



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

Processo nº 18471.001620/2003-36
Recurso nº 139.865 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-01.545 – 2ª Turma
Sessão de 10 de maio de 2011
Matéria IRRF
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S.A - PETROBRAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002

Ementa:

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

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

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

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

Súmula n.º 283 do Supremo Tribunal Federal.

Precedentes do STJ e da CSRF.

Recurso especial não conhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do recurso especial apresentado pelo sujeito passivo, por ausência de pressuposto de admissibilidade pertinente ao dissídio jurisprudencial. Vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior (Relator), Susy Gomes Hoffmann e Gustavo Lian Haddad. Designado o Conselheiro Elias Sampaio Freire para redigir o voto vencedor.

(Assinado digitalmente)

Henrique Pinheiro Torres - Presidente - Substituto

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Junior – Relator

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire – Redator-Designado

EDITADO EM: 15/08/2011

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres (Presidente-Substituto), Susy Gomes Hoffmann (Vice-Presidente), Elias Sampaio Freire, Gonçalo Bonet Allage, Giovanni Christian Nunes Campos (Conselheiro convocado), Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco de Assis Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Marcelo Oliveira.

Relatório

Em sessão plenária de 24 de fevereiro de 2005, a então Sexta Câmara do Primeiro do Conselho de Contribuintes julgou Recurso Voluntário n. 139.865, decisão essa consignada no Acórdão n. 106-14.432 (fls. 631 a 690):

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, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras, quando auferidas por residentes ou domiciliados em países com tributação favorecida.

Recurso negado.

Cientificado do acórdão, o contribuinte opôs Embargos de Declaração (fls. 703 a 715), recurso esse que foi rejeitado, conforme despacho de fls. 743 a 751.

Antes mesmo de ser notificado da rejeição dos Embargos de Declaração (fls. 753-verso), o contribuinte interpôs, em 20 de setembro de 2005, Recurso Especial de Divergência (fls. 754 a 957) que abordou as seguintes matérias:

- (i) Incompetência do Primeiro Conselho de Contribuintes para decidir sobre a classificação fiscal;
- (ii) Incompetência do Delegado Adjunto para emitir Mandado de Procedimento Fiscal Complementar;
- (iii) Indicação do mesmo Auditor Fiscal para atuar em MPF já extinto;
- (iv) Alteração da fundamentação da exigência;
- (v) Discrepância entre o Auto de Infração e o Termo de Constatação e do Ato Declaratório SRF n. 008/1999;
- (vi) Modificação do critério jurídico do lançamento;
- (vii) Força vinculante das soluções de consulta; e
- (viii) Exclusão de acréscimos moratórios.

Ao Recurso Especial foi negado seguimento, conforme o Despacho n. 106-129/2006 (fls. 985 a 1013).

Cientificado da negativa de seguimento do Especial, o contribuinte interpôs, em 29 de setembro de 2006, tempestivamente, Agravo (fls. 1020 a 1095), que objetivou destrancar o Recurso Especial.

O Agravo foi distribuído para a i. Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo que, por meio do Despacho n. 104A-195/2007 (fls. 1169-1197), decidiu pelo seguimento do Recurso Especial apenas em relação à matéria (iv), qual seja, **alteração da fundamentação da exigência**.

A decisão foi aprovada pelo então Presidente da CSRF, Dr. Antonio José Praga de Souza (fl. 1197).

Ato contínuo, a Fazenda Nacional foi intimada a se manifestar em face do Especial interposto, tendo apresentado, tempestivamente, contra-razões sob os seguintes fundamentos (fls. 1205-1210):

- (a) O auto de infração foi fundado na falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior, conforme fl. 86;
- (b) Tanto a DRJ-RJ, como a então Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes mantiveram o auto de infração pelos mesmos motivos do auto de infração, que se deu com base nos aluguéis pagos a empresa localizadas no exterior por plataformas;

- (c) A decisão recorrida, na qual o contribuinte alega a suposta nulidade, manteve o auto de infração com base em dois fundamentos jurídicos:

c.1) de que as plataformas petrolíferas não seriam espécies de embarcação, portanto, não faria jus a alíquota de 0%, conforme análise de trecho de voto:

Assim sendo, definitivamente, não há como prosperar o argumento da defesa no sentido de que plataforma sejam embarcações; consequentemente, não há como ser aplicável a alíquota zero de que trata o disposto no art. 1º, inciso I, da Lei n. 9.481, de 1997 e alterações (fls. 683).

c.2) acrescentando a essa fundamentação, o voto trouxe o entendimento que a partir da vigência da Lei n. 9.779/99 deixou de existir a alíquota zero, por derrogação do art. 1º da Lei n. 9.481 e art. 20 da Lei n. 9.532 de 1997, logo passou a ser tributada, independentemente de ter sido a remessa proveniente de alugueis de embarcações ou plataformas.

