da alíquota zero, posto que os navios de pesquisa não estão excluídos do conceito de embarcação, deve ser cancelado o lançamento.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

A autoridade recorrida aponta em suas razões de votar:

A fiscalização buscou o conceito de embarcação na Lei 9.537/1997 art. 2º, inciso V:

"... 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". (grifo da fiscalização)

No inciso XIV do mesmo artigo, buscou o conceito de plataforma:

"... 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 plataforma continental e seu subsolo."

E concluiu que os navios alugados pelo interessado, por serem Navios de Pesquisa, são na realidade plataformas.

É a Lei nº 9.481/1997 que determina a quais bens será aplicada a alíquota zero. Dentre estes, encontramos embarcação.

Não tendo a Lei nº 9.481/1997 definido o que vem a ser embarcação, a fiscalização invocou a Lei nº 9.537/1997 para mostrar que o conceito de embarcação não alcança Navios de Pesquisa.

A Lei nº 9.537/1997 tem no seu preâmbulo que ela dispõe sobre a segurança do tráfego aquaviário em águas sob jurisdição nacional e dá outras providências. O caput do artigo 2º, da Lei 9.537/1997, assim dispõe:

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

Portanto, os conceitos apresentados no artigo 2º da Lei 9.537/1997 não se aplicam a toda e qualquer situação.

Registre-se, no entanto, que o conceito de embarcação na Lei 9.537/1997 art. 2º, inciso V, no meu entender, não exclui o navio de pesquisa, que é suscetível de se locomover na água, transportando pessoas ou cargas, ainda que esta seja uma função acessória.

Embarcação é conceito que se refere a certo tipo de objeto físico que possui determinadas qualidades.

No IPI, o Decreto nº 4.544/2002 (artigos 15 a 17) dispõe que a classificação dos produtos far-se-á de conformidade com as Regras Gerais para Interpretação RGI,

Regras Gerais Complementares RGC e Notas Complementares NC, todas da Nomenclatura Comum do MERCOSUL – NCM, e, subsidiariamente, pelas Notas Explicativas do Sistema

Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias NESH.

O capítulo 89 da NCM trata das embarcações e estruturas flutuantes. Na posição 89.01 tem se:

89.01 Transatlânticos, barcos de excursão, “ferryboats”, cargueiros, chatas e embarcações semelhantes, para o transporte de pessoas ou de mercadorias. Porém, não são embarcações, apenas, aquelas que tem por função principal o transporte de pessoas ou de mercadorias.

Na posição 89.06 tem se:

89.06 Outras embarcações, incluídos os navios de guerra e os barcos salvavidas, exceto os barcos a remo.

8906.10 Navios de guerra

8906.90 Outras

Segunda as NESH:

Esta posição compreende todas as embarcações que não se classificam mais especificamente nas posições 89.01 a 89.05.

Entre estas, podem citar se:

(...)

4) As embarcações equipadas para pesquisa científica; os navios laboratórios; as fragatas meteorológicas.

(...)

De acordo com o texto das Notas Explicativas da posição 8906, são, também, embarcações as equipadas para pesquisa.

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 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.

A meu ver, a fiscalização cometeu um erro na interpretação dos dispositivos da Lei nº 9.481/1997, devendo ser cancelado o lançamento de IRRF efetuado, por não ter restado provado que o interessado não fazia jus ao benefício da alíquota zero.

Tendo em vista o montante exonerado a autoridade de primeira instância recorre de ofício.

A Fazenda Nacional às fls. 1417 a 1442 apresenta as razões para as quais deve ser dado provimento ao recurso de ofício:

- Uma vez que o inciso I do artigo 1º da Lei 9.481/97 não cuidou de delimitar o conceito de embarcação. Diante de tal lacuna, o interprete deve buscar o conceito em outras fontes, como dicionários, glossários, normas técnicas ou mesmo diplomas legais.

- Há nos autos referências a duas possíveis fontes de tal definição, Lei 9.537/97, que regulamenta a segurança do tráfego aquaviário. Segundo os termos da referida lei para ser embarcação é fundamental que seja destinada ao transporte de cargas ou pessoas, mesmo quando se trate de plataforma flutuante.

