ISSN 2317-5583

PLATAFORMA MARÍTIMA: ESPÉCIE DE EMBARCAÇÃO PARA FINS DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

MARINE PLATFORM: TYPE OF VESSEL FOR THE PURPOSES OF THE WITHHOLDING INCOME TAX

Juliana Cândido Campos | j.candido@uerj.br
Aluna da graduação da Faculdade de Direito da UERJ, pesquisadora e bolsista da ANP pelo programa PRH-33.

Revista Brasileira de Direito do Petróleo, Gás e Energia
Brazilian Journal of Oil, Gas and Energy Law

Resumo

O presente trabalho visa explicitar a incoerência de recentes decisões administrativas e judiciais no sentido de excluir as plataformas marítimas do conceito de embarcação, para fins de incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF. As plataformas desempenham papel relevante na indústria de petróleo e gás e a fruição da alíquota zero pelas mesmas facilita o fluxo de aportes financeiros e evita que a elevada carga tributária afete as atividades de produção e exploração. Em função do desentendimento quanto ao alcance da desoneração fiscal estabelecida pela legislação do Imposto de Renda, é necessário afirmar a obrigatoriedade de interpretação literal do termo embarcação por parte da Receita Federal e dos Tribunais, em respeito aos Princípios Gerais de Direito Tributário. Tal interpretação leva ao alcance do termo às operações envolvendo plataformas. A uniformização da interpretação do conceito garantirá a fruição da desoneração fiscal, como vinha ocorrendo ao longo de anos, protegendo assim os contribuintes e evitando um aumento inesperado dos custos das atividades do setor.

Palavras-chave

embarcação; plataforma; imposto de renda retido na fonte; isenções tributárias; interpretação jurídica.

Abstract

The present work aims to clarify the inconsistency of recent administrative and judicial decisions in order to exclude marine platforms of the concept of vessel for the purposes of withholding income tax. Platforms play a relevant role in the oil and gas industry and the enjoyment of the zero rate tax in the case of platforms encourages the flow of investments and avoids that the high taxes affect oil and gas production. Due to the disagreement over the scope of the tax exemption established by the income tax legislation, it is necessary to demonstrate the need of a literal interpretation of the term vessel by the Federal Revenue Service and the Courts, in regard to the General Principles of Tax Law. This interpretation leads to the inclusion of platforms in the concept of vessels, which is a favorable understand to taxpayers and to the oil and gas industry. This uniformity of interpretation allows the enjoyment of the zero rate of withholding tax on transactions with marine platforms, as had been occurring for years, avoiding an undue increase in the costs of exploration and production activities.

Keywords

vessel; platform; withholding income tax; tax exemptions; legal interpretation.

Submetido: 02/12/2013 | Aceito: 27/02/2014

Introdução

A existência de uma elevada carga tributária temporconsequêncianegativa afetatividades produtivas. No âmbito das transações internacionais, acaba por se tornar obstáculo aos fluxos de riqueza para as matrizes de empresas, oriundos de operações em outros países. Dessa forma, a tributação, sem dúvidas, influencia importantes decisões de investimento.

O afretamento de embarcações desempenha papel relevante na indústria de petróleo e gás, principalmente em países em que a produção é concentrada no mar, como no caso brasileiro. A figura contratual em tela tem por finalidade[1] a disponibilização temporária de embarcação ou parte dela para um terceiro, abrangendo sua exploração, operação e controle, seja para fins de navegação marítima ou de apoio a operações em alto mar, mediante pagamento.

São previstas na legislação brasileira, mais especificamente na Lei n° 9.432/97[2], mais de uma modalidade de contratação possível, quais sejam:afretamento a casco nu, em virtude do qual é assumida a posse, o uso e o controle da embarcação, por determinado período; afretamento por viagem, dedicado ao transporte e o afretamento a tempo -*time charter*-, no qual a embarcação é afretada já armada e tripulada, para ser operada por determinado tempo.

No primeiro caso, há mera transferência da titularidade da embarcação, enquanto com relação aos dois outros tipos são celebrados contratos complexos, nos quais além da transferência da titularidade do bem há também prestação de serviços[3]. Quanto aos sujeitos envolvidos, fretador e afretador,estes são geralmente domiciliados em países distintos. Desta forma, costuma haver o envolvimento de um não residente para fins fiscais.

Em âmbito interno, a tributação das atividades exercidas por não residentes se dá por meio de retenção na fonte de produção do rendimento,no local de produção da riqueza, no caso o Brasil.A regra geral de incidência do IRRF sobre a renda destinada ao exterior está prevista no art. 685 do Decreto n° 3.000/99, atual Regulamento do Imposto de Renda - RIR.

Contudo, o legislador decidiu que em determinadas situaçõesdeveria ser reduzida a zero a alíquota do imposto incidente sobre valores remetidos ao exterior por indivíduos que exerçam em território nacional as atividades albergadas no artigo 691 doRIR.

Dentre taissituações excepcionais, o direito brasileiro inclui a de aferimento de rendimentos em virtude do afretamento de embarcações. Tais operações são, portanto, incentivadas por meio da redução para zero da alíquota incidente sobre a base de cálculo do IRRF.

A questão ganha destaque em virtude de recentes entendimentos no sentido de excluir as plataformas de petróleo do conceito de embarcação, diferenciando assim a incidência tributária sobre as primeiras, o que afetaria de sobremaneira tais operações.

As decisões administrativas e judiciais nesse sentido apresentam interpretação restritiva do conceito de embarcação, de maneira a limitar a desoneração tributária, aplicando-a exclusivamente em caso de embarcações destinadas ao transporte de pessoas e cargas, excluindo assim asplataformas de petróleo do conceito de embarcação.

1. O artigo 691, inciso I do RIR

O Regulamento do Imposto de Renda reúne as mais importantes normastributárias relativas ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas e Jurídicas. Tal regulamentação traz em seu Livro III, Capítulo V, Seção II, Subseção II, as hipóteses nas quais há isenção e redução do IRRF devido, situações nas quais há óbice legal à tributação na fonte dos rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior.

Dentre as modalidades de desoneração previstas, encontra-se a de incidência de alíquota zero sobre determinadas atividades, previstas no art. 691, RIR. O afretamento de embarcações é uma destas hipóteses nas quais a alíquota foi reduzida para zero[4].

Em virtude de o Regulamento reunir a legislação tributária relativa à tributação sobre a renda, seus dispositivos, de forma geral, têm origem em normas anteriores ao Decreto n° 3.000/99,

sendo pertinente a análise destas, a fim de compreender a intenção do legislador quando da elaboração do dispositivo e, por consequência, aplicá-lo adequadamente ao caso concreto.

No caso da desoneração do art. 691, inc. I, RIR, a mesma tem sua origem em dispositivo previsto no Decreto-Lei n° 5.844/43, demonstrando assim a preocupação de longa data do legislador em incentivar tal tipo de operação.

No que tange à aplicação do dispositivo, ainda não se chegou a um consenso tanto em âmbito administrativo quanto em âmbito judicial acerca da abrangência do conceito de embarcação. Dessa forma, para a adequada aplicação do referido dispositivo no que se refereàs plataformas marítimas, objeto do presente estudo, é necessário o desmembramento do mesmo.Em virtude disso, a fim de reunir subsídios para a defesa da aplicação ou não da alíquota zero no caso de afretamento, cabe analisarmos o conceito de embarcação para fins de IRRFe os métodos de interpretação a serem utilizados para a exata compreensão do texto do art. 691, RIR.

2. Do conceito de embarcação

A embarcação é um gênero de construção que compreende diversos tipos de estruturas marítimas[5]. Dentre estas, encontram-se os navios, destinados à locomoção e outras estruturas utilizadas no mar.

Ao estudar a definição de navio no âmbito do Direito Internacional, o estudioso George Lazaratos[6] chegou à conclusão de que o termo embarcação designa uma variedade de estruturas marítimas, enquanto o termo navio é limitado para poucas espécies do mesmo gênero.

As plataformas, estruturas marítimas criadas mais recentemente, são disponibilizadas temporariamente sob o regime do contrato de afretamento, celebrado entre as partes contratantes, assim como qualquer embarcação colocada à disposição de um afretador. Tal modalidade contratual é característica das embarcações[7], o que já denota que as plataformas são espécies deste gênero.

