



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

Processo n° 18471.000773/2008-71
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 2202-003.620 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de janeiro de 2017
Matéria IRRF - Remessas para o exterior
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado GLOBAL TRANSPORTE OCEÂNICO S/A

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

IRRF. RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. AFRETAMENTO INTERNACIONAL.

É zero a alíquota do IRRF incidente sobre pagamentos de fretes, desde que o beneficiário não esteja domiciliado em país com tributação favorecida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

Assinado digitalmente

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente), Márcio Henrique Sales Parada, Martin da Silva Gesto, Rosemary Figueiroa Augusto, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Cecília Dutra Pillar, Dílson Jatahy Fonseca Neto e José Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado).

Relatório

Reproduzo o relatório do Acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ), que bem sintetiza os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância.

1. No dia 22.07.2008, foi lavrado o auto de infração de fls. 1.537/1.610 para exigir da interessada imposto de renda na fonte no valor de R\$ 25.805.571,64 (IRRF), multa proporcional de 75% (setenta e cinco por cento) e juros de mora, sob a acusação de ela ter deixado de reter e recolher o referido imposto sobre rendimentos derivados de afretamentos pagos a residentes ou domiciliados no exterior (enquadramento legal: artigos 18 e 28 da Lei nº 9.249, de 1995, art. 12 da Lei nº 9.718, de 1998, e art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.332, de 2001).

2. Encontra-se às fls. 1.517/1.519 um termo de constatação fiscal no qual a autuante relata, em síntese:

2.1. que, intimada, a interessada lhe informou: a) que todos os afretamentos listados no termo de intimação fiscal nº 17 estão sujeitos à alíquota zero, de acordo com o inciso I do art. 691 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999); b) que a ANTAQ — Agência Nacional de Transportes Aquaviários — é a autoridade mencionada no referido dispositivo legal; e c) que, de acordo com a sua Resolução nº 195, de 2004, tais afretamentos prescindiram da sua autorização;

2.2. que, em face dessa informação, houve por bem deixar claro que não vislumbra o menor laivo de incompatibilidade entre os diplomas legais que lastreiam os artigos 691 e 711 do RIR/1999, pois o segundo instituiu a tributação em questão e o primeiro estabeleceu a isenção no caso de afretamento;

2.3. que a isenção prevista no inciso I do art. 691 é subordinada à aprovação, pela ANTAQ, dos serviços de fretes, afretamentos, alugueis ou arrendamentos de embarcações ou aeronaves estrangeiras feitos por empresas;

2.4. que, como a interpretação da legislação tributária que disponha sobre isenção é literal por força do art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), não havendo a aprovação da ANTAQ, não há a redução a zero da alíquota do imposto;

2.5. que a ANTAQ tem a finalidade específica de autorizar o afretamento de embarcações estrangeiras por empresas de navegação brasileiras, desde que atendidos os requisitos legais e sempre na defesa dos interesses da frota mercante nacional nas navegações de apoio portuário, marítimo, de cabotagem e de carga prescrita, isto é, federal, estadual, municipal ou importada com favores governamentais, ou com financiamento de estabelecimento oficial de crédito;

2.6. que, assim, a ANTAQ age na defesa do mercado interno reservado aos navios de bandeira brasileira na navegação de cabotagem, de apoios portuário e marítimo e de carga prescrita, não interferindo no afretamento de embarcações estrangeiras

para transporte exclusivo de carga não reservada a embarcação nacional;

2.7. que, portanto, não existe sequer a previsão de autorização quando a operação aquaviária não estiver reservada a embarcação de bandeira brasileira;

2.8. que as autorizações, quando existentes, visam a defender os interesses nacionais, uma vez que a lei reservou, com exclusividade, algumas atividades para embarcações brasileiras e as autorizações liberam essa exclusividade quando atendidos os pressupostos e requisitos legais na defesa dos interesses do comércio marítimo nacional;

2.9. que, assim, se inexistem autorizações, inexistem interesses nacionais a serem defendidos;

