



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA**

Processo nº : 18471.001620/2003-36
Recurso nº : 139.865
Matéria : IRF - Ano: 1999 a 2002
Recorrente : PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-RIO DE JANEIRO/RJ I
Sessão de : 24 DE FEVEREIRO DE 2005
Acórdão nº : 106-14.432

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Sendo a atividade administrativa de lançamento vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (Art. 142, *caput*, e parágrafo único, do CTN).

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - NULIDADE - Não está inquinado de nulidade o lançamento efetuado por autoridade competente no exercício da sua atividade funcional, mormente quando lavrado em consonância com o art. 142 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN) e com o artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972.

AÇÃO FISCAL - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - CONTROLE ADMINISTRATIVO - A manifestação do Poder Tributante, por meio dos seus agentes fiscalizadores, em lançamento de ofício, aos quais conferiu a lei competência para praticar todos os atos próprios à exteriorização da sua vontade, não se confunde com as atividades específicas de controle administrativo daqueles atos praticados em seu nome.

EMBARCAÇÃO - CONCEITO - FATO GERADOR DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NA FONTE - Prescinde de conceituar embarcação nos casos em que se verifica a ocorrência do fato gerador nas remessas de recursos a residentes ou domiciliados em países com tributação favorecida.

REMESSAS DE RECURSOS PARA O EXTERIOR. EMPRESA DOMICILIADA EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA - A partir de 1999, é de vinte e cinco por cento a alíquota do imposto de renda retido na fonte sobre as receitas de fretes, afretamentos, alugueis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, quando auferidas por residentes ou domiciliados em países com tributação favorecida.

Recurso negado.

D




**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, REJEITAR as preliminares de nulidades apresentadas, vencido o Conselheiro Romeu Bueno de Camargo que acolheu aquela relativa às normas do Mandado de Procedimento Fiscal. Quanto ao mérito, pelo voto de qualidade, NEGAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Romeu Bueno de Camargo, Gonçalo Bonet Allage, José Carlos da Matta Rivitti e Wilfrido Augusto Marques, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA
PRESIDENTE


LUIZ ANTONIO DE PAULA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 ABR 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, ROMEU BUENO DE CAMARGO, GONÇALO BONET ALLAGE, ANA NEYLE OLÍMPIO HOLANDA JOSÉ CARLOS DA MATTÁ RIVITTI e WILFRIDO AUGUSTO MARQUES.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

Recurso nº. : 139.865
Recorrente : PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS

RELATÓRIO

Petróleo Brasileiro S.A. – PETROBRÁS, Sociedade de Economia Mista, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 33.000.167/0001-01, com sede na cidade do Rio de Janeiro, na Avenida República do Chile, nº 65, inconformada com a decisão de primeiro grau de fls. 422-450, prolatada pelos Membros da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ-I, mediante Acórdão DRJ/RJO-I nº 4.484, de 12 de novembro de 2003, recorre a este Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos do Recurso Voluntário de fls. 462/520.

1. Da autuação

Contra a contribuinte acima mencionada, foi lavrado, em 25/06/2003, o Auto de Infração de Imposto de Renda Retido na Fonte de fls. 85/97, anexos, e, Termo de Constatação Fiscal de fls. 70/72, com ciência pessoal ao Representante Legal da empresa em 27/06/2003 (fl. 85), exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 3.063.797.578,97, sendo: R\$ 1.450.950.517,48 de imposto, R\$ 524.634.174,13 de juros de mora (calculados até 30/05/2003) e R\$ 1.088.212.887,36 de multa de ofício (75%), a título de imposto de renda retido na fonte.

A autuação decorreu da falta de recolhimento do Imposto de Renda na Fonte, incidente sobre os rendimentos de aluguéis pagos ou creditados provenientes das plataformas marítimas para prospecção, exploração e produção de petróleo para residentes ou domiciliados no exterior, relativos aos períodos de fev. /1999 a dez. /2002, conforme lançamentos contábeis à conta "Controladoras,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

Subsidiárias e Coligadas/Afretamento de Plataformas – Aluguel”, como descrito no Termo de Constatação de Infração Fiscal às fls. 70-72 e na Planilha de Cálculo do Imposto na Fonte s/ aluguel das plataformas de fls. 73-84, partes integrantes do Auto de Infração.

A presente infração foi capitulada nos artigos 743 do RIR/94; art. 78 da Lei nº 8.981, de 1995; arts. 18 e 28, da Lei nº 9.249, de 1995; art. 12 da Lei nº 9.718, de 1898; arts. 682, inciso II; 683; 684 e 713, do RIR/99; art. 2º, da Lei nº 10.168, de 2000 com redação dada pela Lei nº 10.332, de 2001, nos termos do enquadramento legal descrito no Auto de Infração (fl. 97); art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996 e art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999, conforme indicado no Termo de Constatação e Infração Fiscal (fl. 71).

O Auditor Fiscal da Receita Federal, autuante, esclareceu, por intermédio do Termo de Constatação de Infração Fiscal de fls. 70/72, os aspectos, dos quais se transcrevem os seguintes excertos:

O contribuinte alugou ou arrendou, de empresa sediada no exterior, nos anos de 1999 a 2002, plataformas marítimas para prospecção, exploração e produção de petróleo.

Referidos aluguéis foram pagos ou creditados sem retenção do imposto de renda, conforme lançamentos à conta (“Controladoras, Subsidiárias e Coligadas/Afretamento de Plataformas – Aluguel”).

O art. 743 do Regulamento do Imposto de Renda, baixado pelo Decreto 1.041/94, determina que seja retido o imposto sobre proventos de qualquer natureza pagos por fonte situada no país a residentes no exterior. O artigo 791 atribui à fonte pagadora a responsabilidade pela retenção. Os referidos artigos receberam os números 682 e 785, respectivamente, no atual regulamento – Decreto 3.000/99.

O art. 749, atual 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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

marítimas e fluviais, aeronaves estrangeiras ou containers.
(destaque posto)

...

A Lei 9.537/97, ao definir o conceito de **embarcação**, em seu art. 2º, inciso V, dispõe:

*"...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**"*
(destaque posto)

Note-se que a norma isentiva do mencionado art. 749, atual 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.

Simultaneamente, a mesma lei define plataforma, no inciso XIV do referido artigo:

"...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."

É evidente que as plataformas arrendadas ou alugadas pela Petrobrás são estas.

No mesmo sentido aponta a Nomenclatura Comum do Mercosul, em seu capítulo 89, ao tratar das embarcações e das estruturas flutuantes.

Segundo a referida Nomenclatura, a posição 8905 inclui barcos-faróis, barcos – bombas, dragas, guindastes flutuantes e **outras embarcações** em que a navegação é acessória da função principal. Além destas, a mencionada posição abriga docas, diques flutuantes, plataformas de perfuração ou de exploração, flutuantes ou submersíveis.

D



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

*Fica bem claro que as plataformas estão destacadas das embarcações definidas no início do texto, estando delas separadas por ponto-e-vírgula, - numa evidente demonstração de que **não são embarcações e sim estruturas flutuantes**, já que o capítulo 89 compreende os dois conceitos.*

*É importante lembrar que a legislação concernente à outorga de isenção ou à exclusão do crédito tributário, consoante art. 111 do Código Tributário Nacional (lei 5.172/66), deve ser interpretada **literalmente**.*

Por ser o beneficiário domiciliado em Cayman, país com regime de tributação favorecida, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430/96, o lançamento de ofício far-se-á com alíquota de 25%, conforme determina o art. 8º da Lei nº 9.779/99, com a base de cálculo reajustada em conformidade com o art. 796 do RIR/94, art. 725 do RIR/99. (destaque posto)

2. Da impugnação

Em sua peça impugnatória de fls. 131-189, acompanhada dos documentos de fls. 190-420, a atuada solicitou a nulidade do auto de infração, julgando-se improcedente o lançamento efetuado. Todos os argumentos de defesa foram devidamente relatados às fls. 424-434.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as razões apresentadas pela impugnante, os Membros da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - I acordaram, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, julgar procedente o lançamento, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- das preliminares: inicialmente a contribuinte alegou falta de MPF-C com números seqüenciais, dificultando e comprometendo o seu pleno exercício do direito de defesa. No entanto, conforme documento de fl. 14, verificou-se que não houve nenhuma lacuna nas emissões dos MPF; sendo assim, foi seguido o devido



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

procedimento legal. Todavia, mesmo que verificasse ausência dos números seqüenciais do MPF-C, tal fato em nada prejudicaria a defesa da contribuinte, nem ofenderia a garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa, visto que tais direitos lhe foram garantidos no momento em que tomou ciência do auto de infração e teve 30 (trinta) dias para apresentar sua impugnação;

- afirmou a impugnante que o MPF-C de fl. 13 foi emitido por autoridade incompetente (Delegado-Adjunto), o que ensejaria a nulidade do lançamento, nos termos do art. 22 da Portaria SRF nº 3.007, de 2001. Na verdade, o Delegado-Adjunto substitui o Delegado em suas ausências, e, ainda, o referido MPF-C de fl. 13 foi emitido para excluir o Auditor Fiscal Victor Tenenbaum da fiscalização, o que em nada prejudicou a defesa da autuada;

- de forma idêntica, não houve ilegalidade na indicação do AFRF Elizeu da Silva Marinho para o MPF 0719000 2002 00488-1, uma vez que a citada Portaria, em seu art. 16, determina que deve ser emitido um novo MPF em nome de outro auditor apenas na hipótese do disposto no art. 15, II, ou seja, quando extinto um MPF cuja fiscalização não tenha sido encerrada. No caso, o AFRF Elizeu foi indicado para o MPF 0712000 2001 03049 3, cuja fiscalização foi encerrada com a emissão de auto de infração consignado no processo nº 18471.000360/2003-81, de acordo com o que prevê o art. 15, I. Dessa forma, o referido Auditor podia ser indicado para o MPF 071900 2002 00488 1;

- salientou-se, ainda, que o MPF é instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, e qualquer irregularidade apontada na sua emissão, que não prejudique os direitos do contribuinte, não tem o condão de anular o auto de infração;

- entendeu, também, que o objeto do presente lançamento foi descrito objetivamente, não havendo motivo, portanto, para a dúvida apresentada pela contribuinte. Sendo assim, o auto de infração preenche, conforme determina o art. 142 do CTN, todos os requisitos legais para sua validade, e, por isso, rejeitaram-se as preliminares apresentadas pela contribuinte;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

- no mérito: os auditores não forçaram, no entanto, uma interpretação extensiva e apropriaram livremente conceitos, tampouco utilizaram a analogia para criar exação. Eles apenas aplicaram o que prevê o art. 109 do CTN para a busca do conceito de embarcação;

- sem o conceito de embarcação, tiveram os fiscais que definir o efeito tributário da norma prevista no RIR e buscaram o conceito contido na Lei nº 9.537/, de 1997;

- apesar de a contribuinte afirmar que plataforma é espécie de embarcação, da leitura do dispositivo acima, não podiam os fiscais chegar a essa conclusão, porque as plataformas utilizadas pela contribuinte até se locomovem na água, mas não se destinam ao transporte de carga ou coisas. Na realidade são estruturas fixas ou flutuantes que visam à prospecção de petróleo, por isso, o legislador na Lei de Transporte Aquaviários as distinguiu das embarcações;

- o que se depreende é que plataforma e embarcação são gêneros distintos de bens, já que plataforma não designa uma construção destinada a correr sobre água, mas sim, como definido, uma instalação destinada às atividades associadas à prospecção de recursos minerais, ou seja, os fins dos bens em análise são distintos;

- também ficou sem sentido a afirmação de que, tradicionalmente, a lei tributária não tributa peças, partes e componentes etc, indo até as embarcações e aeronaves (Decreto nº 2.434, de 1988, Lei nº 7.988, de 1999 e Lei nº 8.007, de 1990). Examinando-se os autos, verifica-se que a legislação capitulada se refere especificamente à tributação nas fontes e que uma simples leitura da descrição dos fatos esclarece perfeitamente a ocorrência do fato gerador e da infração;