Desta forma, as plataformas não apresentam particularidades que as afastem do conceito de embarcação, podendo ser enquadradas como modalidade específica daquela, bem como os navios e outros tipos de embarcação.

Uma vez que as normas tributárias não dispõem sobre o conceito de embarcação a ser empregado na lei tributária, o alcance do termo deve ser buscado na legislação especializada[8], das autoridades marítimas brasileiras, elaborada para fins de Direito Marítimo, em virtude do expostono art. 109 do CTN[9]. Tal dispositivo prevê o auxilio do direito privado para fins de definição de institutos empregados no âmbito do Direito Tributário.

Assim sendo, a legislação especializada abrange a Lei n° 9.537/97, que dispõe sobre a segurança do tráfego aquaviário em águas sob jurisdição nacional e a NORMAN 1, normas da autoridade marítima para embarcações empregadas na navegação de mar aberto. Tais dispositivos descriminam diversos tipos de embarcações passiveis de registro junto aos órgãos administrativos competentes.

O primeiro dispositivo legal regulamenta os tipos de embarcação para fins de controle marítimo, razão esta do detalhamento de sua classificação, que acaba por diferenciar plataformas para transporte e plataformas para perfuração e exploração de outras espécies de embarcação. O detalhamento se deve a um propósito específico, o de regulamentar a segurança do tráfego aquaviário, efetuando um controle administrativo, por parte das autoridades marítimas, das embarcações que trafegam no mar.

Entretanto, ainda que as definições estabelecidas para efeito da lei definam embarcações e plataformas de forma distinta, de acordo com a definição de embarcação para fins da própria lei, as plataformas podem ser incluídas como espécie do gênero embarcação[10].

A NORMAN 1, por sua vez, contém regras operacionais que explicam o detalhamento dado a cada tipo de embarcação e, por consequência, a cada tipo de plataforma. Logo em sua introdução, há a definição de embarcação, que coincide exatamente com a descrição da Lei n° 9.537/97, elaborada de tal forma que podem ser incluídas as plataformas na mesma categoria de embarcação[11].

Outro aspecto a ser observado para fins de enquadramento das plataformas como espécie de embarcação é o fato de o Brasil ser signatário do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias – SHDC. O sistema é aplicado à negociação de bens e mercadorias no âmbito do comércio internacional e estabelece um método internacional de classificação de mercadorias, pautado em uma estrutura de códigos e respectivas descrições.

Tal sistema foi criado com o intuito de auxiliar o desenvolvimento do comércio internacional, de forma a facilitar negociações comerciais internacionais, a elaboração das tarifas de fretes e de estatísticas referentes aos diversosmeios de transporte de mercadorias e de outras informações utilizadas pelos diversos intervenientes no comércio internacional[12].

O Sistema separa as mercadorias em diferentes posições para fins comerciais, baseando-se em uma visão mercadológica[13], incluindo as plataformas em posição distinta das embarcações, quais sejam, códigos 8905 e 8902, respectivamente. Entretanto, deve-se destacar que a diferenciação neste caso ocorrepara fins de venda de mercadorias e de tributação aduaneira. Assim sendo, não deve ser considerada irrestritamente para determinar o alcance do conceito de embarcação para fins de um dispositivo do RIR que tem como *ratio* a desoneração de operações de comércio.

A Classificação Aduaneira, que toma como base o SHDC, tem como objetivo a descriminação pormenorizada de mercadorias, de forma a aplicar as alíquotas devidas quanto ao Imposto de Importação - II. Dessa forma, acaba por exercer influência na política aduaneira a ser adotada.

Cabe ressaltar que as normas jurídicas elaboradas com finalidade de regular situações particulares utilizam conceitos semânticos de forma específica, para o uso lingüístico naquela situação em particular[14]. Dessa forma, a desconsideração das plataformas como embarcações em virtude da classificação aduaneira codificada não deve prosperar. Nesta classificação são consideradas as características de determinado produto para fins técnicos e comerciais.

O legislador deve, como regra geralde elaboração, redação e alteração das leis, prevista na Lei Complementar nº 95/98, empregar as palavras de acordo com o sentido comum, salvo tratar-se de assunto técnico, quando deve ser utilizada a nomenclatura condizente[15].

Assim sendo, o conceito de embarcação para fins de incidência do IRRF engloba as plataformas, não estando expresso no dispositivo que prevê as hipóteses de incidência da alíquota zero que as embarcações devam ter finalidade exclusiva de transporte, ao contrário do que entendeu o Fisco. A isenção tributária não se trata de assunto técnico que demande a utilização dada pela nomenclatura especifica, com todos os seus detalhes.

3. Da atividade interpretativa no âmbito do caso concreto

A hermenêutica jurídica é a denominação dada à ciência da interpretação no âmbito jurídico, composta por princípios e regras a serem utilizados na atividade interpretativa. Essa se faz essencial, tendo em vista que a norma jurídica, abstrata, deve se adequar, em alguma proporção, ao caso concreto na qual é aplicada. Desta forma se dá a subsunção do fato ocorrido na vida real à norma jurídica.

É essencial determinar o sentido e alcance dos termos utilizados na norma, a fim de determinar a finalidade perquirida pelo legislador quando da elaboração do mesmo. Assim sendo, para que haja a plena compreensão do sentido que as palavras possuem no texto, é necessária a interpretação do sentido global desse. Por conseguinte, é importante a análise do texto como um todo, sendo arriscada a utilização de conceito oriundo de um texto diverso, que regula situação jurídica distinta, de forma aaplicá-loa outro tipo de situação. De acordo com Ricardo Lodi[16], "o sentido adotado originalmente para a palavra, a partir da pré-compreensão, é muitas vezes substituído por um novo sentido oferecido pelo conceito estudado".

Como já exposto, a complexidade dos modelos atuais de embarcação era impensada quando da elaboração da norma original de desoneração das atividades de afretamento. Segundo Larenz[17], a norma abstrata jamais poderá descrever a complexidade do caso concreto. À vista disso,

cabe ao intérprete realizar a adequação ao panorama atual, neste caso, a inclusão das plataformas como espécie do gênero embarcação.

O intérprete da legislação tributária deve levar em consideração a realidade do caso analisado[18]. As distinções dadas pela legislação específica não tem relevância para fins da legislação tributária, assim sendo, as particularidades pormenorizadamente detalhadas na legislação especializada não são pertinentes para o caso em tela.

3.1. Da interpretação literal

Por se tratar de aplicação de dispositivo que prevê desoneração, constitui exceção à regra de incidência tributária, devendo a interpretação do mesmo se dar de forma literal, conforme a norma geral de Direito Tributário do art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN[19], não podendo o mesmo, portanto, ser ampliado ou restringido. Por consequência, a previsão de alíquota zero do art. 691, inc. I, RIR deve ser aplicada a toda e qualquer embarcação.

A interpretação literal não permite a introdução de elementos estranhos ao texto, tais como o raciocínio levantado pelo Fisco quanto à obrigatoriedade de a embarcação ter como finalidade o transporte de pessoas ou mercadorias, visto que esta não constitui, em qualquer leitura, o tipo legal. Ao fazer uso da interpretação do sentido literal do texto, é possível e, em geral, se extrai mais de um significado possível de cada conceito.

A obediência a tal norma geral interpretativa leva à leitura de que os únicos requisitos para a fruição da alíquota zero são (i) o fato de que o bem afretado seja uma embarcação, (ii) o negócio envolva uma parte estrangeira e (iii) que a operação tenha autorização da autoridade competente.

Durante a atividade interpretativa, ao se deparar com os conceitos analisados, o intérprete deve extrair um âmbito nuclear[20] do conceito, relativo ao sentido do conceito empregado na linguagem corrente. Contudo, é ainda importante atentar para o fato de que parte integrante do conceito analisado é sua franja marginal[21], relativa a outras aplicações do conceito, de uso especial, que nem sempre coincidem com o uso corrente do conceito. O limite desta franja marginal é, por sua vez, o limite da atividade interpretativa, alcançado por meio da interpretação extensiva, enquanto o âmbito nuclear do conceito é atingido pela atividade interpretativa restritiva.