2.10. que a ANTAQ, embora seja a autoridade competente constante no inciso I do art. 691 do RIR/1999, não se vincula diretamente à isenção nele prevista; em outras palavras, não concede autorizações visando às isenções de tributos, mas tão-somente ao cumprimento da legislação pertinente ao transporte aquaviário;

2.11. que o procedimento da ANTAQ se encontra em total harmonia com a tributação existente, pois se não há autorização, não há interesse nacional algum a ser defendido; tributa-se então, portanto, a operação de afretamento de embarcação estrangeira, a não ser que haja reciprocidade no tratamento concedido as empresas brasileiras pelo país estrangeiro que sedie as empresas envolvidas no afretamento das embarcações estrangeiras;

2.12. que, desse modo, se os afretamentos, como os listados no termo de intimação nº - 17, não dependem de autorização do órgão competente, significa dizer que não estão reservados às embarcações brasileiras; significa dizer, ainda, que não representam reserva de mercado; que não representam interesse nacional algum e, portanto, não estão amparados pelo benefício fiscal;

2.13. que, no entendimento da interessada, a autorização da ANTAQ e a sua inexistência têm, ambas, o condão de conceder a isenção tributária;

e

2.14. que, contudo, não há isenção sem que haja a aprovação daquela agência reguladora.

3. Cientificada do lançamento em 23.07.2008, a interessada o impugnou no dia vinte e um seguinte (fls. 1.619/1.637). Alegou, em resumo:

3.1. que a aplicabilidade da alíquota zero ao presente caso se fundamenta na literalidade da lei;

3.2. que o art. 10 da Lei nº 9.491, de 1997 (art. 691 do RIR/1999), alterado pelo art. 20 da Lei nº 9.532, de 1997, estabelece que a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida a zero, na hipótese de esses rendimentos decorrerem 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, sobreestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias;

3.3. que o art. 691, I, do RIR/1999, é norma específica, uma vez que norma geral de tributação sobre rendimentos auferidos no País por empresas de navegação marítima e aérea domiciliadas no exterior é a que se encontra no art. 711 daquele regulamento ("Estão sujeitos ao imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, os rendimentos recebidos por companhias de navegação aérea e marítima, domiciliadas no exterior, de pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil);

3.4. que, para dirimir qualquer dúvida sobre a existência de conflito entre esses artigos do RIR/1999, além do aspecto temporal, ou seja, o de que a lei da alíquota zero, o art. 691, é posterior à lei que determina a incidência da alíquota de 15% (quinze por cento), o art. 711; há de se ter em mente o princípio da especialidade segundo o qual a norma especial prevalece sobre a geral;

3.5. que, enquanto o art. 691 trata especificamente das atividades sujeitas à alíquota zero, o art. 711 trata tão-somente dos demais rendimentos do residente ou domiciliado no exterior;

3.6. que tal princípio cria uma relação de especialidade e subsidiariedade entre os dois dispositivos que lhes permite vigência simultânea, na qual o específico, o art. 691, é aplicado em regra, e o geral, o art. 711, é aplicado de forma subsidiária, tudo conforme o art. 2º, § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil ("Art. 2º - Não se destinando .6 vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue". "§ 2º - A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.");

3.7. que, portanto, neste caso, as disposições do art. 691 devem prevalecer sobre as do art. 711;

3.8. que confirmam o seu entendimento o voto condutor ao Acórdão 12-12.186, de 30.10.2006, proferido pela 2ª Turma da DRJ/RJ-I no processo nº 18471.001396/2005-44, o Acórdão 104-18.892, de 2002, do Primeiro Conselho de Contribuintes e as Soluções de Consulta nº 276, de 2004, e a nº 105, de 2001, da 9ª e da 7ª Regiões Fiscais, respectivamente;

3.9. que esse entendimento, contudo, não foi partilhado pela autuante, que, para lhe autuar, fundamentou-se na tese de que a autorização da ANTAQ é pressuposto indispensável e indissociável para o gozo da redução a zero da alíquota do IRRF, nos termos exigidos pelo art. 691, I, do RIR/1999;