- porque a Lei nº 9.481, de 1997, ao beneficiar as embarcações, diferente do que afirmou a contribuinte, o fez também às aeronaves e aos *containers*, numa clara demonstração do seu escopo extrafiscal – não tributar alugueis de equipamentos ou veículos que realizam transporte de carga ou pessoas



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

com o fito de incentivar o comércio para o exterior, situação não aplicada às plataformas para prospecção de petróleo;

- a respeito do posicionamento do STF no RE 76.133, apresentado pela contribuinte, no sentido que ao utilizar a NCM e a NENAB (atualmente chamada de NESH para classificar plataforma) verificou-se, que o Egrégio STF proferira decisão em 1974, baseando-se na legislação vigente à época, entretanto, desde 1989 a posição 89.05 apresenta novo texto;

- em relação aos argumentos utilizados pela contribuinte em face do Parecer da lavra de Alberto Xavier, os Membros da 1ª Turma de Julgamento discordaram, pois, não sendo as plataformas embarcações, o objeto do contrato é de arrendamento ou de aluguel e não de afretamento, como argumenta;

- quem chama as FPSO (“floating production storage off loading”) de plataformas é a contribuinte e não a fiscalização, portanto, segundo a própria contribuinte, as FPSO são plataformas. Entendeu que não houve qualquer incorreção neste fato, até porque as FPSO, também não são embarcações;

- discordou do entendimento dado pela contribuinte, quanto à definição do elemento funcional, qual seja, a capacidade de navegabilidade. Tal capacidade não pode ser entendida apenas como suscetibilidade de locomoção na água. Na verdade, o fim da embarcação é a navegação, ou seja, no exercício de suas atividades, a embarcação tem de estar sempre, primordialmente, navegando e levando pessoas ou coisas de um lugar para o outro, tem de estar sempre a sair de uma origem para chegar a um destino;

- também não concordou com o entendimento da impugnante, de que a lei não utilizou como exemplo, dentre as várias modalidades possíveis de construção, as plataformas, definidas no inciso XIV do mesmo art. 2º. Na realidade, ao definir a plataforma no item XIV, pretendeu o legislador abarcar o conceito de plataforma ao de embarcação, para os fins da lei em questão – transporte aquaviário - visto que, segundo o direito privado (comercial e civil), embarcação é navio; tanto é



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

verdade que, inclusive, ao definir as embarcações, no item V, afirma o legislador que mesmo as plataformas fixas, quando rebocadas, serão entendidas como embarcação;

- ainda, a contribuinte não trouxe provas da alegação de que as plataformas móveis e as FPSO são itinerantes; tal afirmação não condiz com o exposto na Revista PETROBRÁS 50 Anos, cópia às fls. 251 e 252;

- caso as FPSO e as plataformas móveis tivessem de fato as funções itinerantes, não estariam associadas ao início de funcionamento de uma jazida específica na Bacia de Campos, como mostra a revista;

- argumentou ainda que, pelo mesmo raciocínio levado a efeito no auto, também não seriam embarcações as de pesquisa, de pesca, de turismo, de esporte, de recreio e de guerra que, tal como as plataformas e as FPSO da indústria do petróleo, não são utilizadas para o transporte de pessoas e cargas. Tentou a contribuinte igualar bens jurídicos de naturezas distintas;

- discordou também da contribuinte quando esta afirmou que plataforma, pois, no mesmo sentido, inclina-se a Lei nº 9.966, de 28 de abril de 2000, que, inclusive, corroborou o entendimento do auto, assim como o presente Acórdão, pois também distingue plataforma de embarcação;

- dos argumentos utilizados pela contribuinte do Parecer de Marco Aurélio Grego, como anteriormente exposto, o fiscal não invocou a Lei nº 9.537, de 1997 para determinar o sentido e o alcance do termo embarcação. No caso, a fiscalização apenas utilizou a referida lei para mostrar que no direito privado brasileiro embarcação não alcança as plataformas. Ele usou a lei a título de exemplo;

- ainda, não é embarcação, pois, um conceito de fato, como quer a contribuinte, mas sim um conceito jurídico pertencente ao direito privado, ou seja, no caminho oposto do que afirmam Luciano Amaro e Ruy Barbosa Nogueira;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

- também não se utilizou o fisco de qualquer outorga de um poder de preenchimento do conteúdo; neste campo não cabe tal discricionariedade. O fisco apenas aplicou o que determina o CTN, e o fez em virtude de um dever funcional determinado no art. 142;

- o fisco não cometeu qualquer erro de avaliação, não havendo, portanto, qualquer paradoxo, posto que o capítulo 89 engloba embarcações e estruturas flutuantes, dentre estas: A – embarcação e semelhantes; B – docas e semelhantes e C – plataformas;

- do mesmo modo, discordou da declaração da contribuinte, a respeito da aplicabilidade do art. 111 do CTN, pois não houve ampliação do conceito de embarcação por ato administrativo. O Fisco apenas aplicou o que prevê o CTN, no caso, os arts. 109 e 111. Quem aplicou o conceito de embarcação, na realidade, foi a contribuinte, que não se atentou ao disposto no art. 111, em vez de interpretar o conceito de embarcação de forma literal, isto é, utilizando-se apenas do conceito jurídico previsto no direito privado, ampliou-lhe o conceito ao fazer menção de uma Lei específica de cunho meramente administrativo, a fim de se favorecer com uma alíquota zero, de forma indevida;

- dos argumentos utilizados do Parecer de Arthur R. Carbone e Luis Felipe Galante, diferente do que pretendeu a contribuinte, os tratados internacionais e o direito internacional, no caso em tela, não são aplicáveis, uma vez que o CTN determina que devem ser utilizados, no alcance dos termos previstos na lei tributária, os conceitos jurídicos existentes no ordenamento privado brasileiro, art. 109 do CTN;

- por fim, como já salientado, a autoridade marítima exerce seus poderes no âmbito de suas competências e, neste caso, a lei que define a circunscrição da autoridade marítima não tem o condão, segundo o CTN, de dar nova definição de embarcação para aplicação no âmbito do direito tributário;

10



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

- concluiu que o auto de infração, em tela, interpreta os dispositivos da Lei nº 9.481, de 1997 de acordo com o que determina o art. 109 do CTN;

- portanto, correto está o lançamento do IRRF efetuado pelos auditores autuantes, com base nos aluguéis pagos a empresas localizadas no exterior (paraísos fiscais) por plataformas ou por FPSO utilizadas pela autuada, uma vez que apenas a embarcação, entendida no ordenamento jurídico privado brasileiro como navio e, sendo assim, construção destinada a percorrer águas, de forma itinerante e autônoma está amparada pelo benefício da alíquota zero. (destaque posto)

A ementa que consubstancia os fundamentos da decisão é a seguinte:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal
Ano-calendário: 1999,2000,2001,2002*

Ementa: NULIDADE. O MPF que apresenta qualquer irregularidade apontada na sua emissão e, que não prejudique os direitos do contribuinte, não tem o condão de anular o auto de infração. É válido o auto de infração corretamente descrito, e que preenche os requisitos legais.

*Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF
Ano-calendário: 1999,2000,2001,2002*

Ementa: REMESSAS DE ALUGUÉIS PARA O EXTERIOR. INCIDÊNCIA DO IR FONTE. Plataforma e embarcação são gêneros distintos de bens, portanto, os valores pagos a título de arrendamento de plataformas estão sujeitos ao recolhimento do IRRF.

Lançamento Procedente



Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

3. Do Recurso Voluntário

A empresa autuada foi cientificada da decisão de primeira instância, em 04/12/2003, conforme "AR" de fl. 453-verso, contra a qual, por intermédio de seus advogados (mandato, fls. 580-581), em tempo hábil (29/12/2003), interpôs o Recurso Voluntário de fls. 462-520, acompanhado de cópias dos documentos de fls. 522-620 e anexos I, II, III, IV e V, algumas já existentes nos autos, baseado em síntese, nos argumentos já apresentados na fase impugnatória, dos quais se destacam os seguintes:

3.1 – PRELIMINARES

- todos os MPF e os MPF-C deveriam instruir o presente processo fiscal, na forma do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972 e do parágrafo único do art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – CTN, mormente, quando se verifica que o próprio Auto de Infração contém, como um dos seus elementos estruturais, às fls. 50, 85 e 124, a indicação do MPF;

- contudo, diversos MPF-C não constam deste processo, mais especificamente o MPF-C de nº 07.1.90.00-2002-00488-1, seqüências 2, 6, 7 e 8 (se não existirem ainda outros), impedindo que a autuada exerça, em plenitude, o seu direito à ampla defesa, nem ela, nem este Conselho de Contribuintes terão condições de apreciar e decidir sobre um dos elementos formadores do auto de infração, em detrimento das garantias do contraditório, da citada ampla defesa e do devido processo legal;

- ao contrário do que afirmou a r. decisão, os MPF-C não podem deixar de instruir o Auto de Infração, uma vez que a sua ausência compromete a defesa da recorrente, que precisa conhecer o inteiro teor dos documentos utilizados para a glosa que lhe rendeu a aplicação de penalidade;

- a respeito da nulidade gritante do lançamento, observou-se que o Sr. Delegado-Adjunto não titulariza a competência administrativa para a emissão do MPF-C de fl. 13; assim, este MPF-C encontra-se maculado de nulidade, pois foi



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

emitido por quem não detinha competência administrativa para tanto. Trata-se da violação de preceitos de ordem pública, intimamente relacionados a direitos e garantias individuais previstos na Constituição Federal;

- fica evidenciado, portanto, que, inválido o procedimento fiscal adotado pelos motivos elencados, não foi ele legalmente encerrado, o que leva a concluir: pela extinção do MPF-F nº 07.1.90.00-20002-00488-1, na forma da Portaria SRF nº 3.007-2001, deixando de ser atendido o art. 16 dessa Portaria, que exige a emissão de um novo MPF;

- a invalidade do MPF mencionado e a ausência da emissão de novo MPF, consoante a legislação vigente, tornam insustentável a autuação;

- conforme fl. 03, no MPF-F inicial de nº 0712000.2001.03049.3, datado de 10/12/2001, com prazo de validade até 09/04/2002, foram indicados os AFRF, dentre os quais o Sr. Elizeu da Silva Marinho;

- aconteceu que, em 23/01/2002, iniciou-se outro MPF, de nº 07.1.90.00-2002-00488-1 (fl.05), cujo objeto era o do MPF-F anterior (fl. 03), ou seja, fiscalização do IRPJ (período de 1999), indicado o mesmo Auditor Fiscal, Sr. Elizeu, em contrariedade ao parágrafo único do art. 16 da Portaria SRF nº 3.007, de 2001;

- por força do parágrafo único do art. 16 da Portaria SRF nº 3.007, de 2001, em caso de extinção do MPF por decurso de prazo, a conclusão do procedimento ocorrerá através de outro MPF, sendo que, por ocasião de sua emissão, não poderá ser indicado o mesmo AFRF, responsável pela execução do mandado extinto, o que violou o comando dessa Portaria, devendo ser considerada, por isso, como ilegal, como também ilegais todos os atos por ele praticados;

- não procede ao entendimento da r. decisão de primeira instância. A sua alegação se afigura equivocada, pois tanto o auto de infração objeto do presente processo administrativo como aquele auto de infração relativo ao Processo nº 18471.000360/2003-81 estão ambos embasados no mesmo MPF nº 07.1.90.00-2002-00488-1;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

- também, ao contrário do que alegou a r. decisão, o MPF nº 0712000.2001.03049.3 não serviu para a emissão de outro Auto de Infração, basta verificar o Termo de Constatação de Infração Fiscal, tanto deste processo (fl. 70), quanto do processo administrativo nº 18471.000360/2003-8, em que o fiscal informou estarem esses dois processos administrativos sob o pálio do MPF nº 07.1.90.00-2002-00488-1;

- e, concluiu, o AFRF Elizeu da Silva Marinho, que atuou em MPF anterior (nº 0712000.2001.03049.3), não poderia ter atuado no MPF nº 07.1.90.00-2002-00488-1.