A fim de determinar a extensão da aplicabilidade da norma, deve-se determinar o alcance do termo embarcações, de forma a verificar se este abarca as plataformas marítimas. O limite da atividade interpretativa é dado pelo esgotamento das hipóteses extraídas do sentido literal do texto[22]. Logo, a atividade interpretativa tem como limite a capacidade de expressão dada pela linguagem[23].

No caso em tela, ainda que à primeira vista o sentido da linguagem corrente seja de que a embarcação tem como finalidade precípua realizar transporte, a atividade interpretativa deve fazer uso de outras aplicações do texto, de maneira extensiva, a fim de abranger a franja marginal do conceito de embarcação. Dessa forma, estruturas tais como as plataformas marítimas, são abrangidas pela franja marginal relativa ao conceito, pois ainda fazem parte do sentido literal possível do termo em estudo.

O Código Tributário Nacional ao prever expressamente a interpretação literal dos dispositivos que tratam de outorga de isenção, demonstra que tais regras devem ser interpretadas de acordo com seu sentido literal possível. A integração só é empregada a partir do momento em que a atividade interpretativa foi exaurida, de forma a preencher lacunas, sendo a mesma o limite posto à interpretação de tais dispositivos, não podendo vir a ocorrer em casos de interpretação literal, previstos no art. 111 do CTN.

O adequado posicionamento no sentido de considerar a interpretação literal como uma vedação à integração, a fim de respeitar o principio da legalidade, não impede, contudo, a utilização todos os métodos possíveis de interpretação. Tal entendimento é embasado no próprio relatório do projeto do CTN[24]. De acordo com o mesmo, a interpretação literal visa vincular a atividadeinterpretativa à letra da lei, sem, no entanto, restringi-la, delimitando adequadamente as concessões garantidas ao contribuinte.

Caso determinada situação não se enquadre no sentido literal possível da regra de isenção prevista, faz parte, automaticamente, da regra geral. Contudo é necessário que o sentido literal seja bem explorado, sendo vedado o emprego de uma interpretação restritiva do conceito.

Assim sendo, ocorre interpretação extensiva quando além do método gramatical, são levados em consideração processos interpretativos diversos. A interpretação analógica ou integração, por sua vez, ocorre após o esgotamento possível dos métodos de interpretação, não sendo aplicável ao caso em tela. Dessa maneira, é importante ressaltar que a interpretação extensiva do termo embarcações não vai de encontro ao mandamento do art. 111, CTN.

É possível ainda que diferentes leis dêem a um mesmo termo significados distintos. Tal situação pode ser percebida no caso em tela. A regra do RIR que prevê a alíquota zero em determinadas atividades é um dispositivo de caráter geral que enumera situações que, em virtude de sua importância para a economia, o legislador decidiu desonerar. Em contrapartida, os dispositivos utilizados pela autoridade fazendária para determinar a abrangência do conceito de embarcação são específicos, uma lei e um ato normativo que dispõem sobre a segurança do tráfego aquaviário e um ato normativo relativo ao cálculo do valor aduaneiro de mercadorias.

Dessa forma, ao tratar embarcações e plataformas como conceitos distintos, a lei busca regular uma situação jurídica distinta, na qual é necessário um detalhamento pormenorizado, de forma a regular a segurança do tráfego aquaviário. Contudo, a diferenciação não é óbice para que no que tange ao Regulamento do Imposto de Renda e à regulamentação das situações que ensejam a incidência de alíquota zero de Imposto de Renda Retido na Fonte, as plataformas não possam ser consideradas como embarcações.

Tal situação pode ser comparada à utilização do termo proventos, que vem a ter duas acepções distintas dentro da Constituição Federal em virtude do capítulo em que está inserido. Ao constar na descrição da regra matriz de incidência tributária do Imposto de Renda incidente sobre renda e proventos de qualquer natureza[25], o termo assume um aspecto geral, relativo a todo e qualquer acréscimo financeiro no patrimônio do contribuinte. Por sua vez, ao disporsobre o regime aplicável aos servidores públicos[26], o termo toma um sentido mais específico, denominação esta dada à remuneração de servidores inativos[27].

No caso em tela, o conceito de embarcação para fins de desoneração do IRRF devido tem um caráter mais amplo em relação ao conceito no que tange à regulamentação do tráfego aquaviário, bem como quanto à valoração aduaneira, hipóteses nas quais as próprias situações jurídicas a serem reguladas demandam um maior detalhamento das classificações empregadas.

Dentro do resultado da interpretação literal do conceito devem ser necessariamente englobados os diversos significados fornecidos pelas palavras utilizadas, ainda que seja um emprego menos usual do termo[28]. A interpretação extensiva visa identificar a efetiva vontade da lei, em caso de descompasso entre o disposto no texto normativo e o objetivo ao qual pretende regular[29], sem, no entanto, ter o intuito de preencher eventuais lacunas que possam existir.

A interpretação extensiva, portanto, não vai de encontro à utilização da interpretação literal, tendo em vista que utilizações menos usuais de um determinado vocábulo ainda assim fazem parte do mesmo. Ainda que o legislador não tenha tido em vista determinada hipótese que não esteve presente à época de elaboração da lei, caso a mesma se adapte às mesmas razões da norma excepcional, pode se enquadrar como hipótese desta.

Segundo Vanoni[30], independente da natureza da norma, deve-se buscar a efetiva vontade do Estado quando da formulação da lei. A utilização da interpretação extensiva no caso em tela, portanto, não vai de encontro à utilização da interpretação literal, tendo em vista que utilizações menos usuais de um determinado vocábulo ainda assim fazem parte do mesmo.

Desta forma, resta claro que a interpretação literal à qual o intérprete deve se vincular, quando da interpretação de outorga de isenção, permite mais de um sentido literal possível do conceito analisado. Destes, deve-se optar pela solução

mais adequada ao caso concreto.

Com relação ao emprego de dispositivos específicos utilizados para definir o conceito de embarcação, o aplicador do direito não se ateve à análise do domínio da norma. Tal conceito definido por Friedrich Müller[31] prevê uma necessidade de observação do segmento que a norma a ser interpretada se propôs a regular. Aplicando-se o conceito ao caso em tela, representa um risco a aplicação das particularidades do conceito de embarcação para fins de transporte aquaviário quando da definição do conceito aplicável à previsão de incidência de alíquota zero com relação a determinadas atividades para fins de incidência de IRRF.

Na busca pela *mens legis*, deve-se considerar o fim a ser alcançado pela mesma e a posição dentro do sistema jurídico no qual inserida. Assim sendo, diferentes dispositivos apresentam, na maioria das vezes, finalidades especificas para as matérias que vêm a regular.

Ainda de acordo com Larenz[32], "a missão da interpretação da lei é evitar a contradição entre normas, responder a questões sobre concursos de normas e concursos de regulações e delimitar, uma face às outras, as esferas de regulação, sempre que tal seja exigível". Assim sendo, as restrições aplicáveis no âmbito da regulamentação marítima ou aduaneira não são aplicáveis para fins de outorga de isenção tributária.

Nesse sentido, ainda que o método utilizado para a interpretação de outorga de isenção seja o método literal, este deve estar em consonância com os demais métodos ou elementos interpretativos, posto todos fazerem parte de uma única atividade interpretativa. De acordo com Sacha Calmon, "as leis são enunciados literais buscando um fim"[33]. Assim sendo, quando da interpretação legislativa, não pode ser considerado um texto normativo isolado do sistema no qual está inserido.

3.2. Da aplicação dos métodos de interpretação jurídica ao caso concreto

Os métodos ou elementos tradicionalmente utilizados na atividade interpretativa são o método gramatical, que toma por base o vocabulário empregado no texto normativo a ser analisado;- método histórico, levando em consideração a origem da norma, a intenção no momento da elaboração da lei e o que a mesma pretende regular;método lógico, tendo em vista a necessidade de alcance de um resultado interpretativo coerente; método sistemático, uma vez que a interpretação deve estar em consonância com o contexto significativo da lei; método teleológico, buscando a aplicação da lei de forma mais adequada ao caso concreto.