- (d) A fundamentação de ambas as decisões entendem por não enquadrar plataformas petrolíferas como espécies de embarcação, o que também inibiria as supostas alegações do contribuinte para incidir alíquota zero;
- (e) Não houve qualquer mudança de fundamentação, o que houve foi reforçar as argumentações trazidas pelo auto de infração;
- (f) Só existe nulidade do lançamento por cerceamento de defesa se restar caracterizado o óbice ao exercício do direito, de modo que o tema *sub examine* não tenha sido aventado na impugnação e no recurso voluntário. Em outras palavras, ocorre o dito cerceamento, quando a imputação e a finalidade do auto de infração não são sequer compreendidas pelo sujeito passivo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior, Relator

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 15 do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria nº 147 de 25 de junho de 2007, do Ministro da Fazenda. Dito isso, passo ao exame das questões intrínsecas (demonstração de divergência).

Como consignado no relatório, o contribuinte interpôs, em 20 de setembro de 2005, Recurso Especial de Divergência (fls. 754 a 957) que abordou as seguintes matérias:

- (i) Incompetência do Primeiro Conselho de Contribuintes para decidir sobre a classificação fiscal;
- (ii) Incompetência do Delegado Adjunto para emitir Mandado de Procedimento Fiscal Complementar;
- (iii) Indicação do mesmo Auditor Fiscal para atuar em MPF já extinto;
- (iv) Alteração da fundamentação da exigência;
- Discrepância entre o Auto de Infração e o Termo de Constatação e do Ato Declaratório SRF n. 008/1999;
- (v) Modificação do critério jurídico do lançamento;
- (vi) Força vinculante das soluções de consulta; e
- (vii) Exclusão de acréscimos moratórios.

Ao Recurso Especial foi negado seguimento, conforme o Despacho n. 106-129/2006 (fls. 985 a 1013).

Cientificado da negativa de seguimento do Especial, o contribuinte interpôs, em 29 de setembro de 2006, tempestivamente, Agravo (fls. 1020 a 1095), que objetivou destrancar o Recurso Especial.

O Agravo foi distribuído para a i. Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo que, por meio do Despacho n. 104A-195/2007 (fls. 1169-1197), decidiu pelo seguimento do Recurso Especial apenas em relação à matéria (iv), qual seja, **alteração da fundamentação da exigência**. A decisão foi aprovada pelo então Presidente do CSRF, Dr. Antonio José Praga de Souza (fl. 1197).

Nesse sentido, por existir impedimento para reexame das demais matérias, passo a apreciação da única questão posta a julgamento.

O Recorrente acusa o acórdão recorrido de haver inovado na fundamentação da infração, indicando à guisa de divergência o Acórdão 104-20.222, assim ementado:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU – MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO NA FUNDAMENTAÇÃO DA EXIGÊNCIA – IMPOSSIBILIDADE – NULIDADE DA DECISÃO – É nula a decisão de primeira instância que mantém a exigência formalizada em Auto de Infração com base em fundamentos diferentes dos apontados no instrumento de autuação, quando essa discrepância representa evidente mudando no critério jurídico do lançamento.

Decisão anulada.

A ementa acima não deixa dúvidas no sentido de que se trata de nulidade da decisão de primeira instância, declarada por Câmara dos Conselhos de Contribuintes, tendo em vista que a Delegacia da Receita Federal de Julgamento teria mantido a exigência com base em fundamento diverso do apontado na autuação.

Relativamente a este tema, releva notar que o acórdão recorrido não trata de suposta nulidade da decisão de primeira instância. E obviamente nem poderia tratar, já que tal matéria sequer foi argüida pelo contribuinte em sede de Recurso Voluntário (fls. 462 a 521 - Volume 111).