- A DRJ por sua vez trouxe a referência da legislação do IPI, diante dessas múltipla possibilidade é importante perquerir o escopo da norma que a vincula.

- Ao agrupar as receitas de fretes, afretamentos, alugueis e arrendamentos de embarcações, com pagamentos referentes a containers e outros serviços relativos ao uso de instalações portuárias, o dispositivo legal transmite claros sinais de que seu escopo se relaciona efetivamente com a atividade de transporte, seja de carga ou pessoas.

- Indica que a classificação do sistema harmonizado de designação e codificação de mercadorias (SH) tem por objeto facilitar o comércio internacional e não particularmente com a tributação.

- Elementos teleológico apontam para fins de interpretação da Lei 9.481/97, o conceito descrito na Lei 9.537/97, é mais oportuno que a simples classificação fiscal relacionada ao artigo 89 da TIPI.

- Indica que caso se utilize a NCM, os referidos bens afretados melhor se classificariam no posição 89.05, como plataforma de exploração, como fica claro do item 89.05, item C.

- Subsidiariamente afirma que apesar da autuada alegar que parte das remessas cujo destino foi a PGS Gephysical, domiciliada na Noruega não estariam na incidência do IRRF, tendo em vista tratado para evitar dupla tributação, indica que a incidência é sobre receitas e não sobre os lucros tal como prescreve o tratado.

- Complementa afirmando que não há norma legal que vede qualquer incidência sobre a receita auferida pela pessoa física.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Lopo Martinez, Relator

O presente recurso de ofício reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Turma de Julgamento.

Conforme relatado, a questão deduzida em juízo cinge-se à legitimidade da remessa de numerário para o exterior, para fins de pagamento de afretamento, sem o recolhimento do Imposto de Renda Retido na Fonte, com fundamento na subsunção de tal fato na hipótese prevista na Lei nº 9.481/97, que contempla com o benefício fiscal da alíquota as operações de frete, afretamentos, alugueis ou arrendamento de embarcações marítimas ou fluviais.

O cerne da controvérsia, reside no enquadramento, ou não, dos bens arrendados no conceito de embarcação.

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre as normas de interpretação e integração da legislação tributária, o Código Tributário Nacional, seu art. 109, estabelece:

“Art. 109. Os princípios gerais do 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.”

Como se pode inferir, o art. 109 dá ao legislador o poder de atribuir efeitos tributários próprios, pela via do raciocínio tipológico, analógico e presuntivo, aos princípios, conceitos e formas de direito privado. Contudo, se a lei tributária não redefinir para fins fiscais expressamente tais institutos, estes ingressarão no direito tributário mantendo seu significado original.

Deste modo, como a norma tributária, ao tratar das operações de fretamento para fins de imposto de renda retido na fonte não modificou expressamente o conceito de embarcação, apenas se referindo aos seus efeitos tributários, este deverá ser buscado na seara privada.

No que tange ao conceito de embarcação, a Lei nº 9.537, de 11 de dezembro de 1997, que regula a segurança do tráfego aquaviário em águas sob jurisdição nacional, em seu art. 2º, dispõe:

“Para os efeitos desta Lei, ficam estabelecidos os seguintes conceitos e definições:

(...)

Lei nº 9.578, de 19/12/1997, destinada a dar nova redação a diversos dispositivos da Lei nº 2.180/54, que regula o funcionamento do Tribunal Marítimo, com o seguinte teor:

“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 anteriores, no mar territorial, na Zona Econômica Exclusiva e na Plataforma Continental brasileiros, respeitados os acordos bilaterais e multilaterais firmados pelo País e as normas de Direito Internacional.”

Deste modo, salvo melhor juízo, 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 prevista no art. 1º da Lei nº 9.481/97, com a redação dada pelo art. 20 da Lei nº 9.532/97.

No caso concreto, não se concorda com a definição feita no auto de infração de que estamos diante de uma plataforma (e não embarcação). No contexto, s.m.j, não vejo como não se possa enquadrar os bens objeto de arrendamento como sendo também embarcações.

Ante ao exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

(Assinado digitalmente)

Antonio Lopo Martinez