3.2.1. O método gramatical

O método gramatical se baseia nos conceitos empregados na norma em comentoe nos sentidos possíveis das palavras analisadas. É o primeiro passo da atividade interpretativa, ao mesmo tempo em que funciona como limite da mesma, pois caso ultrapassado foge da atividade interpretativa e passa a compor a integração do texto legal.

No caso em tela, a interpretação gramatical do termo embarcação,empregado na regra desonerativa, é ampla, tendo em vista abranger casos de afretamento de toda e qualquer embarcação. Assim sendo, essa deve ser considerada como toda e qualquer estrutura capaz de se locomover na água. Por conseguinte, as plataformas estariam abrangidas pelo dispositivo em análise.

3.2.2. O método histórico

O método histórico, por sua vez, leva em consideração as circunstâncias que motivaram a edição da lei. Durante a atividade hermenêutica, deve-se considerar o histórico do dispositivo, levando em consideração o ambiente no qual foi elaborado e as motivações que contribuíram para sua origem.

A benesse ora analisada tem previsão de longa data, verificada na legislação tributária que prevê a cobrança de imposto sobre a renda desde o Decreto-Lei n° 5.844/43, passando pela Lei nº 4.862/65, posteriormente na Lei n° 7.713/88 até constar na Lei nº 9.481/97 e mantida pela Lei n° 9.532/97, que introduz a redação do atual artigo 691 do Decreto n° 3.000/99, RIR. O caminho histórico do dispositivo demonstra que a preocupação do legislador em desonerar tais transações internacionais é antiga.

A origem do dispositivo em questão deriva,portanto, do ano de 1943, período em que as embarcações existentes estavam longe de se comparar à complexidade dos modelos atuais. Com relação à indústria de petróleo e gás, a prospecção de petróleo em território marítimo, algo comum à nossa realidade, era, àquela época, impensável.

Como acima mencionado, a isenção de IRRF deriva de um período em que ainda não havia no país plataformas de exploração[34]. É possível perceber, portanto, o caráter genérico do termo embarcações empregado no inciso. Por conseguinte, o significado das palavras deve acompanhar a evolução de seu uso dentro da linguagem, considerando neste caso, estruturas não existentes à época da elaboração do dispositivo, mas que se enquadram no conceito de embarcação.

Além disso, a intenção do legislador, revelada na Exposição de Motivos da Lei, remete ao estímulo ao comércio exterior e às captações de recursos externos. O dispositivo legal em discussão não fez qualquer restrição quanto às espécies de embarcações que poderiam auferir o benefício. Caso houvesse intenção de delimitar o grupo de embarcações a ser agraciado, o legislador assim o teria expressamentefeito.

3.2.3. O método lógico-sistemático

Já o método lógico-sistemático demanda a análise do dispositivo a ser interpretado de acordo com o contexto, de forma harmonizada, comparando-o com outras leis, bem como com o ordenamento jurídico na qual está inserido, a fim de se alcançar um resultado interpretativo coerente.

Deve ser considerada a coerência e a unidade do ordenamento jurídico, uma vez que a análise dos textos normativos em separado tende a ser imprecisa[35]. Isto posto, ao trazer tal elemento para a análise do caso em tela, percebe-se que a aplicaçãoda legislação especifica, com suas restrições de alcance,de forma a definir o conceito utilizado em uma regra exonerativa, não é uma interpretação coerente com o contexto em análise.

3.2.4. O método teleológico

Por fim, o método teleológico visa ter acesso à finalidade da norma, de forma que esta possa atingir os efeitos que motivaram sua criação. Assim sendo, ao analisar um dispositivo legal, o intérprete deve buscar o significado mais próximo do contexto analisado, a fim de concretizar a finalidade pensada pelo legislador daquela regra em particular[36].

Quando da análise do elemento teleológico, leva-se ainda em consideração queodispositivo em tela foi elaborado em uma realidade distinta da atual. Além disso, o conceito de embarcação está relacionado a constantes inovações decorrentes de avanços tecnológicos[37], restando caracterizada a importância de sua abrangência, a fim de alcançar as finalidades da norma.

Ainda que a interpretação tenha como limite o sentido literal possível do conceito, no caso, embarcações, o contexto normativo no qual a lei se insere deve ser levado em consideração. Deste modo, o resultado da atividade interpretativa deve estar em consonância com a intenção reguladora do legislador[38], de forma a se alcançar um resultado razoável e coerente da atividade interpretativa.

O ensinamento de Francesco Ferrara[39] embasa tal entendimento, uma vez que "é preciso que a norma seja entendida no sentido que melhor responda à consecução do resultado que se quer obter." Portanto, quando da interpretação de um determinado dispositivo, deve-se considerar o que se busca alcançar com o mesmo.

A análise do fundamento jurídico do dispositivo, de sua *ratio juris*, permite determinar se as mudanças de contexto social levaram a uma variação de sentido da norma. A solução adequada é aquela quemantém relação com a realidade social presente à época do caso concreto[40]. Destarte, a interpretação deve levar a uma adequação da norma ao contexto atual, desde que continue a respeitar o sentido literal possível extraído do dispositivo.

A *ratio juris* do dispositivo ora analisado é desonerar as remessas para o exterior relacionadas a tal atividade, de forma a incentivar aquelas correlatas a estes tipos de contrato. Tais escolhas importam em renúncia de arrecadação, visando, contudo, alcançar um objetivo maior, como a estimulação de setores estratégicos da economia.

Pelo exposto,o art. 691, inc. I, RIR deve ser interpretado de forma que a lei tributária possa atingir sua finalidade, qual seja a desoneração do setor, a fim de reduzir o custo incidente sobre os valores a serem remetidos ao exterior, através da desoneração do IRRF que deve incidir nas mencionadas operações. Essa é uma das razões pelas quais não deve prosperar a interpretação que exclua as plataformas não destinadas ao transporte de pessoas e cargas de se beneficiar de tal desoneração tributária.

3.2.5. Do equilíbrio entre os métodos interpretativos utilizados

A utilização dos elementos interpretativos em separado pode levar a diferentes resultados, devendo os mesmos ser sopesados,aplicando-se o resultado mais adequado ao caso em análise. Insta ressaltar que a divisão em diferentes métodos de interpretação tem finalidade didática, não devendo estas atividades serrealizadas de modo isolado[41]. A importância da aplicação integrada dos diferentes métodos é atingir a *ratio juris* analisada.

De acordo com Ricardo Lobo Torres[42], os métodos de interpretação são complementares e se comunicam entre si. Assim sendo, ainda que esteja prevista a interpretação literal, como no caso em tela, é necessária a utilização de diversos métodos, tendo em vista a complexidade da atividade interpretativa.

Ainda que o método utilizado para a interpretação de outorga de isenção seja o método literal, este deve estar em consonância com os demais métodos interpretativos, posto todos comporem uma única atividade interpretativa.Não há óbice para a utilização da interpretação extensiva quando da vinculação à interpretação literal em caso de norma excepcional[43]. Com a interpretação extensiva visa-se identificar a vontade que consta na lei, não ocorrendo integração da mesma.

Segundo José Souto Maior Borges[44], "o método de interpretação não restringe nem amplia o preceito: a restrição ou ampliação do seu âmbito de incidência resulta objetivamente da norma interpretada". Por conseguinte, o que se denomina de interpretação extensiva não representa invasão de competência da atividade legislativa. O resultado do emprego de tal método interpretativo não leva à ampliação das hipóteses de isenção, mas sim possibilita que todas as situações que se enquadrem no sentido literal possível da norma excepcional sejam assim consideradas, sendo a vontade da lei, respeitada.

A utilização do elemento literal da norma, considerado isoladamente, impede o alcance do real de seu conteúdo[45], sendo prejudicial à plena compreensão da norma jurídica.A literalidade é insuficiente a fim de determinar o sentido da norma jurídica[46]. Logo, a interpretação literal demanda a análise de todos os métodos interpretativos disponíveis, a fim de garantir que o texto legal exprima o sentido que deva ser empregado pelo operador do Direito[47].

Posto isto, o mandamento de interpretação literal do art. 111, CTN implica no respeito à literalidade do texto. Tal vinculação não impede, todavia, o emprego de elementos interpretativos distintos da interpretação gramatical pura e simplesmente, por ser tal método, em diversas situações, insuficiente para delimitar o alcance da norma, mesmo que a atividade interpretativa venha a se pautar primordialmente neste.