3.10. *que tal interpretação não é de modo algum literal, como exige o art. 111 do CTN, na medida em que transforma a dispensa de aprovação prévia das operações pela ANTAQ em justificativa para negar a aplicação da alíquota zero. Em outras palavras, a autuante assevera que, já que as operações autuadas estavam dispensadas de aprovação pela ANTAQ porque a agência apenas concede autorizações quando se trata de operações ligadas à reserva de mercado nacional (cabotagem e transporte de cargas prescritas), todas as demais operações não ligadas à tal reserva não poderiam gozar do favor fiscal, porque não contariam com a autorização expressa da agência reguladora;*

3.11. *que, dessa maneira, segundo a fiscalização, se não há interesse nacional a ser preservado nas operações de transporte marítimo, não há razão para lhes dispensar o tratamento fiscal favorecido;*

3.12. *que, com a devida vênia, tal interpretação é absurda e desprovida de qualquer fundamento jurídico, e a sua autora tenta ser mais realista que o rei;*

3.13. *que é importante ressaltar também que todos os pagamentos a não residentes no País, objeto da autuação, foram verificados pelas instituições financeiras fiscalizadas pelo Banco Central do Brasil (BACEN) e que não se pode remeter valores ao exterior sem que a instituição financeira — e por via de consequência, o BACEN — verifique a natureza e a regularidade da remessa, até mesmo se ela está sujeita à tributação do IRRF (RIR/1999, art. 880 — "O Banco Central do Brasil não autorizará qualquer remessa de rendimentos para fora do País, sem a prova de pagamento do imposto". Parágrafo único — "Nos casos de isenção, dispensa ou não incidência do referido tributo deverá ser apresentada declaração que comprove tal fato");*

3.14. *que jamais a instituição financeira ou o BACEN exigiram dela ou de qualquer outra empresa de navegação o recolhimento prévio do IRRF sobre as remessas de valores para pagamento de fretes e afretamentos, porque a legislação fiscal é cristalina ao estabelecer que tais operações estão sujeitas à alíquota zero;*

3.15. *que a expressão "desde que aprovadas pelas autoridades competentes" contida na lei quer dizer tão-somente "desde que não proibidas pelas autoridades competentes"; e*

3.16. *que a dispensa de aprovação pela ANTAQ, a qual decorre do art. 10, II, da Lei nº 9.432, de 1997, não pode significar que as operações em comento seriam proibidas pela legislação reguladora das atividades do transporte marítimo.*

4. *É o relatório.*

A Sexta Turma da DRJ/RJOI, por unanimidade de votos, julgou procedente a impugnação, cuja decisão foi consubstanciada no Acórdão nº 12-21.511. A ementa foi assim redigida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. AFRETAMENTO.

Os pagamentos por afretamentos, feitos por empresas a residentes ou domiciliados em país cuja tributação sobre a renda não seja inferior a 20% (vinte por cento), estão livres do imposto de renda na fonte em função da redução a zero da sua alíquota.

Lançamento Improcedente

Tendo em vista que o crédito tributário exonerado foi superior ao limite de alçada previsto na Portaria MF nº 03/2008, foi submetido à apreciação do CARF o Recurso de Ofício.

A Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) apresentou as seguintes razões para o provimento do Recurso de Ofício (fls. 2.685/2.719), em síntese:

- a premissa utilizada pela DRJ, da suposta dispensa de autorização, não é verdadeira, pois não é isso que se extrai da interpretação e da análise do caso concreto;

- o Contribuinte somente alega genericamente que os afretamentos realizados são dispensados de aprovação, sem fazer nenhuma prova de seu enquadramento na dispensa de autorização;

- para aferir se a situação do sujeito passivo efetivamente se enquadra no contexto de dispensa de autorização é necessário interpretar a legislação em regência;

- no caso de dispensa em destaque, tem-se o afretamento de embarcação estrangeira para navegação de longo curso ou interior de percurso internacional, quando não aplicáveis as disposições do Decreto-Lei nº 666/1969;

- em relação às navegações de longo curso, o Decreto-lei referido somente se aplica ao transporte de cargas importadas de países que favoreçam os navios de sua bandeira, tal como dispõe a Lei nº 9432/1997, em seu art. 5º, § 1º:

- do corpo normativo depreende-se que a aprovação é dispensada quando as embarcações estrangeiras não sejam afretadas para o transporte de cargas não reservadas a bandeira brasileira.