Não obstante, analisando-se os argumentos relativos a este item, aduzidos no Recurso Especial e no presente Agravo (fls. 769 a 773 - Volume IV), **o que se conclui é que o contribuinte intenta que a Câmara Superior de Recursos Fiscais declare a nulidade do acórdão recorrido, por entender que este padeceria do mesmo vício que o acórdão da Quarta Câmara (paradigma) atribuiu à decisão de primeira instância, vindo a declará-lhe a nulidade.**

Assim, em consonância com a decisão que deu provimento parcial ao Agravo, este Conselheiro entende, tendo em vista os princípios do contraditório e da ampla defesa, o precedente colacionado pelo contribuinte pode ser considerado para fins de análise. Isso porque, tratando-se de suposto vício verificado somente no acórdão de segunda instância, não haveria como o contribuinte provocar o seu prequestionamento no Recurso Voluntário, como ocorreu no caso do paradigma. Ademais, a tentativa de obter o posicionamento da então Sexta Câmara acerca dos supostos vícios contidos no acórdão recorrido foi frustrada, já que os Embargos Declaratórios opostos pelo contribuinte (fls. 703 a 715 - Volume IV) foram rejeitados (despacho de fls. 743 a 752 -Volume IV).

Destarte, o paradigma deve efetivamente ser analisado, com vistas à aferição acerca da demonstração da alegada divergência jurisprudencial. Nesse passo, convém esclarecer que, pelas razões acima expostas, o dissídio interpretativo, caso efetivamente se confirme, só poderá ser demonstrado de forma indireta, a partir de uma construção lógica, a saber: **a então Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes não teria admitido a alteração na fundamentação da exigência, perpetrada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, vindo a anular a respectiva decisão; considerando-se, em tese, que a Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes também tenha alterado a fundamentação da exigência no acórdão recorrido, tal comportamento seria obviamente repudiado pela Quarta Câmara, caracterizando-se assim a alegada divergência. Isso porque os elementos de comparação, no presente caso, são representados por duas decisões inseridas no processo administrativo tributário, sujeitas aos mesmos princípios, sendo irrelevante a instância prolatora de cada julgado.**

Autenticado em 29/08/2011 por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 29/08/2011

por ELIAS SAMPAIO FREIRE, Assinado digitalmente em 09/09/2011 por MANOEL COELHO ARRUDA JUNIOR, Assi

nado digitalmente em 12/09/2011 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 09/09/2011 po

r OTACILIO DANTAS CARTAXO

Emitido em 12/09/2011 pelo Ministério da Fazenda

Assim, resta a este Conselheiro proceder à comparação entre a situação retratada no paradigma - Acórdão 104-20.222, às fls. 833 a 851, Volume IV - e a do recorrido, com o escopo de aferir acerca de sua identidade.

Análise do paradigma:

No caso do paradigma, trata-se de Auto de Infração por meio do qual se exigia Imposto de Renda sobre ganho de capital em operação de permuta de participações societárias (fls. 837 - Volume IV). Confirma-se os fundamentos da autuação, conforme o relatório do precedente:

"A fiscalização entendeu que a alienação das ações do Banco Real S/A, ainda que tendo sido feita por meio de permuta está sujeita ao pagamento de imposto sobre o ganho de capital e que, tratando-se de rendimentos de residente no exterior, o imposto deveria ser exigido do adquirente, com fundamento no art. 685, § 2º do RIR/90.

Afirma a propósito, a autoridade lançadora, no Termo de Verificação Fiscal que:

'A apuração de ganho de capital em operações de permuta é pacífica, sendo exceção somente as operações de permuta de unidades imobiliárias, sem torna, conforme disposto na Instrução Normativa 107/88.

No caso de permuta de ações, não há exceção e o ganho de capital deve ser apurado, sobre o qual haverá incidência de imposto.'

A autoridade lançadora menciona expressamente o art. 3º da Lei 7.713, de 1988, também indicado nos fundamentos legais do Auto de Infração, o qual, no seu § 3º, inclui expressamente entre as hipóteses de alienação nas operações de ganho de capital a permuta e, ainda, transcreve ementas de acórdãos do Conselho de Contribuintes que corroborariam essas conclusões."