3.2 - DO MÉRITO

- a r. decisão procurou justificar a autuação, recorrendo ao Código Comercial, porque o vocábulo "embarcação" seria utilizado no referido diploma legal unicamente como sinônimo de navio, invocando os arts. 566 e seguintes, ou seja: a Delegacia de Julgamento colheu do Código Comercial (Lei nº 556, de 25 de junho de 1850) o fundamento de validade para a r. decisão que prolatou, viajando ao Segundo Império, ao tempo da escravidão;

- o Código Comercial não é diploma hábil para tratar da matéria em questão: "em 1850, ainda não haviam sido construídas plataformas de petróleo em lugar algum no mundo". Como as plataformas de petróleo são aquisições recentes da engenharia naval, delas não poderia cuidar o Código Comercial, que, no século XIX, tratava como sinônimos os vocábulos navio e embarcação. O que não está correto na r. decisão é a dedutibilidade de que esse texto legal considere somente "navio" como embarcação;

- assim sendo, constituindo-se em interpretação desautorizada, o que torna improcedente a invocação do Código Comercial para descaracterizar plataforma de petróleo como embarcação;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

- a afirmativa de que venha a ser considerado como embarcação é da Marinha do Brasil. Na NORMAM 01/2000 (Normas da Autoridade Marítima para Embarcações Empregadas na Navegação de Mar Aberto, aprovadas pela Portaria nº 9, de 11/02/2000, da Marinha do Brasil), Capítulo 2, item 0215 – Classificação das Embarcações, na alínea “d” – Tipo de Embarcação, e no item 0202, consta, expressamente, o seguinte: “As plataformas Móveis são embarcações e, como tal, obrigadas, devido à sua arqueação bruta (AB), ao registro no Tribunal Marítimo (TM) e à inscrição nas CP, DL ou AG”;

- e, caso tal conceito, *ad argumentandum*, não puder ser usado para definir se as plataformas móveis são ou não embarcações, muito menos poderão ser utilizados o Código Comercial e a Lei nº 9.537, de 1997 (transportes aquaviários) sem os pendores da lei tributária. A referida lei, na qual se baseou tanto o Auto de Infração como a r. decisão que o acolheu, traz ementa do seguinte teor: “dispõe sobre a segurança do tráfego aquaviário em águas sob jurisdição nacional e dá outras providências”;

- sendo lei de transporte marítimo, conseqüentemente não é lei tributária, assim, impossível forcejar, no terreno dos princípios, da doutrina e da jurisprudência do Direito Tributário, interpretação extensiva, como que encampando a utilização da analogia para criar exação e penalidade, o que é vedado pela norma tributária e igualmente pelo Direito Penal;

- em matéria de interpretação que comporta ainda princípios e preceitos especializados, em especial do Direito Tributário, ramo de Direito Público, o viés a percorrer é outro, diverso da r. decisão de primeira instância;

- é princípio do Direito Tributário que a legalidade deve ser estrita: somente lei específica pode instituir tributos. O ordenamento positivo proíbe a interpretação extensiva ou analógica para a criação de tributos ou gravames. Basta ver o art. 150, § 6º da Constituição Federal;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

- a técnica de combinar lei, no Direito Público, não é admitida para prejudicar o contribuinte – do contrário, estaria criando uma ampliação indevida do raio de ação da lei, não tolerada pelo art. 108, §1º do CTN (“o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”);

- é vedado, no Direito Tributário, interpretação extensiva que importe na cobrança de tributo, nos casos em que a lei expressamente exclui tal cobrança;

- a Lei nº 9.537, de 1997, que dispõe sobre a segurança do tráfego aquaviário, dispõe em seu art. 2º: “Para efeitos desta lei, ficam estabelecidos os seguintes conceitos e definições”;

- no inciso V, define como 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”;

- e, ainda, no inciso XIV, definindo plataforma, estatuiu: “instalação ou estrutura, fixa ou flutuante, destinada às atividades direta ou indiretamente relacionadas com pesquisa, exploração dos recursos oriundos do leito das águas interiores e seu subsolo ou do mar, inclusive da plataforma continental e seu subsolo”;

- a fiscalização e a r. decisão se ativeram à parte final do disposto no inciso V, que alude, somente para os efeitos da própria Lei nº 9.537/97, a um elemento estranho e não previsto na legislação tributária (que favorece o contribuinte com a desoneração);

- por não tributação, pelo RIR/94, e, a partir do RIR/99, com a chamada alíquota zero do IRRF sobre as remessas ao exterior, em pagamento de afretamento de embarcações, interpretando que plataforma somente seria embarcação caso transportasse pessoas ou cargas;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

- é a lei tributária que tem aplicação às relações jurídicas da espécie, não “a lei de transportes aquaviários”, a interpretação efetuada pela fiscalização e pela autoridade julgadora não é compatível com a boa hermenêutica;
- a r. decisão conjugou os dispositivos em comento para retirar, da recorrente, sem lei específica, autêntica outorga isencional;
- a Lei de Segurança dos Transportes Aquaviários – LESTA, de nº 9.537/97, é lei geral administrativa, e o Regulamento do Imposto de Renda é lei específica tributária, com conteúdo próprio;
- o RIR não distinguiu se benefícios (não incidência e posteriormente alíquota zero) serão aplicados a este ou aquele tipo de embarcação, tampouco excluiu de seu alcance as plataformas petrolíferas;
- se o legislador tributário quisesse excluir as plataformas móveis dessa outorga isencional (*lato sensu*), o teria feito a compasso com o mandamento constitucional, o que não ocorreu;
- causou estranheza a decisão do relator da decisão de Primeira Instância de manter o entendimento de que plataforma não seja embarcação, sobretudo em se consultando o Parecer CST nº 145, exarado no Processo nº 406.771/71, e o Parecer SLTN nº 68, lavrado no Processo nº 124.364/68, ambos de interesse da recorrente, pelos quais o fisco federal exteriorizou que as plataformas petrolíferas têm natureza de embarcação (conforme cópias juntadas ao presente Recurso Voluntário);
- embarcação é o gênero do qual o navio e a plataforma são espécies, tanto que Celso D. Albuquerque Mello leciona o seguinte: “No Brasil a jurisprudência tem assimilado as plataformas às embarcações” (*in nota 12 A ao item 434, do Curso de Direito Internacional Público, Renovar, 9. ed, p. 902*);
- o E. Supremo Tribunal Federal já se pronunciou a esse respeito, em Acórdão oriundo da 2ª Turma, no Recurso Extraordinário nº 76.133, cujo Relator foi o Exmº Sr. Ministro Antônio Neder, que enquadrou as plataformas como



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

embarcações, mediante a seguinte ementa: "Plataforma auto-elevadora para perfuração submarina. Constitui embarcação e está isenta do IPI, como expressa o art. 10, XXXIX, do Regulamento aprovado pelo Decreto nº 61.514-67";

- a lei tributária "isenta" de tributação peças, partes, componentes etc, indo até as embarcações e aeronaves, pelo que a "interpretação" do Fisco seguiu na contramão da política fiscal; assim, no caso em questão, mesmo que a propriedade das embarcações afretadas seja de um terceiro com sede no Exterior, a internação destas encontra-se sob o regime de admissão temporária que, segundo o Regulamento Aduaneiro, suspende a carga tributária;

- a interpretação efetuada pelas autoridades lançadora e julgadora contraria a jurisprudência da mais alta corte do país e desrespeita o RIR (que, para efeito de isenção, não-tributação ou alíquota zero, não contém qualquer ressalva nesse particular) solapa, as próprias leis marítimas, como ensinam os ilustres pareceristas ouvidos;

- transcreveu ementa do E. Terceiro Conselho de Contribuintes, *in verbis*:

Imposto de Importação. A interpretação realizada pela autuante, restringido o alcance do texto legal, contrariou o princípio da literalidade interpretativa em matéria de benefícios fiscais (art. 111 do CTN). Recurso improcedente (Acórdão 303-28514 – Proc. Adm. nº 10.831.000144/95-07 – 3ª Câmara).

Isenção e Redução. Não cabe pretender restringir a aplicabilidade do benefício, se a restrição não é explicitada no dispositivo concessório. Recurso Provido (Acórdão 32767. No mesmo sentido, cf. Acórdão de nºs 302-32768, 302-32769, 302-32770, 302-32771, 302-327732 e 302-32774).

- assim, não há como elidir a não incidência ou a alíquota zero ou a "isenção" outorgadas, por meio da utilização da Lei nº 9.537, de 1997;



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

- transcreveu, ainda trechos da obra do tributarista Yves Gandra da Silva Martins, relativa aos comentários do Código Tributário Nacional, e, em especial, do art. 111;

- em seguida, transcreveu as opiniões de Alberto Xavier, Marco Aurélio Grego, no campo do Direito Tributário, e de Arthur R. Carbone e Luis Felipe Galante, no campo do Direito Marítimo, sobre as questões em exame, em seus pareceres;

- Alberto Xavier apontou duas graves impropriedades técnicas dessa autuação, quais sejam:

- a) a afirmação de que as plataformas são "alugadas ou arrendadas", quando o certo é que os referidos contratos sejam de afretamento e não de locação ou arrendamento. O afretamento é a modalidade contratual própria das embarcações marítimas;
- b) a referência genérica a "plataforma" quando o certo é que os pagamentos impugnados se refiram não apenas as plataformas (semi-submersíveis ou auto-elevatórias), mas também a FPSO ("floating production storage off loading"), ou "Unidade Estacionária de Produção, Armazenagem e Transferência" (P-31 a P-35, P-37 e P-38), consideradas pelas normas técnicas brasileiras (item 0903 do Capítulo IX da NORMAM 01/2000) como categoria autônoma em relação às plataformas;

- prosseguindo, Alberto Xavier discorreu quanto à natureza das plataformas e das FPSO, classificando as instalações ou estruturas cujos afretamentos foram abrangidos pelo auto de infração em três grupos distintos:

- a) plataformas semi-submersíveis (P-07 a P-15, P-17, P-18, P-19, P-21 a P-27, P-36 e P-40);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

- b) plataformas auto-elevatórias (P-06) e
- c) FPSO ("floating production storage off loading") (P-31 a P-35, P-37 e P-38).