Ainda que se esteja diante de tal mandamento, caso o legislador tenha dito menos do que efetivamente pretendia, se faz necessário o emprego da interpretação extensiva, a fim de atingir a *mens legis*.

Conforme Hugo de Brito Machado[48], é extremamente relevante que o intérprete faça uso dos demais elementos interpretativos, em particular dos elementos sistemático e teleológico, de forma a determinar o significado da norma jurídica analisada. O jurista ressalta ainda que mesmo diante de casos a serem interpretados com base no art. 111, CTN, "o aplicador da legislação tributária deve valer-se dos elementos em geral utilizados pelo intérprete e dar ao texto o significado que mais o aproxime do contexto e melhor realize a finalidade para a qual foi elaborado"[49].

3.2.6. Da impossibilidade de uma interpretação apriorística do conceito

Algumas das decisões administrativas e judiciais que desconsideraram as plataformasmarítimas

como pertencentes ao gênero embarcação se pautaram em considerar que o último trecho da definição dada pela legislação especializada[50] utiliza a expressão "transportando pessoas ou cargas" como uma necessária finalidade de transporte que devanecessariamente estar presente, para que uma estrutura seja considerada como embarcação.

Contudo, há uma vedação à interpretação apriorística no âmbito do Direito Tributário, o que ocorre caso haja a inclusão de um elemento, quando da interpretação de um dispositivo legal, tratando-o como requisito essencial do dispositivo analisado. Tal método de interpretação é estranho ao Direito Tributário moderno[51].

No caso em tela, ao restringir o conceito de embarcação, o aplicador da norma visa tributar realidades não previstas pelo legislador, por meio da inclusão da necessária finalidade de transporte para que uma embarcação seja considerada como tal.

Resta claro, portanto, que a norma tributária deve ser analisada como qualquer outra norma jurídica[52]. A regra de desoneração é ampla, não cabendo ao intérprete restringir o conceito, de forma a tributar determinadas espécies de embarcação, a exemplo das plataformas de petróleo.

Assim sendo, para dirimir o conflito em tela, é essencial o uso da atividade interpretativa. Esta, além de estabelecer o alcance dos conceitos empregados na legislação, é responsável pela tarefa de delimitar a esfera de regulação das normas jurídicas.

O emprego do conceito de embarcação oriundo do Direito Marítimo, considerando uma suposta necessária finalidade de transporte, é desarrazoado, caso aplicado para fins de determinação do alcance de benefício de IRRF. Este entendimento vai de encontro à necessária delimitação das esferas de regulação de dispositivos legislativos específicos, que servem para reger realidades completamente distintas.

Tal entendimento apriorístico do dispositivo não deve prosperar, tendo em vista que uma embarcação não deixaria de ser considerada como tal por permanecer ancorada ou parada para fins de reparação. O meio para o qual a embarcação será empregada não está em questão e a menção ao transporte se relaciona ao caráter regulamentário da lei especializada, que dispõe sobre a segurança do tráfego aquaviário.

Desta maneira, deve ser levado em consideração o art. 110, CTN[53], de forma a não alterar a definição de institutos de Direito Privado. Estes são necessariamente empregados, mas considerados de forma a atingir às finalidades tributárias[54].

Assim sendo, não cabe restrição à aplicação da alíquota zero, apenas a determinados tipos de embarcação, tais como o entendimento do Fisco e dos Tribunais em algumas decisões. A finalidade da lei em comento é no sentido de desonerar operações ao exterior, não sendo plausível a restrição do alcance apenas para os casos em que as embarcações sejam destinadas a determinado tipo de atividade.

4. A discussão atual acerca da matéria

O entendimento pela exclusão das plataformas do âmbito do conceito de embarcação se baseia em uma interpretação restritiva do dispositivo legal do art. 691, inc. I do RIR e provoca calorosa discussão em âmbito administrativo e nos tribunais nacionais. Tal posicionamento vai de encontro ao precedente do Supremo Tribunal Federal[55] que reconheceu o enquadramento de plataforma autoelevatória como embarcação para fins de isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Esta decisão foi baseada em pronunciamento da autoridade da Marinha, detentorada reserva de competência administrativa, no que tange à fiscalização de embarcações, tendo a mesma reconhecido as plataformas como espécies de embarcação, para fins de inscrição junto à Marinha.Portanto, poderiam usufruir da isenção do IPI, prevista para as embarcações.

Os argumentos atualmente levantados pelo Fisco no âmbito da decisão administrativa[56], que retomou a discussão, são no sentido de que deve ser empregado um critério finalístico quando da interpretação do conceito de embarcação. De acordo com os conselheiros que julgaram o caso, é necessária a destinação ao transporte marítimo e à movimentação internacional de mercadorias

para que determinada estrutura seja considerada como embarcação, desconsiderando desta forma as definições dadas pela doutrina especializada, que não chegam a entrar no mérito finalístico.

Tal decisão ensejou outras autuações de contribuintes, que passaram a fazer uso de medidas judiciais, de forma a se proteger preventiva ou repressivamente desta mudança de entendimento, que leva a um aumento demasiadamente oneroso da tributação das atividades da indústria do petróleo.

As decisões em primeira instância administrativa, proferidas em acórdãos das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, não enfrentam a discussão de maneira efetiva, afirmando serem plataformas e embarcações categorias distintas de bens. É utilizado o mesmo argumento de caráter finalístico, por mais que o julgador venha a admitir que o legislador não restringiu de forma expressa o tipo de atividade a ser explorada pela embarcação. Baseia-se, ainda, de forma equivocada, no art. 111 do CNT, ao afirmar a necessidade de uma interpretação restritiva da renúncia fiscal, quando na realidade há um dever de interpretação literal, sem, contudo provocar restrição de dispositivos legais[57].

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região julga casos que envolvem a problemática do conceito de embarcação para fins de IRRF, uma vez que recebe as causas ajuizadas na Justiça Federal dos principais Estados produtores petrolíferos, quais sejam Rio de Janeiro e Espírito Santo. As decisões judiciais que puderam analisar o tema não representam um consenso.

As decisões favoráveis aos contribuintes, no sentido de considerar as plataformas como espécie de embarcaçãobaseiam-se no argumento de que a norma tributária não modificou expressamente o conceito de embarcação, devendo o mesmo ser aquele empregado na seara privada, previsto no art. 2°, inc. V da Lei n° 9.537/97. Assim sendo, a caracterização do transporte como elemento finalístico da norma não coaduna com a interpretação literal do artigo. Nesse sentido, não haveria óbice à fruição do benefício em operações com plataformas[58].

Por sua vez, as decisões desfavoráveis na esfera judicial, também se pautam na definição do art. 2°, inc. V da Lei n° 9.537/97, afirmando, contudo, que o conceito traz o elemento finalístico da utilização como transporte, para que a embarcação seja considerada como tal[59].Contudo, conforme já demonstrado, não se extrai do tipo legal tal elemento finalístico. O legislador não estabeleceu restrições, não podendo o intérprete fazê-las. Ainda que se trate de renúncia fiscal, o uso da interpretação literal não importa em restrição do disposto na norma legal.

A discussão também é vista no que tange benefícios relativos ao IPI e ao II, passíveis de fruição em caso de importação de partes, peças e componentes destinados ao reparo, revisão e manutenção de aeronaves e embarcações. As decisões que puderam analisar o tema[60] entenderam pela inclusão das plataformas petrolíferas no conceito de embarcação para fins da desoneração. Os argumentos são expressos no sentido de que o art. 2, inciso V da Lei n° 9.537/97 abrange as plataformas. De acordo com tais decisões, há inexistência de afronta ao art. 111 do CTN em tal interpretação, por se tratar de interpretação literal do dispositivo.

Recentemente a discussão chegouao Superior Tribunal de Justiça, que teve oportunidade de julgar um Recurso Especial[61] acerca de tal isenção para fins de importação de peças necessárias ao funcionamento de plataformas petrolíferas. O Tribunal considerou que as plataformas petrolíferas podem gozar do benefício genérico previsto para embarcações. Tal decisão traz vigor à discussão e suporta a posição mais adequada, no sentido de que a interpretação literal do conceito de embarcação deve prevalecer, quando da interpretação do dispositivo que prevê a desoneração, impossibilitando assim a restrição de efeitos da norma sem previsão legal para tanto.