A PFN passa a apreciar cada afretamento individualizado, indicando tratar-se de navegação de cabotagem e, nesse caso, defende que seria exigida a autorização do órgão competente, não se enquadrando na norma de isenção do art. 691, I, do RIR/99.

A Segunda Turma da Segunda Câmara da Segunda Seção de Julgamento, na sessão de 15 de outubro de 2013, resolveu converter o julgamento em diligência para que se desse vista ao Contribuinte das razões da PFN (fls. 2.726 a 2.733), visando à preservação do contraditório e da ampla defesa.

O Contribuinte apresentou as contrarrazões (fls. 2.785 a 2.796), fazendo as seguintes alegações, em resumo:

- era incontroverso o fato de que a autuação tratava de pagamentos de fretes internacionais, como expressamente foram classificados pelas próprias autoridades fiscais, os quais estavam dispensados de autorizações prévias;

- a controvérsia somente existia quanto à interpretação jurídica dos fatos incontroversos, pois o Contribuinte entendia que seria aplicável a alíquota zero, uma vez que autorizados pela Resolução da ANTAQ, enquanto o Fisco defendia que, para tanto, seriam necessárias aprovações específicas, caso a caso;

- a decisão de primeira instância reafirmou o entendimento do CARF de que não há como admitir que uma operação de afretamento de embarcação estrangeira seja tributada simplesmente por não ter sido expressamente autorizada pela ANTAQ, quando essa autorização estava dispensada;

- A PFN tenta agora substituir a tese inicial do Fisco, procurando alterar os fundamentos fáticos e jurídicos da autuação, violando os princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal;

- se num primeiro momento as autoridades fiscais alegavam que a legislação aquaviária afirma não depender de autorização as operações, a PFN passa a sustentar exatamente o oposto, ou seja, que os afretamentos em questão não estavam dispensados de autorização do órgão competente;

- o CARF já firmou entendimento de não ser possível a retificação ou emenda do auto de infração equivocadamente lançado, ante o cerceamento do direito de defesa do sujeito passivo;

- ainda que se pudesse aceitar a apreciação da tese da PFN por este Colegiado, o que se admite apenas pelo princípio da eventualidade, está correta a decisão de primeira instância;

- a Fazenda Nacional sustenta que os navios utilizados percorreram diversos pontos do território brasileiro, o que caracterizaria a navegação de cabotagem, nos termos do art. 2º, IX, da Lei nº 9.432/97, o que não consta da fundamentação legal do auto de infração;

- nos afretamentos em questão, embora o carregamento das embarcações ocorresse em diversos portos brasileiros, as respectivas descargas ocorriam apenas no exterior, conforme inúmeros conhecimentos de embarque anexados aos autos;

- não há que se falar em navegação de cabotagem senão quando houver efetivo transporte de carga de um ponto a outro dentro do território nacional.

Ao final, requer o Contribuinte o desprovimento do Recurso de Ofício, com a manutenção integral do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA - Relator

A decisão de primeira instância exonerou um valor de crédito tributário superior ao limite de alçada previsto na Portaria MF nº 03/2008, que é de um milhão de reais, razão pela qual o recurso de ofício deve ser conhecido.

O lançamento é referente ao Imposto de Renda Retido na Fonte, sendo exigido um crédito tributário total de R\$ 56.478.058,03, incluindo multa de ofício de 75% e juros moratórios calculados até 30/06/2008, em virtude de o Contribuinte ter deixado de reter na fonte e de recolher o imposto sobre os pagamentos efetuados a residentes ou domiciliados no exterior a título de afretamento de embarcações.

No entendimento da autoridade fiscal, não há redução a zero da alíquota do imposto, quando não há aprovação da ANTAQ - Agência Nacional de Transportes Aquaviários, conforme Termo de Constatação Fiscal Anexo ao Auto de Infração (fls. 1.553/1.555), transcrito parcialmente abaixo.