- ainda, foi com o mais absoluto desconhecimento de causa que o AFRF se aventurou lavrando o presente auto de infração. A leitura que o Auditor fez da Lei nº 9.537, de 1997, quase "leiga", levou-o à conclusão absurda, e sobre este item transcreveu trecho do citado parecerista ao examinar autuação posterior, quase idêntica ao auto aqui discutido;

- o tributarista comentou sobre o elemento sistemático, que pacifica "plataforma" e "embarcação" (a despeito da fórmula fiscal "transportando pessoas ou cargas");

- e, finalizou, Alberto Xavier: "está, pois, eivado de erro de direito o fundamento exclusivo do auto de infração, segundo o qual as plataformas alugadas ou arrendadas pela epigrafada não se inserem na definição acima, uma vez que – a despeito de serem plataformas – não são empregadas para transporte de pessoas ou cargas e, conseqüentemente, o auto de infração deve ser integralmente anulado";

- Marco Aurélio Grego analisou o termo "embarcação", contido no art. 1º da Lei nº 9.481/97; mais adiante, discorreu pelos campos onde a lei tributária busca o conteúdo dos conceitos que utiliza e destaca, em tese, três: o uso comum; o uso técnico e o uso legal;

- embarcação é objeto identificado pelas suas qualidades, *in verbis*: "Embarcação é conceito que se refere a certo tipo de objeto físico que possui determinadas qualidades";

- com relação à Lei nº 9.537/97, Grego esclareceu ser ela inaplicável na hipótese em vibração, uma vez que nem a lei tributária, isto é, a Lei nº 9.481/97, remete o intérprete para a lei em questão, nem esta, a Lei nº 9.537/97, trata



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

expressamente de matéria tributária. Ou seja, esses diplomas legais não se comunicam;

- também ressaltou que as definições e os conceitos constantes da Lei nº 9.537, de 1997 somente têm objetivo e alcance limitados ao âmbito de aplicação que lhe é próprio ("segurança do tráfego aquaviário em águas sob jurisdição nacional");

- Marco Aurélio Grego, tal como o tributarista Alberto Xavier, examinou o gerúndio do verbo transportar, constante do inciso V da Lei nº 9.537/97, informando a exata interpretação desse termo no âmbito da legislação mencionada e o equívoco de se pretender a sua aplicação de modo diverso. E explicita, ainda, que o dispositivo contido na referida lei se justifica em razão do objetivo colimado, qual seja, a segurança da vida humana no mar;

- definitivamente, a Lei nº 9.537, de 1997 não pode ter tido o condão de introduzir uma "definição vinculante" para a interpretação da norma tributária, reduzindo, indiretamente, a amplitude do art. 1º, I, da Lei nº 9.481, de 1997: às razões se soma o § 6º, do art. 150 da Constituição Federal;

- ainda, continuou apresentando as conclusões do Parecer de Marco Aurélio Grego, em que asseverou que a Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, não é contrária à contribuinte, porque o título dos Capítulos não tem função legal nenhuma e, ainda, quanto ao "ponto-e-vírgula" da NCM;

- no que tange ao art. 111 do CTN, declarou Grego que esse dispositivo não dá guarida ao Fisco;

- em seguida, transcreveu os quesitos formulados pela consulente (recorrente) e as respostas do referido parecerista;

- do parecer de Artur R. Carbone e Luís Felipe Galante, pelo ângulo do Direito Marítimo, alegou-se que melhor sorte não colheu o auto de infração e a decisão recorrida;

D



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

- muitas são as espécies de unidades móveis. As principais são: plataformas auto-elevatórias; plataformas semi-submersíveis; FPSO; FSO e barcas-sonda;

- indo ao Direito Comparado, percorrendo as Convenções Internacionais corretadas, os referidos pareceristas voltam ao Direito Brasileiro informando o seguinte: "Foi nessa conjuntura legal que o Tribunal Marítimo Administrativo viu-se chamado a pronunciar-se sobre o tema, aliás, provocado por consulta da própria Petrobrás. E o fez na Sessão Ordinária de nº 3.683, de 19 de junho de 1975, decidindo que plataforma móvel... era embarcação, assim sujeitando-se ao registro obrigatório de propriedade perante o Tribunal Marítimo";

- os especialistas em Direito Marítimo não vacilam no entendimento de que plataformas móveis são embarcações – pelo que se apresentam incorretas as premissas e conclusões do Fisco Federal;

- também a NORMAM 01/2000 – Normas da Autoridade Marítima, em seu capítulo 9, item 0903, trata das definições, dentre as quais, na alínea "f", a do que seja PLATAFORMA MARÍTIMA MÓVEL, estabelecendo, de forma taxativa, que plataforma móvel é embarcação, em oposição à plataforma fixa, que é descrita na alínea "e", como "estrutura";

- de igual maneira, no mesmo capítulo da aludida NORMAM, as FPSO e FSU também são definidas como "embarcações", na alínea "g";

- destacou, ainda, que o art. 36 da Lei nº 9.537, de 1997 dispõe que as normas decorrentes desta "lei marítima" obedecerão, no que couber, aos atos e às resoluções internacionais ratificados pelo Brasil;

- a NORMAM 01/2000, no Capítulo 3, item 0302, na parte referente à "aplicação de convenções e códigos internacionais", dispõe sobre a obrigatoriedade de seu entendimento, que alcança as plataformas, merecendo referência a SOLAS; LLGG e MARPOL/7378;

D



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

- e, no que concerne à observância dos requisitos de segurança, o Capítulo 9 da NORMAM 01/2000, que trata das plataformas, no item 0902, alínea "a", diz da necessidade de Certificados previstos em Convenções Internacionais – Código para Construção e Equipamento para Plataformas Móveis (MODE CODE 79/89), cujo atendimento é exigido pela autoridade marítima brasileira para todas as plataformas de bandeira brasileira e estrangeira, operando em águas jurisdicionais brasileiras;

- o cumprimento da exigência de certificação é regularmente verificado pela autoridade marítima, por intermédio de vistorias, estabelecidas no Capítulo 10 da NORMAM, mediante listas de verificação específicas para cada tipo de embarcação – no caso das plataformas, essas listas estão contidas no Anexo 10 -C da NORMAM 01/2000;

- o Certificado de Classificação atesta a conformidade com os requisitos de segurança na construção e operação, bem como a estabilidade das embarcações em geral, incluídas as plataformas móveis;

- também no Capítulo 13 da NORMAM 01/2000 se estatui a obrigatoriedade das embarcações possuírem o Certificado de Responsabilidade Civil, onde atesta que o seguro ou outra garantia financeira seja de acordo com as disposições da Convenção Internacional sobre a Responsabilidade Civil em Danos Causados por poluição por óleo, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 74, de 1976 e promulgada pelo Decreto de nº 7943, de 1977. Esse certificado é exigido de toda embarcação que transporta mais de 2.000 toneladas de óleo a granel como carga, inclusive plataforma;

- o capítulo II da NORMAM 01/2000, no item 0205, dispõe sobre o seguro obrigatório, exigência também direcionada às plataformas móveis, cuja apresentação é necessária por ocasião das vistorias regulares;

- no item 0208 do Capítulo II da NORMAM 01/2000, se estabelece a necessidade das embarcações possuírem registro no Tribunal Marítimo. As



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

plataformas estrangeiras, afretadas, estão obrigadas a obter o AITEE – Atestado de Inscrição Temporária de Embarcação Estrangeira, expedido pelas Capitânicas dos Portos das jurisdições de seus respectivos locais de operação, juntados nos autos já na fase impugnatória, os Atestados VI, VII, VIII, IX, X XII, XIV, XV, XVI, XVII, XVIII, XIX, XXI, XXIII, XXIV, 26, XXVII, 31, 32, XXXIII, XXXIV, 35, 36, 37, 38 e 40;

- os referidos AITEE demonstram que, para a autoridade marítima brasileira, plataforma é embarcação, em perfeita afinação com a NORMAM 01/2000;

- o auto de infração literalmente atropelou a legislação federal, e a r. decisão de primeira instância foi “nas águas” da Fiscalização;

- o auditor fiscal autuante não teve nem mesmo a curiosidade de ver as plataformas que estariam – mas não estão – a ensejar a autuação;

- em face das fotografias das FPSO e FSO, das quais se vale na consecução de seu objeto social, ninguém negará que as plataformas tenham os atributos de uma embarcação;

- a r. decisão firma-se a conceitos e definições do Código Comercial, que data do século XIX, quando – o mundo jurídico, o mundo dos fatos, nem qualquer outro tinham sido apresentados às plataformas petrolíferas, móveis ou não;

- prende ainda ao antigo Regulamento do Tráfego Marítimo, que, entretanto, nunca limitou a abordagem legal (*rectius*, as normas do Regulamento do Imposto de Renda), doutrinária e/ou jurisprudencial (administrativa e judicialmente falando), segundo as quais, frise-se, plataforma é embarcação;

- ao presente Recurso Voluntário, foram juntados os documentos náuticos que descerram, inobjetavelmente, o caráter itinerante das plataformas móveis com as quais opera.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

Às fls. 582-589, a Recorrente arrolou bens de seu ativo permanente, para fins de seguimento do presente Recurso Voluntário, em cumprimento à Instrução Normativa SRF Nº 246, de 2002.

É o Relatório.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'D'.

A handwritten signature in black ink, appearing to be the initials 'R'.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

VOTO

Conselheiro LUIZ ANTONIO DE PAULA, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo art. 33 do Decreto nº 70.235 de 06 de março de 1972, tendo sido interposto por parte legítima, que também apresentou o arrolamento razão porque dele tomo conhecimento.

Em limine, devem ser apreciadas as preliminares de nulidade do auto de infração argüidas na peça recursal.

**1) DA AUSÊNCIA DE INFORMAÇÕES SOBRE AS REMESSAS E
QUAIS AS PLATAFORMAS SE REFEREM ÀS MESMAS**

A preliminar de nulidade do auto de infração, por inexistência de informação acerca de quais remessas supostamente deveria ser objeto de retenção do IRRF, bem como, pela ausência de especificação das plataformas a que se referem às ditas remessas, não há como prosperar.

As autoridades precedentes prestaram todos os esclarecimentos a este respeito. A autuante, mediante o Termo de Constatação de Infração Fiscal, fls. 73/84; a julgadora de primeira instância, conforme o voto, do qual os termos, abaixo:

...referidos aluguéis foram pagos ou creditados sem retenção do imposto de renda, conforme lançamentos à conta ("Controladoras,



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

*Subsidiárias e Coligadas / Afretamento de Plataforma – Aluguel”).
Ou seja, são os aluguéis das plataformas seguintes:*

- a) no ano-base de 1999: p-10, p-18, p-24, p-25, p-26, p-27, p-31, p-33, p-35, p-36, p-38;
- b) no ano-base de 2000: p-09, p-10, p-12, p-16, p-17, p-18, p-19, p-23, p-24, p-25, p-26, p-27, p-31, p-33, p-35, p-36, p-38, p-40;
- c) no ano-base de 2001: p-06, p-07, p-08, p-09, p-10, p-12, p-13, p-14, p-15, p-17, p-18, p-19, p-21, p-22, p-23, p-24, p-25, p-26, p-27, p-31, p-32, p-3, p-34, p-35, p-36, p-37, p-38, p-40;
- d) no ano-base de 2002: p-06, p-07, p-08, p-09, p-10, p-12, p-13, p-14, p-18, p-19, p-21, p-22, p-23, p-24, p-25, p-26, p-27, p-31, p-33, p-35, p-37, p-38, p-40, p-12, p-19, p-24, p-27, p-33, p-35, p-36, p-38 e p-40.

O relator do voto registrou ter a própria recorrente informado às fls. 50 a 60, 68 e 69, em resposta às intimações de fls. 49 e 63.

O entendimento deste Conselheiro não poderia ser outro. Estão devidamente identificadas as referidas plataformas e está caracterizado nos autos que os pagamentos ou créditos sobre os quais o imposto foi calculado são aqueles constantes da escrita contábil da contribuinte e informados em planilha anexa aos Termos de Intimação de 07/06/2002 e 16/04/2003, às fls. 73-84.

A suposta impropriedade não existiu, pois a autoridade fiscal afirmou que os benefícios fiscais pretendidos pela recorrente (aplicáveis às embarcações) não se estendem para o caso em concreto.

Neste ponto, não há reparos no r. acórdão prolatado no âmbito da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro-RJ-I

2) DAS IRREGULARIDADES DO MANDADO DE PROCEDIMENTO

FISCAL



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

a) Ausência de MPF-C seqüencial

Conforme se verifica no Recurso Voluntário interposto, a Recorrente alegou, preliminarmente, a nulidade do lançamento, por entender que ocorreram vícios na emissão dos Mandados de Procedimentos Fiscais – MPF.

Entretanto, em que pesem os argumentos despendidos pela Recorrente em relação ao suposto vício de forma ocorrido quando da emissão dos Mandados de Procedimentos Fiscais Complementares, entendo que eventuais omissões ou incorreções no referido documento não dão causa à nulidade prevista no inciso I, artigo 59, do Decreto n. 70.235, de 1972 (atos e termos lavrados por pessoa incompetente).

Isto porque, como muito bem já foi objeto de esclarecimento no voto condutor, o r. acórdão, eventuais incorreções e/ou omissões no Mandado de Procedimento Fiscal não são causas para invalidar ato praticado por Auditor Fiscal da Receita Federal, cuja competência é derivada diretamente da lei, cabendo a ele, independentemente de observação de normas administrativas, cumprir as determinações contidas no art. 142 do CTN, ou seja, sempre que apurar a ocorrência de fato gerador da obrigação tributária, deverá determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo da obrigação tributária e, ocorrida à hipótese, impor a respectiva penalidade, caso se verifique a ocorrência de infração à lei, sob pena de responsabilidade funcional, haja vista ser ato vinculado e obrigatório da autoridade administrativa.