Ainda que essas últimas decisõestratem de desoneração de IPI e II, portanto distinta da desoneração do IRRF ora discutida, tais precedentes são plenamente aplicáveis para fins de interpretação do art. 691, inciso I, RIR, por tratarem do conceito de embarcação para fins tributários.

Considerações finais

A generalidade e abstração da norma jurídica demandam uma atividade interpretativa a fim de enfrentar as situações específicas presentes nos

casos concretos, amoldando a norma ao mesmo. Apenas a partir da interpretação é possível aplicar a lei de forma adequada. Desse modo, ainda que estejamos diante de obrigatória interpretação literal de um dispositivo, tal como nas situações previstas no art. 111, CTN, essa não pode se dar com base apenas na análise do texto legal isoladamente.

Ainda que o método gramatical de interpretação seja essencial para definir o significado de um texto, é insuficiente para alcançar seu real sentido, caso empregado de modo isolado.

Não há hierarquia entre os métodos interpretativos, podendo um se mostrar mais expressivo que o outro em determinada situação. De acordo com o caso concreto, determinado método interpretativo acaba se mostrando mais relevante para o caso analisado, prevalecendo na atividade do intérprete.

Pelas razões anteriormente mencionadas, o entendimento adequado do dispositivo que prevê a alíquota zero é o de que embarcação é um gênero, o qual compreende as plataformas marítimas, dentre outras estruturas que venham a ser criadas.

Como espécie deste gênero mais amplo, as plataformas, assim como os demais tipos de embarcação, podem se locomover e flutuam sobre o mar durante suas atividades, apesar de essas não serem sua função precípua. Ainda que seja necessária a capacidade de locomoção ou de flutuação para serem consideradas como tal, o uso da embarcação, seja em destinação ao transporte ou a qualquer outro, não é requisito essencial para que uma embarcação seja assim considerada.

A discussão administrativa e judicial acerca da matéria ainda está longe de se apaziguar. Contudo, há grandes chances de os Tribunais Superiores consolidarem o entendimento de que as plataformas de petróleo são consideradas embarcações para fins tributários, vide a recente decisão favorável com relação à isenção para fins de IPI e II.

Tal desfecho será uma vitória para fins de Direito Tributário, pois representa a adequada aplicação da interpretação literal do dispositivo que prevê a regra desonerativa. Com isso, os contribuintes terão seus direitos resguardados e a indústria do petróleo e gás não sofrerá um desarrazoado impacto tributário que pode afetar seriamente a atividade de produção offshore, que depende do afretamento de plataformas.

Bibliografia

ANDRADE, José Maria Arrudade. Interpretação da norma tributária. São Paulo: MP Editora, 2006.

ATALIBA, Geraldo. Interpretação no Direito Tributário. São Paulo: Educ-Saraiva, 1975.

BORGES, José Souto Maior, Teoria Geral da Isenção Tributária, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26.03.99. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. DOU de 29.03.99.

BRASIL. Decreto-Lei n° 5.844, de 23.09.43. Dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda. DOU de 01.10.43.

BRASIL. Lei nº 4.862, de 29.11.65.Altera a legislação do imposto de renda, adota diversas medidas de ordem fiscal e fazendária, e dá outras providências. DOU de 30.11.65.

BRASIL. Lei nº 5. 172, de 25.10.66. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e Institui Normas Gerais de Direito Tributário Aplicáveis à União, Estados e Municípios. DOU de 22.10.76.

BRASIL. Lei n° 7.713, de 22.12.88. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. DOU de 23.12.98.

BRASIL. Lei nº 9.432, de 08.01.97. Dispõe sobre a ordenação do transporte aquaviário e dá outras providências. DOU de 09.01.97.

BRASIL. Lei nº 9.481, de 13.08.97.Dispõe sobre a incidência de imposto de renda na fonte sobre rendimentos de beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, e dá outras providências. DOU de 13.08.97.

BRASIL. Lei n° 9.532, de 10.12.97. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. DOU de 11.12.97.

BRASIL. Lei n° 9.537, de 11.12.97. Dispõe sobre a segurança do tráfego aquaviário em águas sob jurisdição nacional e dá outras providências. DOU de 12.12.97.

BRASIL. Lei Complementar nº 95, de 26.02.98. Dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, conforme determina o parágrafo único do art.

59 da Constituição Federal, e estabelece normas para a consolidação dos atos normativos que menciona.DOU de 27.02.98.

BRASIL. Portaria nº 45/DPC, de 11.05.05. Aprova as Normas da Autoridade Marítima para Embarcações Empregadas na Navegação de Mar Aberto (NORMAM–01/DPC). DOU de 27.06.05.

BRASIL, Justiça Federal, Seção Judiciária do Rio de Janeiro, Ação Anulatória n° 2012.51.01.002887-0, 29ª Vara Federal, Fazenda Nacional e Petróleo Brasileiro S.A. – PETROBRÁS.Juíza Federal substituta Sandra MeirimChalu Barbosa De Campos. Decisão de 05/03/2012, disponível em http://procweb.jfrj.jus.br/portal/consulta/ cons_procs.asp, acesso em 15/02/2014.

BRASIL, Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, 5ª Turma, Acórdão n° 12-54293 de 26 de Março de 2013, disponível em: http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml /decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm, acesso em 10/02/2014;

BRASIL, Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, Acórdão n° 12-4484 de 12 de Novembro de 2003, disponível em: http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm, acesso em 10/02/2014;

BRASIL. Ministério da Fazenda, Primeiro Conselho de Contribuintes. Sexta Câmara. Recurso Voluntário nº 139.827. 1ª Turma/DRJ em Rio de Janeiro - RJ I e Petróleo Brasileiro S.A. – PETROBRÁS. Presidente José Ribamar Barros Penha. Brasília, DF, 24 de fevereiro de 2005, publicado em 25.05.05.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n° 1.054.144/RJ, Município de Macaé – RJ e Maré Alta do Brasil Navegação LTDA.Relator: Ministra Denise Arruda, Sessão de 17/11/2009. Diário da Justiça Eletrônico, 09/12/2009.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso Especial nº 1.341.077/RJ. Fazenda Nacional e SedcoForex Perfurações Marítimas LTDA. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, DF, 09 de abril de 2013, publicado no DJE em 16.04.13.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. Segunda Turma. Recurso Extraordinário nº 76.133. União Federal e Companhia Comércio e Navegação e Petróleo Brasileiro S/A – PETROBRÁS. Relator Ministro Antônio Neder. Brasília, DF, 13 de setembro de 1974, publicado no DJ em 17.10.74.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Apelação Cível n° 2008.51.01.007040-8, 3ª Turma Especializada, União Federal e Petróleo Brasileiro S/A – PETROBRAS. Relatora: Desembargadora Federal Salete Maccalóz, Sessão de 29/05/2012. Diário da Justiça Eletrônico, 26/06/2012;

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Apelação em Mandado de Segurança n° 2004.51.01.010387-1, 4ª Turma Especializada, União Federal e El Paso Óleo e Gás do Brasil. Relator: Desembargador Federal José Ferreira Neves Neto, Sessão de 10/04/2012. Diário da Justiça Eletrônico, 26/04/2012.