NÃO HAVENDO APROVAÇÃO PELA ANTAQ NÃO HÁ REDUÇÃO A ZERO DA ALÍQUOTA.

Neste ponto devemos observar o real papel institucional da ANTAQ, motivo pela qual efetuamos diligência nesta prestigiosa Autarquia Federal, através da qual pudemos com clareza alcançar os objetivos da legislação vigente sobre a matéria em discussão e que, em resumo, expomos abaixo:

A ANTAQ - Agência Nacional de Transportes Aquaviários - autarquia criada pela Lei 10.233/2001 e conforme disposições da Lei 9.432/97, tem, entre outras, a finalidade específica de autorizar o afretamento de embarcações estrangeiras, pelas empresas de navegação brasileira, desde que atendidos requisitos legais e regulamentares, e sempre na defesa dos interesses da frota mercante nacional nas navegações de apoio portuário, marítimo, de cabotagem e de carga prescrita (i.e, aquela que é importada pela administração pública, direta ou indiretamente, Federal, Estadual ou Municipal ou importada com favores governamentais, ou com financiamento por estabelecimento oficial de crédito).

*Em suma, a ANTAQ age na defesa do mercado interno reservado aos navios de bandeira brasileira na navegação de cabotagem, de apoios portuários e marítimos e de cargas prescritas, não interferindo no afretamento de embarcações estrangeiras para transporte exclusivo de carga não reservada a embarcação Nacional. **Portanto, inexistem, sequer, a previsão de autorização quando a operação aquaviária não estiver reservada a embarcação de bandeira brasileira.***

As autorizações, quando existentes, visam defender os interesses nacionais, posto que a lei reservou, com exclusividade, algumas atividades para embarcações brasileiras e as autorizações liberam essa exclusividade atendidos pressupostos e requisitos legais e regulamentares na defesa dos interesses do comércio marítimo Nacional.

Ora, se inexistem autorizações, inexistem interesses nacionais sendo defendidos. A ANTAQ, embora seja a "autoridade competente" constante do inciso I do artigo 691, no cumprimento de seus objetivos institucionais não se vincula diretamente a

isenção prevista, isto é, não concede autorização visando isenções de tributos, mas, tão somente, visando cumprir a legislação referente ao transporte aquaviário.

Devemos ainda salientar que o procedimento da ANTAQ se encontra em total harmonia com a tributação existente, pois se não há autorização, não há defesa dos interesses nacionais, tributa-se então a operação de afretamento de embarcação estrangeira, a não ser que haja reciprocidade com o país estrangeiro em questão.

*O contribuinte se confunde quando a legislação aquaviária afirma não depender de autorização as operações que listamos no Termo de Intimação Fiscal nº 017. **Se os afretamentos listados não dependem de autorização significa dizer que não estão reservados às embarcações brasileiras; significa dizer ainda, que não representam reserva de mercado, que não representa Interesse Nacional e, portanto, não estão amparados pela isenção.***

Se os afretamentos de embarcações estrangeiras dependem de autorização e estas são concedidas, significa dizer que havia reserva de mercado às embarcações nacionais, mas que tendo sido cumpridos requisitos legais e regulamentares, autoriza-se a embarcação estrangeira a operar em mercado reservado a embarcação brasileira, neste caso, então, esta operação está abrangida pela isenção.

No entendimento do contribuinte a autorização concedida pela ANTAQ e a inexistência de autorização tem, ambas, o mesmo condão de conceder isenção.

Observe-se que o contribuinte obteve diversas autorizações junto a ANTAQ quando efetuou transporte de cabotagem com embarcação estrangeira, e neste caso, aplicamos a isenção do inciso I do artigo 691 do RIR/99, pois, embora a cabotagem seja reservada à embarcação nacional, a ANTAQ, após verificar o cumprimento de requisitos legais e regulamentares, autorizou tal operação, que, portanto, gozou de isenção, se estabelecendo desta forma, a literalidade determinada pela isenção:

"NÃO HÁ ISENÇÃO SEM QUE HAJA APROVAÇÃO PELA ANTAQ"

Pelo exposto, resta óbvio que os pagamentos dos fretes internacionais listados nos quadros demonstrativos vinculados aos Termos de Intimação Fiscal nº 017, 019 e 021, parte integrante do presente Auto de Infração, estão sujeitos à tributação do artigo 711 do RIR/99 com a aplicação do reajustamento das bases de cálculo previstas no artigo 725 do RIR/99 e Instrução Normativa 15/2001. (destaquei)

Observo que a autoridade fiscal confundiu o papel desempenhado pela ANTAQ na regulação do mercado de navegação brasileiro com a instituição da isenção do imposto de renda prevista na legislação tributária.