Não obstante, a **decisão de primeira instância**, proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, assim asseverou, conforme o relatório do paradigma (fls. 844/845 - Volume IV):

A autoridade julgadora de primeira instância assim resumiu a controvérsia no que se refere à questão de mérito central objeto do processo, verbis:

'De um lado, o fisco entende ser devido o Imposto de Renda na fonte sobre o ganho de capital auferido pelos alienantes. Em contraposição, a impugnante advoga que a modalidade negociada utilizada - permuta, sem preço e sem torna - inviabiliza a pretensão fiscal, posto inexistir o valor de alienação, cujo balanceamento com o custo de aquisição é procedimento indispensável para que exsurja o quantum do ganho de capital objeto da tributação.'

Dai, conclui:

'Necessário, portanto, dissecar a operação com o objetivo de apurar se a aparência do negócio - permuta - coincide com sua natureza intrínseca, ou se, pelo contrário, sob o formato e denominação de permuta, encontra-se outra operação de natureza diversa - compra e venda.'

Dessa análise a autoridade julgadora de primeira instância concluiu que, 'A criação das empresas Maxpar Participações S/A e Fortblanc Serviços S/A serviu apenas como simulacro, buscando travestir de permuta o que é uma autêntica compra e venda por preço pago em dinheiro contado'.

E, ainda,

'a) ser plenamente possível neste caso concreto apurar o ganho de capital auferido pela família Szajman (empresa Fortblanc Serviços S/A) na alienação das ações do Banco Real S/A; b) que a impugnante, estando na condição de fonte pagadora dos rendimentos, sempre esteve ciente de sua obrigação de efetuar a retenção e o recolhimento respectivo mas, em vez de assim agir, optou por simular com a beneficiária dos rendimentos uma permuta envolvendo empresa criada para esse fim exclusivo, sem existência efetiva, e cujo único efeito foi de servir de embalagem para o preço pago em dinheiro; e c) é legal o reajustamento da base de cálculo, posto não ter havido a retenção do imposto na fonte.'

Verifica-se, claramente, que há alteração na determinação da infração imputada ao contribuinte, que passou de "falta de recolhimento de imposto sobre ganho de capital em operação de permuta", para "falta de recolhimento de imposto sobre ganho de capital em operação de compra e venda travestida de permuta".

Diante de tal alteração, assim se posicionou o voto condutor do paradigma:

"Sem prejuízo da arguição de ilegitimidade passiva levantada pela Recorrente, o cerne da questão de mérito objeto do litígio diz respeito à incidência, ou não, do ganho de capital no caso de permuta de ações. A autoridade lançadora fundamenta a exigência, entre outros dispositivos, no art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988 segundo o qual a incidência do imposto sobre o ganho de capital independe da forma de alienação, sendo devida, inclusive, no caso de permuta.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que, sem um valor de alienação, já que a permuta se deu sem preço e sem torna, não é possível apurar-se o ganho de capital, base de cálculo do imposto. Escora-se em pareceres da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN os quais, segundo sua interpretação, concluem no sentido de que 'não há ganho de capital na mera troca de bens ou direitos pois no momento da troca não ocorre o fato gerador do imposto de renda', o que só ocorrerá quando o particular vender a participação acionária. Essa tese, ainda segundo a Recorrente, é corroborada por decisão do Supremo Tribunal Federal.

Note-se que a autoridade lançadora em momento algum se refere na fundamentação do lançamento, em simulação. Ao contrário, procura lastrear a exigência demonstrando

exatamente que há fundamento na legislação e na jurisprudência administrativa para a incidência do imposto, ainda que a alienação tenha se dado na forma de permuta.

Verifica-se, entretanto, que a autoridade julgadora de primeira instância fundamenta sua decisão, principalmente, no pressuposto de que a criação das empresas FORTBLANC e MAXPAR 'serviu apenas como simulacro, buscando travestir de permuta o que é uma autêntica compra e venda por preço pago em dinheiro contado', hipótese, como se viu acima, alheia aos fundamentos da autuação.

Por outro lado, a decisão recorrida passou ao largo da questão central objeto da controvérsia entre os fundamentos da autuação e as alegações da peça impugnatória, isto é, a incidência (ou não), de ganho de capital no caso de alienação de ações por meio de permuta, conforme relatado acima.

É forçoso concluir, portanto, que a autoridade julgadora de primeira instância: a) introduziu mudança no critério jurídico da fundamentação da exigência; e b) não apreciou as razões da defesa no que se refere à questão de mérito objeto da lide.