Essa atribuição, portanto, foi estabelecida por lei. Sendo assim, espécies normativas hierarquicamente inferiores, como a Portaria SRF nº 1.265, de 1999 substituída pela Portaria SRF nº 3.007, de 2001, não poderiam restringi-la ou modificá-la, seja mediante critérios temporais, territoriais ou de qualquer outra natureza. Atos normativos que venham determinar prazos ou matérias para o



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

desenvolvimento do trabalho fiscal têm o objetivo apenas de estabelecer normas procedimentais administrativas. Eles simplesmente buscam organizar a ação fiscalizadora, definindo normas a serem cumpridas pelos chefes de serviço e funcionários em geral. O seu descumprimento não retira quaisquer atributos do ato administrativo do lançamento, que são definidos pela lei, mas apenas enseja a aplicação de penalidades disciplinares, pelo desatendimento de norma administrativa, se for o caso.

Não há de falar em cerceamento do direito de defesa, pois a descrição dos fatos e o enquadramento legal foram detalhadamente consignados nos termos e nos demais atos praticados pelas autoridades fiscais. Ademais, é na presente fase processual (impugnatória) que a interessada apresenta os motivos de fato e de direito, assim como os pontos de discordância e as razões e provas que, no seu entendimento, fundamentaram a sua pretensão (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 16). Pelo que se extrai do conteúdo das duas peças impugnatórias acostadas nos autos, a interessada compreendeu perfeitamente o alcance e a natureza das infrações que lhe foram imputadas, de sorte que o seu direito de defesa foi respeitado e exercido em sua plenitude.

O fato é que o MP consiste em uma ordem administrativa, emanada de dirigentes das unidades da *Secretaria da Receita Federal*, servindo, por um lado, como instrumento interno de planejamento e controle das atividades e dos procedimentos fiscais em relação a tributos administrados pela *Secretaria da Receita Federal* e, por outro lado, como requisito de validade da realização de procedimento fiscal, na medida em que confere ao sujeito passivo da obrigação tributária um instrumento hábil para certificar-se da regularidade da ação fiscalizadora.

Não fossem os argumentos acima que por si só afastam de plano as nulidades argüidas, o fato é que o Decreto nº 70.235, de 1972, ao regulamentar o processo administrativo fiscal, somente considera nulos os atos e termos lavrados



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

por pessoa incompetente, os despachos e as decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos do art. 59, incisos I e II, do referido diploma legal.

O que norteia o trabalho fiscal é o interesse público de que seja constituído o crédito tributário devido, sem que o contribuinte tenha sido cerceado sua defesa, amplamente garantida por meio de procedimento estatuído pela legislação que rege o processo administrativo tributário federal. É o próprio Decreto nº 70.235, de 1972 que dispõe, em seu art. 59, só constituírem causas de nulidade do processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União, a incompetência dos agentes que nele intervêm e a preterição do direito de defesa. Nada disso ocorreu no caso em contenda, de modo que a alegação de nulidade não pode ser acolhida.

Tendo o Auditor Fiscal competência outorgada por lei para fiscalizar e constituir o crédito tributário pelo lançamento e também, não caracterizando nos autos cerceamento do direito de defesa da Recorrente, não há de se falar em nulidade do lançamento, conseqüentemente, não prosperando, portanto, as preliminares suscitadas relativas aos Mandados de Procedimentos Fiscais - MPF.

Quanto à alegação da falta de MPF-C com números seqüenciais, também não cabe razão à Recorrente, pois se constata à fl. 14 que não houve ausência nas emissões dos Mandados de Procedimento Fiscal, estando ali identificados cada um deles.

Destarte, conclui-se que não houve qualquer prejuízo para a defesa, conseqüentemente, não há nulidade do auto de infração, ora combatido.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

**b) DA INCOMPETÊNCIA DO DELEGADO ADJUNTO PARA
ASSINAR O MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL COMPLEMENTAR**

A Recorrente argumentou ainda que o MPF-C de fl. 13 foi expedido por autoridade incompetente, qual seja, o Delegado-Adjunto, sendo que não consta no rol do art. 6º da Portaria SRF nº 3.007, de 2001, o que implicaria na nulidade do auto de infração.

Em algumas circunstâncias, pode a norma autorizar que um agente transfira a outro, normalmente de plano hierárquico inferior, funções que originariamente lhe são atribuídas, é o fenômeno da delegação de competência. Entretanto, para que isso ocorra é necessário que haja norma expressa autorizadora.

Na esfera federal, dispõe o art. 12 do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967 (o estatuto da reforma administrativa federal), que é possível a prática da delegação de competência, o que não foi o ocorrido.

Como muito bem salientou a autoridade julgadora de primeira instância, "...no caso em questão, não houve delegação de competência, na realidade o Delegado-Adjunto substituiu o Delegado em suas ausências.", conforme previsto no inciso IV do art. 6º da Portaria SRF nº 3.007, de 2001.

Assim, também, não há de se falar em nulidade do auto de infração.

**c) DA INDICAÇÃO DO MESMO AUDITOR FISCAL DA RECEITA
FEDERAL**

A Recorrente também alegou nulidade, ainda, por apresentar o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) vícios insanáveis que, no seu



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

entendimento, maculam o processo administrativo, ou seja, que o AFRF Elizeu da Silva Marinho, que atuou em MPF anterior (nº 0712000.2001.03049.3) não poderia ter atuado no MPF nº 0719000200200488-1, por força do parágrafo único do art. 16 da Portaria SRF nº 3.007/2001.

Como se demonstrará, tal alegação é improcedente, tendo em vista os termos dos artigos da referida Portaria, abaixo transcritos, e das considerações que se seguem:

Portaria SRF nº 3.007, de 26/11/2001

Dos Procedimentos Fiscais

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal (AFRF) e instaurados mediante Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Parágrafo único. Para o procedimento de fiscalização será emitido Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F), no caso de diligência, Mandado de Procedimento Fiscal - Diligência (MPF-D).

...

Do Mandado de Procedimento Fiscal

Art. 4º O MPF será emitido na forma dos modelos constantes dos Anexos de I a V desta Portaria, do qual será dada ciência ao sujeito passivo, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532, de 10 de novembro de 1997, por ocasião do início do procedimento fiscal.

...

Art. 10. As alterações no MPF, decorrentes de inclusão, exclusão ou substituição de AFRF responsável pela sua execução, ou pela supervisão, bem assim as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante emissão, pela autoridade outorgante do MPF originário, de Mandado de Procedimento Fiscal Complementar (MPF-C), conforme



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

modelo constante do Anexo V, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

§ 1º O MPF-C será identificado pelo número do MPF originário, na forma do inciso I do art. 7º, acrescido de número seqüencial correspondente a sua emissão, separado por hífen.

...

Art. 12. Os MPF terão os seguintes prazos máximos de validade:

I - cento e vinte dias, nos casos de MPF-F e de MPF-E;

II - sessenta dias, no caso de MPF-D.

Art. 13. A prorrogação do prazo de que trata o artigo anterior poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de trinta dias.

...

Da Extinção do Mandado de Procedimento Fiscal

Art. 15. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio;

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13.

Art. 16. A hipótese de que trata o inciso II do artigo anterior não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela emissão do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.

Parágrafo único. Na emissão do novo MPF de que trata este artigo, não poderá ser indicado o mesmo AFRF responsável pela execução do Mandado extinto.

A Portaria SRF nº 3.007, de 2001, em seu art. 16, determina que deve ser emitido um novo MPF em nome de outro auditor apenas na hipótese do

D



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

disposto no art. 15, II, ou seja, pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 12 e 13, quando extinto um MPF cuja fiscalização não tenha sido encerrada.

No caso em concreto, o AFRF Elizeu da Silva Marinho foi indicado para o MPF nº 0712000 2001 03049 3, cujo procedimento foi encerrado, conforme previsto no art. 15, I. Assim, poderia o referido auditor ser indicado para o MPF nº 0719000 2002 00488 1.

Assim, não se verifica a nulidade do presente auto de infração, posto que foi lavrado por autoridade competente em pleno exercício da sua atividade funcional, mormente quando lavrado em consonância com o art. 142 da Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), combinado com o artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF) e atendendo ao disposto no artigo 926 do Decreto nº 3.000, que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99, e, ainda, observando o devido processo legal e o direito de defesa da contribuinte, não se verificando as disposições previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

De todo o exposto, é de se rejeitar as preliminares de nulidades argüidas pela Recorrente.

Em seguida, ao mérito.

1. PLATAFORMAS SÃO OU NÃO EMBARCAÇÕES

A Recorrente fixou a sua defesa na alegação de que plataformas petrolíferas são embarcações marítimas, conseqüentemente, ver ao caso aplicável a alíquota zero de que trata o disposto no art. 1º, inciso I, da Lei nº 9.481/97 e alterações posteriores.

B

R



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

A autoridade autuante deixou assente que no conceito de embarcação figuram aquelas que se prestam para o transporte de pessoas ou cargas, enquanto plataformas são instalações ou estruturas marítimas para as atividades relacionadas com a pesquisa, exploração e exploração de recursos petrolíferos, sendo desta categoria as plataformas arrendadas/alugadas pela recorrente.

Este também foi o sentido a que chegaram os Membros da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro - I, mediante o Acórdão DRJ/RJO-I nº 4.484, de 12 de outubro de 2003, ora recorrido. Nesse sentido foram analisados os termos contidos na Lei nº 9.537, de 1997, as plataformas utilizadas pela contribuinte "até se locomovem na água, mas não se destinam ao transporte de pessoas ou coisas. Na realidade são estruturas fixas ou flutuantes que visam a prospecção de petróleo, por isso, o legislador na Lei de Transporte Aquaviários as distinguiu das embarcações".

Acerca do RE 76.133, de 1974, do STF, apresentado pela contribuinte, segundo o qual plataforma auto-elevadora para perfuração submarina constitui embarcação, com vista da isenção do IPI, previsto no art. 10 inciso XXXIX do Decreto nº 61.514, de 1967(RIPI), a autoridade julgadora considerou inaplicável, porque no presente caso a tributação é no âmbito do imposto de renda retido, na fonte, e, ainda, aquela decisão baseou-se na legislação vigente à época, já modificada desde 1989, quando as plataformas passaram a ter posição 8905 na NCM (atual Nomenclatura Comum do Mercosul).

Interpretados os pareceres favoráveis à recorrente emitidos pelos juristas Alberto Xavier, Marco Aurélio Greco e Arthur R. Carbone e Luis Felipe Galante, os mesmos foram considerados inadequados à matéria em discussão por aqueles julgadores.

D

[Assinatura]



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

Embora a referida discussão possa ser dispensável à solução da presente lide, é possível adicionar mais alguns pontos acerca do que seja embarcação e do que não possa ser assim conceituado.

Os dois dicionários da língua portuguesa de maior consulta assim definem o vocábulo EMBARCAÇÃO:

a) *Dicionário Houaiss*. Rio de Janeiro: Delta, 1996:
Embarcação: Qualquer estrutura flutuante destinada ao transporte de pessoal ou carga.

b) *Novo Dicionário Aurélio*. São Paulo: Nova Fronteira, 1986:
Embarcação. Designação comum a toda construção destinada a navegar sobre água.

Depreende-se claramente que o conceito de embarcação pressupõe uma **propriedade fundamental**: a de flutuar, a de ser capaz de estar sobre a água. E uma **finalidade fundamental**: a de navegar, a de transportar, ou seja, conduzir de um lugar a outro.

c) *Nova Enciclopédia Barsa*. Rio de Janeiro: Encyclopédia Britannica do Brasil. 1998:

Denomina-se embarcação todo veículo flutuante, feito de madeira, metal, ou outros materiais, que se desloca sobre as superfícies das águas para transportar carga ou passageiros, servindo-se do vento, de remos ou motores para sua propulsa. Os submarinos, destinados à navegação sob a superfície do mar, também são considerados embarcação.