A conclusão da Fiscalização foi no sentido de que se os afretamentos não dependem de autorização significa que não estão reservados às embarcações brasileiras e, em consequência não representam reserva de mercado, não estando, portanto, amparados pela isenção fiscal. Em outras palavras, segundo o Fisco, se não há interesse nacional a ser preservado nas operações de transporte marítimo não há razão para a concessão da isenção fiscal. Entretanto, essa conclusão não se baseia nas disposições legais que instituíram o benefício fiscal.

O art. 1º, I, da Lei nº 9.481, de 1997 (base legal do art. 691 do RIR/1999), com a redação dada pelo art. 20 da Lei 9.532, de 1997, assim dispõe:

Art. 1º A alíquota do imposto de renda na fonte 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, sobreestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias;

A Lei nº 9.779, de 1999, dispôs sobre a incidência do imposto de renda retido na fonte nas operações em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país com tributação favorecida (os chamados "paraísos fiscais"):

Art. 8º Ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VII, IX, X e XI do art. 10 da Lei nº 9.481, de 1997, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que tribute à alíquota inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

Visando à regulamentação da questão, foi editada a Instrução Normativa IN SRF nº 252, de 03/12/2002:

Art. 2º Sujeitam-se ao imposto de renda na fonte, à alíquota zero, os rendimentos recebidos de fontes situadas no Brasil, por pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, na hipótese de pagamento, crédito, emprego, entrega ou remessa 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, bem assim os pagamentos de aluguel de containers, sobreestadia e outros relativos ao uso de serviços de instalações portuárias.

Parágrafo único. Os rendimentos mencionados no caput recebidos por pessoa jurídica domiciliada em país com tributação favorecida sujeitam-se ao imposto de renda na fonte alíquota de 25%.

Vê-se, portanto, que nos casos em que os beneficiários não são domiciliados em paraísos fiscais, os pagamentos por afretamentos feitos por empresas a residentes ou

domiciliados no exterior estão sujeitos à alíquota zero, desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes.

No presente caso, verifica-se que as operações de afretamento em questão não necessitavam de autorização da autoridade competente, que é a ANTAQ, conforme se depreende do que foi relatado pela autoridade fiscal.

Aqui cabe transcrever trecho da decisão da DRJ, com a qual concordo e adoto também como razões de decidir:

Já adianto que não comungo no entendimento da autuante expresso no termo de constatação fiscal. Não há como admitir que uma operação de afretamento de embarcação estrangeira seja tributada simplesmente por não ter sido expressamente autorizada pela ANTAQ, quando dessa autorização ela estava dispensada. Ora, essa dispensa de autorização, longe de ser uma proibição, é, em última análise, uma autorização prévia.

É igualmente um enorme equívoco sustentar que, se os afretamentos, como os listados no termo de intimação nº 17, independem de autorização da ANTAQ, não estão reservados as embarcações brasileiras, não representam reserva de mercado, não representam interesse nacional algum e, por conseguinte, não fazem jus ao benefício fiscal da redução a zero da alíquota do IRRF. (destaquei)

Nesse sentido temos as seguintes decisões do CARF, ressaltando que a primeira refere-se ao mesmo contribuinte aqui autuado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2000

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Inocorrendo o pagamento antecipado, a contagem do prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário, para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deve observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IRRF - RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR - AFRETAMENTO INTERNACIONAL

É zero a alíquota do IRRF incidente sobre pagamentos de fretes, desde que o beneficiário não esteja domiciliado em país com tributação favorecida.