Desnecessário dizer que essas circunstâncias são absolutamente incompatíveis com o devido processo legal, consagrado na Constituição Federal, o qual desdobra-se nas garantias do contraditório e da ampla defesa e que, entre outros aspectos, compreende o duplo grau de jurisdição e exigência de suficiente e adequada fundamentação das decisões administrativas.

O Decreto n. 70.235/72 traduziu o devido processo legal em vários dispositivos, ao estabelecer, por exemplo, o duplo grau de jurisdição na apreciação das provas e dos argumentos de defesa (art. 10); ao determinar que os atos sejam lavrados por servidor competente e sem preterição de direito de defesa (art. 59); e ao prescrever mínimos a serem observados nas decisões administrativas (art. 31)."

(...)

A introdução de fundamento para a exigência diferente do constante do Auto de Infração, como se verifica neste caso, configura a hipótese de

agravamento da exigência a qual não poderia ser operado pela autoridade julgadora de primeira instância.

De tudo quanto foi acima exposto, tenho claro que a decisão recorrida está eivada de vícios insanáveis, que reclamam a declaração de sua nulidade, sem prejuízo da repetição do ato, na boa e devida forma.

Embora essa preliminar tenha sido argüida pela defesa apenas nas razões adicionais, apresentadas após vencido o prazo recursal, trata-se de matéria de ordem pública, devendo ser

Por todo o exposto, voto no sentido de declarar NULA a decisão recorrida, para que outra seja prolatada na boa e devida forma."

Verifica-se, assim, que no caso do paradigma, na decisão de primeira instância procedeu-se à alteração do fundamento da exigência, o que acarretou a sua anulação por parte do Colegiado de segunda instância.

Análise do acórdão recorrido:

No caso do julgado guerreado, repita-se que se trata de exigência de Imposto de Renda sobre remessas ao exterior em pagamento de aluguéis de plataformas.

A autuação foi assim fundamentada, conforme o "Termo de Constatação de Infração Fiscal" (tis. 70 a 72 - Volume I):

"Referidos aluguéis foram pagos ou creditados sem retenção do imposto de renda, conforme lançamentos à conta ('Controladoras, Subsidiárias e Coligadas/Afretamento de Plataforma - Aluguel').

O art. 743 do regulamento do imposto de renda, baixado pelo decreto 1.041/94, determina seja retido o imposto sobre proventos de qualquer natureza pagos por fonte situada no país a residentes no exterior. O art. 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 inciso I do 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 marítimas e fluviais, aeronaves estrangeiras ou containers.

*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**'. (grifo nosso)*

Ora, fica claro que as plataformas alugadas ou arrendadas pela epígrafa não se inserem na definição acima, uma vez que - a despeito de serem plataformas - não são empregadas para transporte de pessoas ou carga.

*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 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 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.**

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 nº 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 9.430/1996, o lançamento de ofício far-se-á com a alíquota de 25%, conforme determina o art. 8º da Lei 9.779/99, com a base de cálculo reajustada em conformidade com o art. 796 do RIR/94, art. 725 do RIR/99." (grifos no original)

A simples leitura do "Termo de Constatação de Infração Fiscal" acima transcrito permite concluir que o fundamento da autuação é **o fato de as plataformas objeto dos contratos de aluguéis não se enquadrarem no conceito de "embarcações", que gozavam da prerrogativa de alíquota zero.** Quanto ao art. 8º da Lei nº 9.779, de 1999, este foi mencionado no penúltimo parágrafo para especificar a alíquota aplicável, que seria de 25%. Na mesma linha da autuação, a **decisão da DRJ** fixou a lide nos seguintes termos (fls. 435 e 450 - Volume 11):

"No mérito, o cerne da controvérsia encontra-se na definição do que seja embarcação. O contribuinte afirma que a plataforma está incluída no conceito de embarcação e, desta forma, está amparado pela alíquota zero prevista na Lei 9.481/1997, art. 1º, com alterações da Lei 9.532/1997, enquanto a fiscalização entende que não.

(...) Conclui-se que o auto de infração, em tela, interpreta os dispositivos da Lei n. 9.481/97 de acordo com o que determina o

art. 109 do CTN. Correto, portanto, o lançamento de IRRF efetuado pelos auditores com base nos aluguéis pagos a empresas localizadas no exterior por plataformas ou por FPSO utilizados pelo contribuinte, 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."