Estrutura das embarcações. A nomenclatura das partes e dimensões de uma embarcação é vasta. Casco é o corpo da embarcação; comprimento 'roda a roda' é a extensão do casco desde a proa (extremo anterior) até a popa (extremo posterior); boca é a largura máxima da nave; e costados de bombordo e de boreste (ou estibordo) são as laterais esquerda e direita, respectivamente.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

A estrutura (cavernante) da embarcação assenta sobre a quilha, peça que se estende longitudinalmente de um extremo a outro. Também sobre a quilha, na popa, se articula o leme, peça plana e vertical cuja rotação determina o rumo da embarcação. A distância da quilha ao convés principal, que representa a altura máxima da nave, denomina-se pontal. O casco de uma embarcação é dividido em dois seguimentos, no sentido longitudinal, pela linha d'água (ou de flutuação); a parte submersa, abaixo dessa linha, é conhecida como obras vivas; e a parte que se mantém sobre a superfície, obras mortas. Calado é a distância da linha d'água à patê inferior da quilha.

Embarcações no Brasil. Na bacia amazônica empregam-se embarcações de todos os calados. São de uso generalizado as ubás, de casca de pau ou madeira, de tamanhos variáveis, que atingem, às vezes, nove metros. (...) As montarias, usadas para o deslocamento comum do caboclo, (...). A galeota, embarcação maior, com toldo de pano e parte da popa fechada para moradia. As igarités, maiores que a montaria e menores que a galeota, são de dois tipos: vigilengas e geleiras. As gambarras são transportadoras de gado da Ilha de Marajó, com capacidade para oitocentas cabeças e cinco tripulantes; chatinhas são navios de roda à popa, com máquina de caldeira e lenha, destinados aos altos rios, com capacidade de 130 a 200 passageiros e 80 a 200 toneladas de carga, com guarnição de 19 homens; (...) os vaticanos, navios mais suntuosos que as gaiolas, devem seu nome à profusa iluminação, com capacidade de 900 a 1.000t. As alvarengas são embarcações de reboque, puxadas pela popa do rebocador, lateralmente ou empurradas.

No nordeste, as embarcações tipicamente locais são as jangadas e as balsas. Na Bahia, a embarcação típica é o saveiro, barco à vela que serve para pesca e transporte de carga. No rio São Francisco, navega grande variedade de embarcações.

d) NEVES, Iêdo Batista. *Vocabulário Prático de Tecnologia Jurídica*, São Paulo: Edições Fase, 1990:

Embarcação – diz-se de qualquer veículo de pequena tonelagem, capaz de se locomover n'água para atender aos fins a que se destina. Embarcação mercante - diz-se daquela que se usa como meio de transporte por água destinada à indústria da navegação, quaisquer que sejam as suas características e o lugar de tráfego.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

e) De Plácido e Silva, *in* Vocabulário jurídico. São Paulo: Saraiva, 1999, p.142:

EMBARCAÇÃO: Possuindo dois sentidos distintos, é por este motivo, tido o vocábulo como derivado de embarcar (em-barco-ar) e do espanhol embarcación.

Como derivado de embarcar, em sentido amplo, é empregado para designar todo ato ou ação de colocar em qualquer veículo, transporte ou meio de condução, coisas ou pessoas, para que sejam transportadas ou conduzidas de um lugar para outro. Nesta acepção, entanto, é mais vulgarizado o vocábulo embarque, embora se considere embarcação melhor vernáculo. E também se embarcamento, de um modo geral, quando se trata de coisas ou pessoas, e carregamento, propriamente, para o embarque de coisas.

No sentido que lhe empresta a derivação espanhola (embarcación), é designação genérica dada a toda espécie de barco, sem coberta, movido a remos, a velas ou a motor.

Mas, na terminologia do Direito Marítimo, não se faz essa distinção, sendo embarcação qualquer espécie de navio, nau ou barco, de qualquer natureza, destinado à navegação ou ao transporte em águas navegáveis. Desse modo, tenha ou não convés, qualquer espécie de barco ou nau, é genericamente considerada embarcação, formando entanto as espécies, que os distinguem entre si: navio, barco, barcaça, bote, batel, canoa, jangada, etc. (grifo acrescido)

Das definições supra, não se encontra possibilidade de considerar embarcações senão aquelas destinadas ao transporte de pessoas e/ou carga sobre ou sob a água. Nos mencionados compêndios não são encontradas definições acerca das plataformas de perfuração de petróleo ou de exploração, flutuantes ou submersíveis. Estas, também, não se vêem inclusas nos diversos tipos de embarcações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

f) MELLO, Celso D. de Albuquerque. *Curso de Direito Internacional Público*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 1103-1121, capítulo XLVIII, Navios:

Não é fácil definirmos navio e mesmo as convenções internacionais, como as de Genebra, têm evitado entrar no assunto. (...) Gidel dá a seguinte definição: 'O navio de superfície não é somente todo engenho flutuante, mas todo engenho, quaisquer que sejam as suas dimensões e sua denominação, apto a se mover nos espaços marítimos (excluindo-se os outros meios) como o armamento e a equipagem que lhe são próprios, tendo em vista os serviços que comporta a indústria a que ele é empregado.

Sobre a expressão "apto a se mover nos espaços marítimos", destaca o esquecimento da navegação fluvial e lacustre, dizendo que os autores salientam que a principal característica do navio é "navegar normalmente no mar".

O autor registra que "a legislação brasileira que 'regula a execução dos contratos de hipoteca de navio' (Decreto nº 15.788/22) define o navio como sendo 'toda construção náutica destinada à navegação de longo curso, de grande ou pequena cabotagem, apropriada ao transporte marítimo ou fluvial'", e que "talvez seja a melhor definição a que está consagrada no art. 11, da Lei nº 2.180, de 05/02/54: 'considera-se embarcação mercante toda construção utilizada como meio de transporte por água, e destinada à indústria de navegação, quaisquer que sejam as suas características e lugar de tráfego".

Ressalta, ainda, que, no Direito Internacional Público, "a palavra navio é empregada em sentido amplo (...), isto é, abrangendo os navios propriamente ditos e as embarcações", definidas por Hugo Simas como "toda construção destinada a correr sobre as águas, reservando a palavra navio para a embarcação utilizada na indústria da navegação".

Como visto, todo o sentido da palavra embarcação leva a considerar o movimento sobre águas no transporte de pessoas ou cargas. Em nenhum dos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

autores até então consultados, encontrou-se a possibilidade de considerar embarcação como estrutura fixa flutuante ou submersa, posto que lhe falta a indispensável função de transportar.

Cabe mencionar que a indicação da recorrente quanto ser embarcação gênero em cujas espécies estariam navio e plataforma, o autor Celso D. Albuquerque Mello não contempla nas novas edições dita referência.

Não se discute da existência de plataformas flutuantes. O que chama a atenção é a inexistência, nessas plataformas, da destinação de navegar ou transportar, imanente ao conceito. As plataformas utilizadas pela Petrobrás têm como destino precípuo ficarem estacionadas sobre um determinado ponto do mar, a despeito de terem de se deslocar para este ponto a fim de nele se estabelecerem e exercerem a atividade para a qual foram concebidas – exploração petrolífera.

g) Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias e suas Notas Explicativas (do Conselho de Cooperação Aduaneira).

(I) *Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias*

Acerca deste tema, mister, primeiramente, destacar que, mediante o Decreto Legislativo nº 71, de 11 de outubro de 1988, foi aprovado o texto da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, assinado pelo Brasil, em 31 de outubro de 1986.

Em face da autorização legislativa foi editado o Decreto nº 97.409, de 23 de dezembro de 1988, do qual se destaca, *verbis*:

D



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

(...) considerando que o Congresso Nacional aprovou, pelo Decreto Legislativo nº 71, de 11 de outubro de 1988, a Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, celebrado em Bruxelas, em 14 de junho de 1983;

Considerando que o Brasil notificou ao Conselho de Cooperação Aduaneira a ratificação da referida Convenção, em 8 de novembro de 1988, a qual entra em vigor na forma de seu artigo 12,

DECRETA:

Art. 1º A Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de mercadorias, apensa por cópia ao presente Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém. (destaque posto)

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

*Art. 3º Revogam-se as disposições em contrário.
Brasília, 23 de dezembro de 1988; 167º da Independência e 100º da República.*

A partir da publicação deste decreto, o Brasil obriga-se a cumprir e fazer cumprir os termos da mencionada Convenção inteiramente como nela se contém. Passa a vigorar o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias como nele está expresso. Ou melhor, no País não pode mais ser utilizado outro sistema de classificação, codificação de mercadoria.

E não poderia ser diferente. Segundo a "Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados", em vigor desde 27 de janeiro de 1980, sendo o Brasil signatário, vale a regra *pacta sunt servanda*, ou seja, os tratados devem ser cumpridos nos termos acordados, tendo-se em conta as sanções aplicáveis no âmbito do Direito Internacional.

Sendo assim, não há como ser aplicado no Brasil outro sistema de classificação de mercadoria que não seja o Sistema Harmonizado, para fins de



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

tributação do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, vinculado, como também, no que couber, ao Imposto de Renda na Fonte sobre remessas de rendimentos a residentes ou domiciliados no exterior, quando a Lei assim determinar.

Nesses termos, há de se reexaminar, no Sistema Harmonizado, o capítulo 89 que compreende as "Embarcações e Estruturas Flutuantes". Não há como não entender que o capítulo comporta os dois tipos de mercadorias: (I) embarcações, por certo nas posições 89.01 a 89.04 e 89.06 (outras embarcações); (II) estruturas flutuantes, nas posições 89.05 e 89.07 (outras estruturas flutuantes). Ainda, a posição 89.08, onde são reunidas embarcações e outras estruturas flutuantes, para demolição.

Todas as embarcações, como indicadas, guardam como característica a função de mover-se sobre água no transporte de pessoas ou mercadorias. São embarcações: os transatlânticos (8901.10.00), os navios-tanque (8901.20.00), os barcos de pesca (8902.00), os iates e outras embarcações de recreio ou de esporte (8903) e, ainda, os rebocadores e empurradores (8904).

São estruturas flutuantes as dragas (8905.10.00) e **as plataformas de perfuração ou de exploração, flutuantes ou submersíveis (8905.20.00)**; como ninguém pode questionar que são da posição 89.07 - Outras Estruturas – exemplos: as balsas, reservatórios, caixões, bóias de amarração, bóias de sinalização. Neste aspecto, é sabido que o termo "outras estruturas flutuantes" só faz sentido porque antes estruturas flutuantes foram classificadas por serem mais específicas.

A distinção feita no capítulo 89 coaduna-se com todas as conceituações a embarcações com função específica de transporte. Naquelas em que as pessoas "embarcam" em um ponto com destino a outro. A função transportar



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

(de um para outro lugar) tem de estar presente. Caso contrário, não há de se falar em embarcação.

(II) Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias -NESH

Do mesmo modo, o Estado brasileiro, mediante Decreto nº 435, de 27 de janeiro de 1992, aprovou as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, do Conselho de Cooperação Aduaneira, na versão em língua portuguesa e dá outras providências, nos termos seguintes, *verbis*:

Art. 1º São aprovadas as Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, do Conselho de Cooperação Aduaneira, com sede em Bruxelas, Bélgica, na versão luso-brasileira, efetuada pelo Grupo Binacional Brasil/Portugal, anexas a este Decreto.

Parágrafo único. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado constituem elemento subsidiário de caráter fundamental para a correta interpretação do conteúdo das posições e subposições, bem como das Notas de Seção, Capítulo, posições e subposições da Nomenclatura do Sistema Harmonizado, anexas à Convenção Internacional de mesmo nome.

Art. 2º As alterações introduzidas na Nomenclatura do Sistema Harmonizado e nas suas Notas Explicativas pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (Comitê do Sistema Harmonizado), devidamente traduzidas para a língua portuguesa pelo referido Grupo Binacional, serão aprovadas pelo Ministro da Economia, Fazenda e Planejamento, ou autoridade a quem delegar tal atribuição.