Recurso de Ofício Negado Provimento. Recurso Voluntário Provido. (Acórdão nº 1402-00.660, Rel. Carlos Pelá, data da sessão: 04/08/2011).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO -

Se legislação determina que a retenha e recolhimento do imposto sobre rendimentos destinados a residentes ou domiciliados no exterior, sem prévio exame da autoridade administrativa, o lançamento está sujeito ao prazo decadencial estabelecido no artigo 150, §4º, do CTN.

FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IRRF - RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR - FRETE INTERNACIONAL -

Será zero a alíquota do IRRF incidente sobre pagamentos de fretes, desde que o beneficiário não esteja domiciliado em país com tributação favorecida.

Recurso de ofício negado. (Acórdão nº 102-49.246, Rel. José Raimundo Tosta Santos, data da sessão: 10/09/2008).

A Procuradoria da Fazenda Nacional defende que havia necessidade de autorização da ANTAQ porque se tratava na realidade de operações de cabotagem. No entanto, esse argumento é contrário ao que constatou a Fiscalização. A autoridade fiscal foi clara no sentido de que as operações efetuadas pelo Contribuinte eram fretes internacionais, tendo inclusive afirmado que, quando se tratava de transporte de cabotagem com embarcação estrangeira, a isenção foi concedida diante das autorizações obtidas junto a ANTAQ.

O fundamento da autuação fiscal não foi a necessidade de autorização da ANTAQ em virtude de as operações realizadas terem sido de cabotagem e, por não existirem as autorizações necessárias, a isenção não poderia ser concedida. O verdadeiro argumento utilizado pela Fiscalização foi aquele já rebatido pela decisão da DRJ, ou seja, a autoridade fiscal efetuou o lançamento de ofício pois entendeu que se os afretamentos independem de autorização da ANTAQ é porque não estão reservados às embarcações brasileiras e não representam reserva de mercado, não constituindo interesse nacional algum e, conseqüentemente, não fazem jus ao benefício fiscal da redução a zero da alíquota do IRRF.

Não há como acolher os argumentos da PFN, uma vez que buscam alterar os verdadeiros fundamentos fáticos e jurídicos da autuação, consistindo em uma inovação, o que viola os princípios do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal.

O entendimento pacificado no CARF é no sentido de afastar a inovação pelos órgãos de julgamento. Seguem algumas decisões nessa linha:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2003

Nulidade Da Decisão. Cerceamento Do Direito De Defesa.

Constitui cerceamento de defesa a mudança dos critérios utilizados para a apuração dos tributos lançados ex officio em sede de decisão de julgamento, por consistir em inovação nos elementos materiais constituídos através do lançamento de ofício já realizado (artigo 142 do CTN), ainda que manifestada no sentido de salva guardar somente parte dos lançamentos

tributários realizados em flagrante descompasso com as normas tributárias vigentes. (Acórdão nº 1801-002.180, Rel. Ana de Barros Fernandes Wipprich, data da sessão: 23/10/2014)

[...] LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO - INOVAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE -

É insubsistente a parcela de crédito tributário, tida como 'mantida' pela autoridade administrativa julgadora, quando se constata que ela está fundada em elementos não considerados no lançamento original. (Acórdão nº 105-16.834, Rel. Wilson Fernandes Guimarães, data da sessão: 22/01/2008)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2005

Ementa:

IRPF. JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Se o fundamento da decisão recorrida para a manutenção da glosa de despesa com livro caixa é diverso do fundamento do lançamento, há de se restabelecer a dedução pleiteada, pois é vedado à autoridade julgadora alterar o critério jurídico do lançamento. (Acórdão nº 2201-002.503, Rel. Eduardo Tadeu Farah, data da sessão: 09/09/2014)

A pretensão da Fazenda Nacional é de modificar a motivação do lançamento fiscal, pois inexistente tal fato impositivo ao lançamento e não se pode admitir a inovação da fundamentação no julgamento por oposição de motivo não constante da autuação.

Ante o exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao Recurso de Ofício.

Assinado digitalmente

MARCO AURÉLIO DE OLIVEIRA BARBOSA - Relator.