Volume 111):

Não obstante, a ementa do **acórdão recorrido** assim assevera (fls. 631 -

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

REMESSAS DE RECURSOS PARA O EXTERIOR. EMPRESA

DOMICILIADA EM PAISES COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA - A partir de 1999, a alíquota do imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos auferidos no país, por residentes ou domiciliados em países com tributação favorecida é de 25% (vinte e cinco por cento), quando tratar de 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." (grifei)

Ademais, o voto condutor do julgado guerreado assim especifica (fls. 665 a 667 e 683 - Volume 111 em diante):

"Em seguida, passo a análise de 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.

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, analisados os termos da Lei n. 9.537/97, **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'.

(...)

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.

(...)

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 n. 9.481/97 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, de qualquer natureza auferidos por residentes ou domiciliados 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 no exterior, isto é, em chamados 'paraísos fiscais'.

(...)

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 n. 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 n. 9.779, de 1999 deixou de existir o benefício da alíquota zero, por derrogação do art. 1º da Lei n. 9.481 e art. 20 da Lei n. 9.532, de 1997.

A partir de 1º de janeiro de 1999, por intermédio da Medida Provisória n. 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 n.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.

Reitere-se, antes vigia, em função da Lei n. 9.481, de 1997, art. 1º, e Lei n. 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 n. 9.779, de 1999, art. 8º, acima transcrito, somente as hipóteses dos incisos V, VIII, IX, X e XI continuaram com o 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 n. 834, de 29 de dezembro de 1998, do Projeto da referida Medida Provisória n. 1.788, de 1998, convertida na Lei n. 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 n. 9.779/99, 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 (países com tributação favorecida), a que se refere o art. 24 da Lei n.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 111). É o que se vê na Subcláusula 8.2 Impostos, assim firmada:

(...)

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." (grifos no original)

Recorde-se que, conforme asseverou a própria decisão de primeira instância, o cerne da controvérsia encontrava-se "na definição do que seja embarcação", já que o "contribuinte afirma que a plataforma está incluída no conceito de embarcação e, desta forma, está amparado pela alíquota zero prevista na Lei 9.481/1997, art. 1º, com alterações da Lei 9.532/1997, enquanto a fiscalização entende que não" (fls. 435 - Volume 11).

Entretanto, não há como negar que, além disso, **o acórdão recorrido trouxe nova fundamentação à autuação, que logrou tornar dispensável o intenso debate que até aquele momento povoava todas as peças do processo.** Confira-se alguns trechos do julgado guerreado:

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

"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.

(...)

Logo, a situação que diz respeito à recorrente, indicada no inciso I, passou a ser tributada, independentemente de ter sido a remessa proveniente de alugueis 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 n. 9.481 e art. 20 da Lei n. 9.532, de 1997.

Remarque-se que a alteração no fundamento da exigência é tão gritante que no acórdão recorrido chega-se a considerar prescindível a conceituação de "embarcação", questão esta que, repita-se, até aquele momento constituíra o fundamento da autuação e alimentara a discussão constante de todas as peças do processo, sejam elas de acusação ou de defesa.

Assim, forçoso é reconhecer que o acórdão recorrido efetivamente alterou a fundamentação da autuação, a saber:

- conforme o Auto de Infração e a decisão da DRJ, o contribuinte deveria recolher o Imposto de Renda sobre as remessas referentes a alugueis de plataformas, uma vez que estas não estariam incluídas no conceito de "embarcações", para efeito de aproveitamento da alíquota zero, prevista no art. 1º,

inciso I, da Lei n. 9.481, de 1997, com a redação dada pela Lei n. 9.532, de 1997;

- de acordo com o acórdão recorrido, ainda que as plataformas pudessem ser caracterizadas como "embarcações", as remessas efetuadas pela contribuinte não estariam acobertadas pela alíquota zero, uma vez que "a partir da vigência da Lei n. 9.779, de 1999 deixou de existir o benefício da alíquota zero, por derrogação do art. 1º da Lei n. 9.481 e art. 20 da Lei n. 9.532, de 1997" (fls. 687 - Volume III).