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Apelação Cível n° 1998.51.01.041362-6, 3ª Turma Especializada, União Federal e Schlumberger Tecnologia de Poços e Perfurações LTDA. Relatora: Desembargadora Federal Tania Heine, Sessão de 18/07/2006. Diário da Justiça Eletrônico, 31/07/2006;

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Remessa Ex Ofício n° 1999.02.01.047933-0, 3ª Turma Especializada, União Federal e Schlumberger Tecnologia de Poços e Perfurações LTDA.Relator: Desembargador Federal Paulo Barata, Sessão de 10/06/2008. Diário da Justiça Eletrônico, 20/06/2008;

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Apelação Cível n° 1998.02.034867-0, 3ª Turma Especializada, União Federal e Schlumberger Tecnologia de Poços e Perfurações LTDA. Relator: Desembargador Federal Luiz Norton Baptista de Mattos, Sessão de 03/06/2008. Diário da Justiça Eletrônico, 12/06/2008;

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Apelação Cível n° 98.02.30093-4, 4ª Turma Especializada, União Federal e Schlumberger Tecnologia de Poços e Perfurações LTDA. Relator: Desembargador Federal Alberto Nogueira, Sessão de 15/09/2009. Diário da Justiça Eletrônico, 03/03/2010;

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Apelação Cível nº 98.02.34866-0, 3ª Turma Especializada, União Federal e Schlumberger Tecnologia de Poços e Perfurações LTDA. Relator: Juiz Federal Convocado Luiz Mattos, Sessão de 03/06/2008, DJU, II, de 12/06/2008, p. 307/312;

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Apelação Cível n° 2000.02.01.066288-8, 3ª Turma Especializada, União Federal e Schlumberger Tecnologia de Poços e Perfurações LTDA. Relator: Juiz Federal Convocado Jose Antônio Lisboa Neiva, Data de Julgamento 20/04/2010. Data de Publicação, E-DJF2R, 06/05/2010, pág. 182;

BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Apelação Cível n° 9803001612, 3ª Turma Especializada, União Federal e Schlumberger Tecnologia de Poços e Perfurações LTDA. Relator: Juiz Federal Convocado Jose Antônio Lisboa Neiva, Sessão de 20/04/2010. Diário da Justiça Eletrônico, 11/05/2010;

CARBONE, Artur R.; JORGE JUNIOR, Alberto Gosson. O afretamento a tempo (time charter) de embarcações. Revista de Direito Privado, São Paulo, v. 02, n. 05,

p. 72-112, jan./mar. 2001.

CARDOSO, Camila Mendes Vianna. A natureza jurídica das plataformas marítimas. Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário, São Paulo, v. 2, n. 8, p. 30-43, maio/jun. 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 8. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

CARVALHO PINTO, C. A. , Hermenêutica das leis fiscais. São Paulo, Prefeitura do Município de São Paulo, 1941.

CATÃO, Marcos André Vinhas. Exigibilidade do imposto de renda nas remessas ao exterior a título de arrendamento/afretamento de embarcações utilizadas no processo de produção de petróleo. Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário, São Paulo, v. 02, n. 08, p. 20-29, maio/jun. 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária: o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 22.ed., Malheiros: São Paulo, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Interpretação e Aplicação das Leis Tributárias *in* Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. São Paulo: Dialética; ICET, 2010, p. 127 - 160.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz; MATOS, Gustavo Martini de; BOZZA, Fábio Piovesan, Interpretação e Integração da Lei Tributária *in* Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. São Paulo: Dialética; ICET, 2010, p. 356 - 394.

PAIM, Maria Augusta. Plataforma marítima é EMBARCAÇÃO. Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário, São Paulo, v. 02, n. 08, p. 09-19, maio/jun. 2012.

RANGEL, Vicente Marotta. Conflitos de leis marítimas: questões prévias. Revista da faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, n. 91, p. 291–313, jan./dez. 1996.

RIBEIRO, Ricardo Lodi, Justiça, Interpretação e Elisão Tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

SÁ, Fábio Gustavo Alves de. Impossibilidade, no ordenamento jurídico brasileiro, de se importar embarcação estrangeira de apoio marítimo com base em contrato de ship management agreement em substituição ao contrato de afretamento.Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário, São Paulo, v. 03, n. 13, p. 214-219, mar./abr. 2013.

SALES, Deborah; WANDERLEY, Joana Karen, Interpretação e Aplicação da Lei Tributária *in* Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. São Paulo: Dialética; ICET, 2010, p. 66-84.

SALOMÃO, Marcelo Viana; PRATA, Gabriel Magalhães Borges, Sobre a Interpretação das Normas Tributárias: Questões Fundamentais *in* Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. São Paulo: Dialética; ICET, 2010, p. 236-267.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. O conceito de embarcação para efeito de isenção do imposto de renda na fonte. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 176, p. 16-20, maio 2010.

_____. Interpretação e Integração da Norma Tributária*in* Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. São Paulo: Dialética; ICET, 2010, p. 47-65.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel, Interpretação e Integração da Norma Tributária *in* Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. São Paulo: Dialética; ICET, 2010, p. 161-181.

SOUZA, Rubens Gomes de, Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

TORRES, Ricardo Lobo Torres. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário, 4.ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006.

Referências

1. CARBONE, Artur R.; JORGE JUNIOR, Alberto Gosson. O afretamento a tempo (time charter) de embarcações. Revista de Direito Privado, São Paulo, v. 02, n. 05, jan./mar. 2001, p. 72.

2. Art. 2º. Para os efeitos desta Lei são estabelecidas as seguintes definições:
I - afretamento a casco nu: contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação;
II - afretamento por tempo: contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado;
III - afretamento por viagem: contrato em virtude do qual o fretador se obriga a colocar o todo ou parte de uma embarcação, com tripulação, à disposição do afretador para efetuar transporte em uma ou mais viagens.

3. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial n° 1.054.144/RJ, Relator: Ministra Denise Arruda, Sessão de 17/11/2009. Diário da Justiça Eletrônico, 09/12/2009.

4. Art. 691. A alíquota do imposto na fonte incidente sobre os rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, nas se-

guintes hipóteses (Lei n º 9.481, de 1997, art. 1 º, e Lei n º 9.532, de 1997, art. 20):
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;

5. PAIM, Maria Augusta. Plataforma marítima é EMBARCAÇÃO. Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário, São Paulo, v. 02, n. 08, p. 09-19, maio/jun. 2012, p. 10.

6. Cf. LAZARATOS, George*apud* Maria Augusta Paim, Plataforma marítima é EMBARCAÇÃO. Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário, São Paulo, v. 02, n. 08, p. 09-19, maio/jun. 2012, p. 10.

7. SÁ, Fábio Gustavo Alves de. Impossibilidade, no ordenamento jurídico brasileiro, de se importar embarcação estrangeira de apoio marítimo com base em contrato de ship management agreement em substituição ao contrato de afretamento, *in*Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário, São Paulo, v. 03, n. 13, p. 214-219, mar./abr. 2013.

8. CARDOSO, Camila Mendes Vianna. A natureza jurídica das plataformas marítimas. Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário, São Paulo, v. 2, n. 8, maio/jun. 2012, p. 31.

9. Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

10. Art. 2°. Para os efeitos desta Lei, ficam estabelecidos os seguintes conceitos e definições: V - Embarcação - qualquer construção, inclusive as plataformas flutuantes e, quando rebocadas, as fixas, sujeita a inscrição na autoridade marítima e suscetível de se locomover na água, por meios próprios ou não, transportando pessoas ou cargas; (...) XIV - Plataforma - instalação ou estrutura, fixa ou flutuante, destinada às atividades direta ou indiretamente relacionadas com a pesquisa, exploração e explotação dos recursos oriundos do leito das águas interiores e seu subsolo ou do mar, inclusive da plataforma continental e seu subsolo.

11. Introdução; 3- Definições: a) Embarcação - qualquer construção, inclusive as plataformas flutuantes e, quando rebocadas, as fixas, sujeita à inscrição na Autoridade Marítima e suscetível de se locomover na água, por meios próprios ou não, transportando pessoas ou cargas;

12. Site do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior:http://www.desenvolvimento. gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=1090&refr=605. Acesso em: 10.02.14.

13. CATÃO, Marcos André Vinhas. Exigibilidade do imposto de renda nas remessas ao exterior a título de arrendamento/afretamento de embarcações utilizadas no processo de produção de petróleo. Revista Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário, São Paulo, v. 02, n. 08, p. 20-29, maio/jun. 2012, p. 25.

14. SALOMÃO, Marcelo Viana; PRATA, Gabriel Magalhães Borges, Sobre a Interpretação das Normas Tributárias: Questões Fundamentais*in*Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. São Paulo: Dialética; ICET, 2010, p. 265.

15. Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: I - para a obtenção de clareza, usar as palavras e as expressões em seu sentido comum, salvo quando a norma versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando;

16. RIBEIRO, Ricardo Lodi, Justiça, Interpretação e Elisão Tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 96.

17. Cf. LARENZ, *apud* Ricardo Lodi Ribeiro, Justiça, Interpretação e Elisão Tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 96.