As referidas Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias - NESH aprovadas pelo Decreto nº 435, de 28 de janeiro de 1992, incorporando todas as alterações efetuadas pela Organização Mundial das Alfândegas - OMA até 31 de dezembro de 2001, incluindo



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

as decorrentes da Recomendação de 25 de junho de 1999 (Terceira Emenda ao Sistema Harmonizado), correspondem ao anexo Único da Instrução Normativa SRF nº 157, de 10/5/2002.

No que diz respeito à classificação de mercadorias é de se destacar, quanto às Regras Gerais para interpretação do Sistema Harmonizado, que "*quando pareça que a mercadoria pode classificar-se em duas ou mais posições por aplicação da regra 2 b) ou por qualquer outra razão, a classificação deve efetuar-se da forma seguinte*":- **A) A POSIÇÃO MAIS ESPECÍFICA PREVALECE SOBRE AS MAIS GENÉRICAS.** (Regra 3 de interpretação do SH)

O Sistema Harmonizado na Seção XVII – Material de transporte – compreendem os veículos para vias férreas ou semelhantes e os aerotrens (Capítulo 86), os veículos automóveis e outros veículos terrestres, incluídos os de colchão (almofada) de ar (Capítulo 87), as aeronaves e outros aparelhos aéreos ou espaciais (Capítulo 88), as embarcações, *hovercrafts* e estruturas flutuantes (Capítulo 89), se foram concebidos para se deslocar sobre a água, mesmo que possam pousar em praias ou desembarcadouros ou deslocar-se também sobre superfícies de gelo, como esclarece a nota ao capítulo.

As NESH, a respeito de cada posição, destacam os seguintes pontos:

89.01 - TRANSATLÂNTICOS, BARCOS DE CRUZEIRO, "FERRY-BOATS", CARGUEIROS, CHATAS E EMBARCAÇÕES SEMELHANTES, PARA O TRANSPORTE DE PESSOAS OU DE MERCADORIAS.

A presente posição compreende todas as embarcações para o transporte de pessoas ou de mercadorias, destinadas à navegação marítima ou à navegação interior (em lagos, canais, rios, estuários, por exemplo), exceto as embarcações da posição 89.03 e os barcos



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

salva-vidas, que não sejam a remos, os navios para o transporte de tropas e os navios-hospitais (posição 89.06).

89.02 - BARCOS DE PESCA; NAVIOS-FÁBRICAS E OUTRAS EMBARCAÇÕES PARA O TRATAMENTO OU CONSERVAÇÃO DE PRODUTOS DA PESCA.

Esta posição compreende os barcos de pesca de todos os tipos, concebidos para a pesca profissional, no mar ou em águas interiores exceto, todavia, os barcos a remos utilizados para pesca da posição 89.03. Podem citar-se, a título de exemplo, as chinchas, os barcos para a pesca de atum, bem como os barcos armados para pesca de baleias.

89.03 - IATES E OUTROS BARCOS E EMBARCAÇÕES DE RECREIO OU DE ESPORTE; BARCOS A REMOS E CANOAS.

Classificam-se aqui todas as embarcações que se destinam à navegação de recreio ou de esporte, bem como todos os barcos a remos e canoas.

Podem citar-se, a título de exemplo, os iates, os jet-skies e outros barcos à vela ou de motor, lanchas e escaleres, barcos de regata, ioles, caiaques, botes de dois remos, esquifes pedalinhos, os barcos de pesca esportiva, os barcos infláveis e as embarcações dobráveis ou desmontáveis.

89.04 - REBOCADORES E BARCOS CONCEBIDOS PARA EMPURRAR OUTRAS EMBARCAÇÕES.

A presente posição compreende:

A. Os rebocadores, que são barcos especialmente concebidos para tração de outras unidades. Podem ser do tipo que se utiliza no mar ou para navegação interior, e diferenciam-se das outras embarcações pelo seu aspecto particular, seu casco reforçado de forma especial, suas potentes máquinas motoras e diversos equipamentos para movimentação e engate dos cabos, amarras, etc.

19



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

B. Os barcos concebidos para empurrar outras embarcações, que são barcos especialmente concebidos para empurrar barcaças ou alijos, entre outros. Caracterizam-se essencialmente pela sua proa achatada, concebida para empurrar, bem como pela posição particularmente elevada da cabina do timoneiro, que pode ser telescópica.

89.05 - BARCOS-FARÓIS, BARCOS-BOMBAS, DRAGAS, GUINDASTES FLUTUANTES E OUTRAS EMBARCAÇÕES EM QUE A NAVEGAÇÃO É ACESSÓRIA DA FUNÇÃO PRINCIPAL; DOCAS OU DIQUES FLUTUANTES; PLATAFORMAS DE PERFURAÇÃO OU DE EXPLORAÇÃO, FLUTUANTES OU SUBMERSÍVEIS.

8905.10 - Dragas

8905.20 - Plataformas de perfuração ou de exploração, flutuantes ou submersíveis

8905.90 - Outros

A presente posição compreende:

A) Os barcos-faróis, barcos-bombas, dragas, guindastes flutuantes e outras embarcações em que a navegação é acessória da função principal. (destaque posto)

Entre estas embarcações, geralmente estacionárias quando desempenham a sua função, podem citar-se: os barcos-faróis, barcos-perfuradores, barcos-bombas, dragas de todos os tipos (dragas com alcatruzes, dragas com aspiradores, etc.), barcos que se destinam a fazer flutuar os navios afundados, barcos-bóias de salvamento, batiscafos, pontões equipados com instrumentos de elevação ou de movimentação (derricks, guindastes, elevadores de cereais, etc.) montados sobre pontões, bem como os pontões especialmente concebidos para servir de base a esses instrumentos.

Os barcos-habitações, os barcos-lavanderias e os moinhos flutuantes classificam-se também neste grupo.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

B) As docas ou diques flutuantes.

As docas ou diques flutuantes são verdadeiras oficinas flutuantes que se destinam a substituir, as docas secas dos portos.

Compõem-se de uma estrutura cuja seção transversal apresenta geralmente a forma de U. Graças aos lastros de que são providas, estas docas ou diques submergem parcialmente a fim de permitir a entrada dos navios a reparar; podem também ser rebocados.

Outros tipos de docas ou diques flutuantes funcionam de maneira análoga e são também equipados de poderosos órgãos motores que permitem o seu próprio deslocamento. Utilizam-se então para a reparação de veículos anfíbios ou de outras embarcações que transportam.

C) As plataformas de perfuração ou de exploração, flutuantes ou submersíveis.

São geralmente concebidas para pesquisas ou explorações de jazidas de petróleo ou de gás natural. Estas plataformas comportam, além do material necessário à perfuração ou exploração, como derricks, guindastes, bombas, unidades de cimentação, silos, etc., locais de habitação para o seu pessoal.

Estas plataformas, rebocadas ou eventualmente autopropulsionadas até o local de exploração, podem ser deslocadas por flutuação até outro lugar de trabalho e pertencem a um dos seguintes grupos:

1) Plataformas auto-elevadoras que compreendem, independentemente da própria plataforma de trabalho, dispositivos (cascos, caixões, etc.) que lhes permitem flutuar e pilares retráteis que, no local de trabalho, se rebaixam de modo a apoiarem-se no fundo do mar e, desta forma, elevar a plataforma de trabalho acima do nível da água.

2) Plataformas submersíveis cuja infraestrutura se encontra submersa nos locais de trabalho para que os seus caixões-lastros repousem no fundo a fim de assegurar uma grande estabilidade à plataforma de trabalho, que se mantém acima do nível da água. Os caixões-lastros podem ser equipados de saias ou pilares que penetram mais ou menos profundamente no solo.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

3) Plataformas semi-submersíveis, análogas às plataformas submersíveis, mas diferenciam-se destas pelo fato de que as partes imersas não repousam no fundo. Estas plataformas mantêm-se, no decurso do trabalho, em posição fixa, por meio de cabos de ancoragem ou por estabilização dinâmica.

89.06 - OUTRAS EMBARCAÇÕES, INCLUÍDOS OS NAVIOS DE GUERRA E OS BARCOS SALVA-VIDAS, EXCETO OS BARCOS A REMO.

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

89.07 - OUTRAS ESTRUTURAS FLUTUANTES (POR EXEMPLO: BALSAS, RESERVATÓRIOS, CAIXÕES, BÓIAS DE AMARRAÇÃO, BÓIAS DE SINALIZAÇÃO E SEMELHANTES).

Esta posição compreende diversas estruturas flutuantes, exceto as que possuem características de barcos. São geralmente fixas e compreendem, em particular:

1) Os caixões cilíndricos ociosos que se utilizam para sustentar as pontes provisórias, etc. Os pontões que apresentam as características de embarcações classificam-se nas posições 89.01 ou 89.05.

2) Os viveiros flutuantes, crivados de orifícios, utilizados para conservar vivos os crustáceos e peixes.

...

89.08 - EMBARCAÇÕES E OUTRAS ESTRUTURAS FLUTUANTES, PARA DEMOLIÇÃO.

Esta posição compreende apenas as embarcações e outras estruturas flutuantes que se classificam nas posições 89.01 a 89.07, quando apresentadas para serem desmanteladas. Trata-se geralmente de embarcações que sofreram avarias, embarcações fora de uso por serem muito antigas, desprovidas, às vezes, de seus aparelhos de navegação, de seus órgãos motores, etc.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

A interpretação das normas leva a concluir que, com a promulgação da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias pelo Decreto nº 97.409, de 23 de dezembro de 1988, somente tal sistema pode ser utilizado visando à classificação de mercadorias.

Cabe ressaltar que, amparado no item 3 do art. 3º da Convenção, ao Sistema Harmonizado o Comitê Brasileiro de Nomenclatura aprovou a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – NBM/SH, por meio da Resolução nº 75, de 22/04/88, que, acrescida das alíquotas do Imposto sobre Produtos Industrializados veio a formar a Tabela de Incidência do IPI (TIPI) aprovada pelo Decreto nº 97.410/88, com vigência a partir de 01/10/89.

De igual modo, a NBM/SH foram acrescentadas às alíquotas do Imposto de Importação, vigente, também, a partir de 01/01/89. Com o advento do Mercosul criou-se a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), servindo de base para a criação da tarifa aduaneira utilizada pelos países do Mercosul, denominada Tarifa Externa do Mercosul – TEC, vigorando no Brasil a partir de 1º de janeiro de 1995, mediante o Decreto nº 1.343, de 23/12/1994, substituindo a Tarifa Aduaneira do Brasil – TAB.

Essas informações são pertinentes para justificar a impossibilidade de utilização de eventuais julgados ou pareceres administrativos proferidos sob o amparo de normas advindas da extinta Comissão de Política Aduaneira.

Quanto ao tema “plataforma é ou não embarcação”, não há porque persistirem dúvidas. Plataformas para prospecção de petróleo, classificadas no SH na posição 8905.20.00, não são embarcações, faltam-lhes a função representada pelo verbo transportar. As plataformas não têm função de meio de transporte, nem mesmo como função acessória, há de se concluir.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

Sem dúvida, as plataformas são estruturas flutuantes com finalidades específicas, que não as de transporte, como, aliás, determina a regra 3 de classificação: **A POSIÇÃO MAIS ESPECÍFICA PREVALECE SOBRE AS MAIS GENÉRICAS.** Não são, portanto, embarcações conforme as conclusões amparadas nas definições técnico-jurídicas supra e, ainda, na própria Lei nº 9.537, de 1997, que acertadamente, define, *in verbis*:

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 à 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;

As embarcações definidas no inciso V devem necessariamente conter três características fundamentais: serem uma construção; estarem sujeitas à inscrição na autoridade marítima; serem suscetíveis de se locomover na água, transportando pessoas ou cargas.