Conclui-se, portanto, que não se trata de mero reforço de argumento, mas sim da introdução de novo fundamento que conduziria, inclusive, a possível situação da manutenção de Auto de Infração e de decisão de DRJ que teriam travado longas discussões estéreis, acerca de aplicação de dispositivo legal já derogado. Por outro lado, a questão da derrogação do art. 1º, inciso I, da lei n. 9.481, de 1997, até aquele momento não havia sido debatida nos autos, ensejando vários argumentos de defesa em sede de Embargos Declaratórios que, não obstante, sequer foram conhecidos.

Assim, não há como negar a identidade da situação do acórdão recorrido com a do paradigma, cuja ementa ora se recorda:

"PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU - MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO NA FUNDAMENTAÇÃO DA EXIGÊNCIA - IMPOSSIBILIDADE - NULIDADE DA DECISÃO - É nula a decisão de primeira instância que mantém a exigência formalizada em Auto de Infração com base em fundamentos diferentes dos apontados no instrumento de autuação, quando essa discrepância representa evidente mudança no critério jurídico do lançamento."

Portanto, voto por CONHECER DO RECURSO ESPECIAL interposto, haja vista a demonstração da divergência.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Manoel Coelho Arruda Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Designado

Ouso divergir do ilustre conselheiro relator quanto ao conhecimento do recurso especial sob apreciação.

Inicialmente saliento que não merece prosperar alegação no sentido de que a este Colegiado seria defeso reexaminar a admissibilidade de recurso especial nas hipóteses em que há homologação de despacho proferido em agravo de instrumento pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Por certo, a admissibilidade do recurso especial é prerrogativa, em última análise, da composição plenária da Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual tem competência para não conhecer de recursos especiais nos quais não estejam presentes os pressupostos de admissibilidade respectivos.

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

“1. PLATAFORMAS SÃO OU NÃO EMBARCAÇÕES

(...)

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 n. 9.481/97 e alterações.

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

(...)

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

(...)

Assim, reitere-se outra vez, a partir de 01/01/1999, nos termos do disposto do art. 8º da Lei n. 9.779/99, 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 (países com tributação favorecida), a que se refere o art. 24 da Lei n.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."

Todavia, a peça do recurso especial nada se referiu ao primeiro fundamento jurídico, qual seja, o de que plataformas petrolíferas não são embarcações, limitou-se, ao revés, a impugnar a matéria relativa ocorrência da tributação independentemente de ter sido a remessa proveniente de alugueis de embarcações, por entender ter havido alteração da fundamentação da exigência. De tal modo, remanesceu no aresto recorrido fundamento inatacado, suficiente, por si só, para determinar o desprovimento do pedido, evidência que atrai, *mutatis mutandis*, a regra inscrita na Súmula n.º 283 do Supremo Tribunal Federal, deste teor:

"É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles."

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

Neste mesmo sentido precedente do STJ.

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. CRÉDITO FISCAL. PRESCRIÇÃO. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. CDA. DEFEITO FORMA. NULIDADE. FUNDAMENTO DO ACÓRDÃO RECORRIDO NÃO IMPUGNADO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 283/STF. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.

(...)

3. Não se conhece do recurso especial que não ataca fundamento que, por si só, é suficiente para fundamentar o juízo emitido pelo acórdão recorrido, evidência que atrai, mutatis mutandis, a regra inscrita na Súmula 283 do Supremo Tribunal Federal, deste teor: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles."

4. Na espécie, o acórdão recorrido desproveu o agravo interno sob o argumento de prescrição do crédito fiscal e, também, de nulidade da CDA. As razões de recurso especial, todavia, apenas impugnaram a matéria referente à prescrição dos valores exigidos.

(...)"

(STJ, 1ª Turmaa, REsp 704504 / RS, Relator: Ministro José Delgado)

Processo nº 18471.001620/2003-36
Acórdão n.º **9202-01.545**

CSRF-T2
Fl. 11

Fiscais:

Nesta mesma linha já decidiu a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos

“RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DE TODOS OS FUNDAMENTOS RELEVANTES DO ACÓRDÃO RECORRIDO, IMPOSSIBILIDADE DE PROVIMENTO. Inviável o recurso especial que pleiteia a reforma de acórdão mas não impugna todos os fundamentos relevantes da decisão recorrida.”

(Acórdão nº 9101-00.692, Relator: Conselheiro Antonio Carlos Guidoni Filho)

Pelo exposto, voto por NÃO CONHECER do recurso especial.

(Assinado digitalmente)

Elias Sampaio Freire