18. ANDRADE, José Maria Arruda de. Interpretação da norma tributária. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 204.

19. Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: II - outorga de isenção;

20. Cf. LARENZ, *apud* Ricardo Lodi Ribeiro, Justiça, Interpretação e Elisão Tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 97.

21. Cf. LARENZ, *apud* Ricardo Lodi Ribeiro, Justiça, Interpretação e Elisão Tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 97.

22. RIBEIRO, Ricardo Lodi, Justiça, Interpretação e Elisão Tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 97.

23. TORRES, Ricardo Lobo Torres. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário, 4.ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 33.

24. SOUZA, Rubens Gomes de, Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954, p. 184.

25. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza;

26. Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos

servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo. § 1º Os servidores abrangidos pelo regime de previdência de que trata este artigo serão aposentados, calculados os seus proventos a partir dos valores fixados na forma dos §§ 3º e 17;

27. RIBEIRO, Ricardo Lodi, Justiça, Interpretação e Elisão Tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 103.

28. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Justiça, Interpretação e Elisão Tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 104.

29. ANDRADE, José Maria Arruda de,Interpretação da norma tributária. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 234.

30. Cf. VANONI, Ezio, *apud* Aurélio Pitanga Seixas Filho, Interpretação e Integração da Norma Tributária in Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. São Paulo: Dialética; ICET, 2010, p. 59.

31. Cf. MÜLLER, Friedrich *apud* Ricardo Lodi Ribeiro,-Justiça, Interpretação e Elisão Tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 113.

32. Cf. LARENZ, Karl *apud* Antônio Gilson Aragão de Carvalho, Interpretação e Integração da Lei Tributária *in* Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. São Paulo: Dialética; ICET, 2010, p. 21.

33. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária: o significado do art. 116, parágrafo único, do CTN. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 75.

34. FILHO, Aurélio Pitanga Seixas. *O conceito de embarcação para efeito de isenção do Imposto de Renda na Fonte*. Revista Dialética de Direito Tributário, v. 176, 2010, p. 17.

35. ANDRADE, José Maria Arruda de,Interpretação da norma tributária. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 69.

36. MACHADO, Hugo de Brito. Interpretação e Aplicação das Leis Tributárias *in* Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. São Paulo: Dialética; ICET, 2010, p. 140.

37. RANGEL, Vicente Marotta. Conflitos de leis marítimas: questões prévias. Revista da faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, n. 91, p. 291 – 313, jan./dez. 1996, p. 297.

38. RIBEIRO, Ricardo Lodi, Justiça, Interpretação e Elisão Tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, pp. 100-101.

39. Cf. FERRARA, Francesco,*apud*Ricardo Mariz de Oliveira; Gustavo Martini deMatos;Fábio Piovesan Bozza,Interpretação e Integração da Lei Tributária *in* Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. São Paulo: Dialética; ICET, 2010, p. 367.

40. Cf. BETTI, Emílio, *apud* Ricardo Lodi Ribeiro, Justiça, Interpretação e Elisão Tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 112.

41. ANDRADE, José Maria Arruda de,Interpretação da norma tributária. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 67

42. TORRES, Ricardo Lobo,Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário, 4.ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 201.

43. BORGES, José Souto Maior, Teoria Geral da Isenção Tributária, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 122.

44. BORGES, José Souto Maior, Teoria Geral da Isenção Tributária, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 118.

45. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

46. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Interpretação e aplicação da lei tributária. *in* Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. São Paulo: Dialética; ICET, 2010. p. 172.

47. SALES, Deborah; WANDERLEY, Joana Karen, Interpretação e Aplicação da Lei Tributária *in* Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. São Paulo: Dialética; ICET, 2010, p. 67.

48. MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 22ª ed., Malheiros: São Paulo, 2003, pp. 104-105.

49. MACHADO, Hugo de Brito. Interpretação e aplicação da lei tributária *in* Interpretação e Aplicação da Lei Tributária. São Paulo: Dialética; ICET, 2010, p. 140.

50. Art. 2°. Para os efeitos desta Lei, ficam estabelecidos os seguintes conceitos e definições: V - Embarcação - qualquer construção, inclusive as plataformas flutuantes e, quando rebocadas, as fixas, sujeita a inscrição na autoridade marítima e suscetível de se locomover na água, por meios próprios ou não, transportando pessoas ou cargas;

51. BORGES, José Souto Maior, Teoria Geral da Isenção Tributária, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 116.

52. BORGES, José Souto Maior, Teoria Geral da Isenção Tributária, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 116.

53. Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

54. ATALIBA, Geraldo. Interpretação no Direito Tribu-

tário. São Paulo, Educ-Saraiva, 1975, p. 105.

55. BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 76.133, Segunda Turma. Relator: Ministro Antônio Neder. Sessão de 13/09/1974, Diário da Justiça 17/10/1974.

56. BRASIL, Primeiro Conselho de Contribuintes, Recurso Voluntário nº 139.827, 6ª Câmara, Relator: Conselheiro Luiz Antônio de Paula. Sessão de 24/02/2005, Diário Oficial da União 25/05/2005.

57. BRASIL, Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, 5ª Turma, Acórdão nº 12-54293 de 26 de Março de 2013, disponível em: http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm, acesso em 10/02/2014; Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro, Acórdão nº 12-4484 de 12 de Novembro de 2003, disponível em: http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm, acesso em 10/02/2014.

58. BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Apelação Cível nº 2008.51.01.007040-8, 3ª Turma Especializada, Relatora: Desembargadora Federal Salete Maccalóz, Sessão de 29/05/2012. Diário da Justiça Eletrônico, 26/06/2012; BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Apelação em Mandado de Segurança nº 2004.51.01.010387-1, 4ª Turma Especializada, Relator: Desembargador Federal José Ferreira Neves Neto, Sessão de 10/04/2012. Diário da Justiça Eletrônico, 26/04/2012.

59. BRASIL, Justiça Federal, Seção Judiciária do Rio de Janeiro, Ação Anulatória nº 2012.51.01.002887-0, 29ª vara federal, Juíza Federal substituta Sandra Meirim Chalu Barbosa De Campos. Decisão de 05/03/2012, disponível em http://procweb.jfrj.jus.br/portal/consulta/cons_procs.asp, acesso em 15/02/2014.

60. BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Apelação Cível nº 1998.51.01.041362-6, 3ª Turma Especializada, Relatora: Desembargadora Federal Tania Heine, Sessão de 18/07/2006. Diário da Justiça Eletrônico, 31/07/2006; BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Remessa Ex Ofício nº 1999.02.01.047933-0, 3ª Turma Especializada, Relator: Desembargador Federal Paulo Barata, Sessão de 10/06/2008. Diário da Justiça Eletrônico, 20/06/2008; BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Apelação Cível nº 1998.02.01.034867-0, 3ª Turma Especializada, Relator: Desembargador Federal Luiz Norton Baptista de Mattos, Sessão de 03/06/2008. Diário da Justiça Eletrônico, 12/06/2008; BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Apelação Cível nº 98.02.30093-4, 4ª Turma Especializada, Relator: Desembargador Federal Alberto Nogueira, Sessão de 15/09/2009. Diário da Justiça Eletrônico, 03/03/2010; Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Apelação Cível nº 98.02.34866-0, 3ª Turma Especializada, Relator: Juiz Federal Convocado Luiz Mattos, Sessão de 03/06/2008, DJU, II, de 12/06/2008, p. 307/312; BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Apelação Cível nº 2000.02.01.066288-8, 3ª Turma Especializada, Relator: Juiz Federal Convocado Jose Antônio Lisboa Neiva, Data de Julgamento 20/04/2010. Data de Publicação, E-DJF2R, 06/05/2010, pág. 182; BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região, Apelação Cível nº 9803001612, 3ª Turma Especializada, Relator: Juiz Federal Convocado Jose Antônio Lisboa Neiva, Sessão de 20/04/2010. Diário da Justiça Eletrônico, 11/05/2010;

61. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.341.077/RJ, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Sessão de 09/04/2009. Diário da Justiça Eletrônico, 16/04/13.