Considerada a essência do conceito, a definição do inciso V não criou algo que não estivesse contido na definição dos dicionários, acima transcritos, que consolidam o entendimento lingüístico do termo: ou seja, devem ter a propriedade de flutuar e devem ter a finalidade de transportar.

D



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

Isso fica ainda mais patente quando se lê o inciso XIV da referida norma legal, que define as plataformas. Apesar de se admitir nelas a propriedade de flutuar, a finalidade a que se destinam não se relaciona com transporte ou navegação, mas apenas com pesquisa, exploração e exploração de recursos marítimos, fluviais e do subsolo.

Note-se que esses conceitos são mutuamente excludentes, visto constarem de incisos diferentes de um mesmo artigo.

A recorrente se utilizou ainda, das normas da autoridade marítima – NORMAM 01/2000 para asseverar que plataforma (móvel) é embarcação.

Primeiramente, há de se lembrar que ditas normas não teriam hierarquicamente, poder suficiente para contradizer a Lei nº 9.537, de 1997 que dispõe sobre a segurança do tráfico aquaviário em águas sob a jurisdição nacional.

A referida NORMAM 01/2000, ao que tudo indica, em obediência à referida lei, estabelece no item 3, letra "b", aprovada pela Portaria nº 9, de 11 de fevereiro de 2000, que se aplicam às definições constantes do art. 2º da Lei nº 9.537/97. Ou seja, não há contradição entre a NORMAM e a referida lei. E, mesmo se tal situação se configurasse, prevaleceria de todo modo as definições da lei, por sua hierarquia.

A obrigatoriedade de registro no órgão marítimo competente não 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.

Acerca do Recurso Extraordinário nº 76.133, de 13/09/74 do STF, bem como o Parecer CST nº 145/71 e o Parecer SLTN nº 68/70 emanados da



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

Receita Federal, há que se considerar que todos foram prolatados antes da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação de Decodificação de Mercadorias, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 71, de 11/10/88.

A partir de então, considerando o compromisso assumido pelo Brasil no âmbito do Direito Internacional, o exercício tributário, obrigatoriamente, deverá observar as regras de classificação de mercadorias do Sistema Harmonizado. E, neste, como visto, não há de se confundir plataformas com embarcações, uma vez que aquelas são estruturas flutuantes.

Assim sendo, definitivamente, não há como prosperar o argumento da defesa no sentido de que plataformas sejam embarcações; conseqüentemente, não há como ser aplicável a alíquota zero de que trata o disposto no art. 1º, inciso I, da Lei nº 9.481, de 1997 e alterações.

**2. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IMPOSTO.
ENQUADRAMENTO DO CASO.**

Convém recordar que, em sede de mérito, a Recorrente asseverou que o "fundamento único" do auto de infração reside em considerar que as "plataformas petrolíferas" não são "embarcações marítimas" e, nesse sentido, formulou a impugnação ao feito que, apreciada em seus termos, resultou no julgamento de primeira instância, retro examinado.

É verdade, a ocorrência do fato gerador do tributo objeto da autuação pouco foi aventada pela recorrente, qual seja, a falta de retenção na fonte sobre proventos de qualquer natureza auferidos por residentes ou domiciliados no exterior, isto é, em chamados "paraísos fiscais".



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

Cabe consignar, por ser oportuno, que não há separação entre o Termo de Constatação Fiscal (fls. 70-72) e planilhas de fls. 73-84 e o Auto de Infração em si (fls. 85-97) e anexos. O Auditor Fiscal da Receita Federal muito bem consignou na descrição dos fatos, fl. 86, que o citado termo é “... *parte integrante do presente auto de infração.*”

A continuidade da descrição dos fatos em termo próprio para este fim é mera questão de técnica, sendo esse procedimento praticamente o único adotado no âmbito da fiscalização, pois torna os fatos mais claros para quem estuda os autos, inclusive para o próprio contribuinte.

Mais ainda, a teor da legislação processual, em especial do artigo 8º do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), tem-se:

Os termos decorrentes de atividade fiscalizadora serão lavrados, sempre que possível, em livro fiscal, extraindo-se cópia para anexação ao processo; quando não lavrados em livro, entregar-se-á cópia autenticada à pessoa sob fiscalização.

Assim, é de se enfatizar que a ação fiscal se exterioriza por meio de termos diversos e que o conhecimento destes, obrigatoriamente, é dado ao fiscalizado. No presente caso, a contribuinte foi fiel e devidamente cientificada do Termo de Constatação Fiscal em 27/06/2003, conforme carimbo e assinatura às fls. 70/72.

De resto, o referido instrumento cumpre sua função legal, qual seja, trazer a descrição dos fatos, de forma a permitir à interessada o exercício de seu direito à ampla defesa.

A esse respeito, é oportuna a transcrição das disposições legais, a seguir:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994:

Art. 743. 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 5.844/43, art. 97, "a");

...

Art. 791. Compete à fonte reter o imposto de que trata este Título, salvo disposição em contrário (Decreto-lei nº 5.844/43, arts. 99 e 100, e Lei nº 7.713/88, art. 7º, § 1º).

...

Art. 796. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvados os casos a que se referem os arts. 778, parágrafo único, e 786 (Lei nº 4.154/62, art. 5º).

Lei nº 9.779/99, de 19 de janeiro de 1999:

Art. 8º Ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º 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 a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento. (destaque posto)

Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997:

Art 1º Relativamente aos fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 1997, 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:

D



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

I - 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; (destaque posto)...

...

V - valores correspondentes aos pagamentos de contraprestação de arrendamento mercantil de bens de capital, celebrados com entidades mercantil de bens de capital, celebrados com entidades domiciliadas no exterior;

...

VIII - juros decorrentes de empréstimos contraídos no exterior, em países que mantenham acordos tributários com o Brasil, por empresas nacionais, particulares ou oficiais, por prazo igual ou superior a quinze anos, à taxa de juros do mercado credor, com instituições financeiras tributadas em nível inferior ao admitido pelo crédito fiscal nos respectivos acordos tributários;

IX - juros, comissões, despesas e descontos decorrentes de colocações no exterior, previamente autorizadas pelo Banco Central do Brasil, de títulos de crédito internacionais, inclusive comercial papers, desde que o prazo médio de amortização corresponda, no mínimo, a 96 meses;

X - juros de desconto, no exterior, de cambiais de exportação e as comissões de banqueiros inerentes a essas cambiais;

XI - juros e comissões relativos a créditos obtidos no exterior e destinados ao financiamento de exportações.

...

Lei nº 9.430, de 27 dezembro de 1996:

Países com Tributação Favorecida

Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento. (grifo acrescido)

Do exame da legislação supra, cabe observar que as remessas de rendimentos auferidos por residentes no exterior são tributadas à alíquota de vinte e cinco por cento, quando o país destinatário tribute a renda em percentual inferior à mencionada alíquota. No caso presente, a remessa de valores de aluguéis das plataformas foi feita a residentes nas Ilhas Cayman.

Como visto, a Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, somente excepcionou da tributação do imposto de renda na fonte as operações indicadas nos incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º da Lei Nº 9.481, de 1997.

Logo, a situação que diz respeito à recorrente, indicada no inciso I, passou a ser tributada, independentemente de ter sido a remessa proveniente de aluguéis de embarcações ou plataforma. É que a partir da vigência da Lei nº 9.779, de 1999 deixou de existir o benefício da alíquota zero, por derrogação do art. 1º da Lei nº 9.481 e art. 20 da Lei nº 9.532, de 1997.

A partir de 1º de janeiro de 1999, por intermédio da Medida Provisória nº 1.788, de 1998, convertida na Lei nº 9.779, de 1999, **os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.**



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

Reitere-se, antes vigia, em função da Lei nº 9.481, de 1997, art. 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 20, a alíquota zero do imposto na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no país, por residentes ou domiciliados no exterior, nas hipóteses ali previstas. A partir da Lei nº 9.779, de 1999, art.8º, acima transcrito, somente as hipóteses dos incisos V, VIII, IX, X e XI continuaram contempladas com benefício da alíquota zero.

A previsão contida no inciso I da Lei nº 9.481, de 1997, a partir de 01 de janeiro de 1999, deixou de existir, isto é, para os pagamentos feitos a títulos de fretes, afretamentos, etc, aos beneficiários de paraísos fiscais. No caso concreto, as empresas beneficiárias, como visto, estão localizadas nas Ilhas Cayman, pelo que se aplica a tributação exclusiva do imposto de renda a alíquota de 25%(vinte e cinco por cento) sobre a base de cálculo reajustada, como destacado no Termo de Constatação de Infração Fiscal, parte integrante do auto de infração, referente aos períodos de 1999 a 2002 (fls. 70-72).

De ver, ainda, para que equívocos não restem, o exposto na Exposição de Motivos nº 834-A/MF, de 29 de dezembro de 1998, do Projeto da referida Medida Provisória nº 1.788, de 1998, convertida na Lei nº 9.779, de 1999, *in verbis*:

...

O art. 8º determina a cobrança do imposto de renda à alíquota de vinte e cinco relativamente a rendimentos remetidos para beneficiários residentes ou domiciliados em países "Paraísos Fiscais", restringindo-se, quanto a esses destinatários, as hipóteses de aplicação do benefício da alíquota zero. (destaque posto)

...

Assim, reitere-se outra vez, a partir de 01/01/1999, nos termos do disposto do art. 8º da Lei nº 9.779/99, os rendimentos decorrentes **de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento (países com tributação favorecida), a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte exclusiva à **alíquota de vinte e cinco por cento**, situação a que se subsume as remessas feitas pela recorrente, pois os beneficiários dos rendimentos são domiciliados nas Ilhas Cayman.

Cabe reforçar, quanto à situação da recorrente, que a tributação interna encontra-se prevista nos Contratos firmados, a exemplo, entre outros, do que se verifica na Tradução nº C 0020/03 do Contrato de Sub Afretamento P-24 datado de 28 de dezembro de 1994, entre a BRASPETRO OIL SERVICES COMPANY, como Afretador, e PETRÓLEO BRASILEIRO S. A – PETROBRÁS (fls. 54/55 – Anexo III). É o que se vê na Subcláusula 8.2 - Impostos, assim firmada:

Todos e quaisquer pagamentos efetuados pelo Sub afretador de acordo com isto será livre de retenção ou dedução em decorrência de, ou por conta de, qualquer imposto, a menos que tal retenção ou dedução seja exigida por legislação aplicável. Se tal retenção ou dedução for desta forma exigida, o Sub afretador: (i) notificará imediatamente o Afretador ou o recebedor pertinente (em ambos os casos, doravante denominados "Recebedor") sobre tal exigência; (ii) pagará à autoridade governamental adequada o valor integral que deve ser retido ou deduzido (inclusive a importância total exigida a ser retida ou deduzida de qualquer valor adicional pago pelo Sub afretador ao Recebedor sob a cláusula (iv) abaixo) imediatamente após a determinação de que tal retenção seja exigida ou após o recebimento da notificação de que tal importância tenha sido tributada ao Recebedor; (iii) remeterá imediatamente ao Recebedor um recibo oficial (ou uma cópia autenticada), ou outra documentação razoavelmente aceita pelo Recebedor, evidenciando tal pagamento para a referida autoridade; e (iv) pagará a tal Recebedor, além do pagamento ao qual tal Recebedor tenha de outra forma direito de acordo com isto tal importância adicional que seja necessária para assegurar que o valor líquido efetivamente recebido por tal Recebedor (desembaraçado de quaisquer impostos incidentes sobre todos estes valores devidos a tal Recebedor, quer tributados do Sub afretador ou de tal Recebedor) será igual ao valor integral que tal



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 18471.001620/2003-36
Acórdão nº. : 106-14.432

Recebedor teria recebido se tal dedução ou retenção não tivesse sido exigida.

Isto posto, voto por afastar as preliminares de nulidades do lançamento e, no mérito, NEGAR provimento ao recurso, posto que o lançamento encontra-se devidamente amparado na legislação de regência.

Sala das Sessões - DF, em 24 de fevereiro de 2005.


LUIZ ANTONIO DE PAULA