



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

Processo nº 10314.722994/2014-42
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1201-000.258 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 17 de maio de 2017
Assunto OMISSÃO RECEITA/PASSIVO FICTÍCIO
Recorrente ROYAL CARIBBEAN CRUZEIROS (BRASIL) LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Eva Maria Los, Luis Fabiano Alves Penteadó, José Carlos de Assis Guimarães, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Jose Roberto Adelino da Silva.

Relatório

Trata o processo de autos de infração de págs. 784/812, relativos ao ano-calendário 2010, que exigem: Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ no montante de R\$4.353.787,70, relativo às infrações: 0001- Omissão de Receitas por Presunção Legal, Passivo Fictício, com fato gerador em 31/12/2010; 0002 - Omissão de Receitas Financeiras/Variações Cambiais Ativas, com fato gerador em 31/12/2010; Glosa de Despesas Financeiras de Variações Cambiais Passivas não comprovadas; fato gerador em 31/12/2010; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, R\$2.882.302,72, reflexo da infração 001 e 002 descritas; Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, regime não-cumulativo reflexo da infração 001; Contribuição para o PIS, R\$625.763,09, reflexo da infração 001; todas infrações foram apenadas com multa de ofício 75%. Os procedimentos de fiscalização e as autuações

estão descritos no Termo de Verificação Fiscal, págs. 775/783; às págs. 771/774, extratos de Apuração de Prejuízos Fiscais e Base de Cálculo Negativas e compensações e Formulários de Alteração preenchidos pelo Autuante.

2. Cientificado em 12/05/2014, pág. 816, o contribuinte apresentou impugnação de págs. 845/862, julgada pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte/MG - DRJ/BHE, que proferiu o Acórdão nº 02-62.506, em 20 de novembro de 2014, págs. 1.796/1.802, no qual considerou improcedente a impugnação:

Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2010 PASSIVO FICTÍCIO A manutenção no passivo do obrigações não comprovadas autoriza o lançamento por presunção legal de omissão de receitas.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições Ano-calendário: 2010 LANÇAMENTO DECORRENTE O decidido para o lançamento de IRPJ estende-se aos lançamentos decorrentes com os quais compartilha o mesmo fundamento de fato e para o qual não há outras razões de ordem jurídica que lhes recomenda tratamento diverso.

ALÍQUOTAS APLICÁVEIS Para a determinação do valor da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e da Contribuição para o PIS/Pasep, na hipótese de a pessoa jurídica auferir receitas sujeitas a alíquotas diversas, não sendo possível identificar a alíquota aplicável à receita omitida, aplicar-se-á a esta alíquota mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido O contribuinte cientificado em 16/01/2015, pág. 1.805, apresentou Recurso Voluntário ao CARF, págs. 1.813/1.837, tempestivo, em 13/02/2015, a seguir resumido.

3. Esclarece que impugnou apenas os lançamentos relativos à infração 0001 - Omissão de Receitas/Passivo Fictício, mas que, no caso de manutenção das autuações pelo CARF, requer que as alíquotas aplicadas na apuração do PIS e Cofins as alíquotas do regime cumulativo, isto é, 0,65% PIS e 3% Cofins, dado que a atividade exercida é de turismo, a qual é excepcionada da incidência não cumulativa; e quanto aos itens 0002 e 0003, reconheceu as infrações porém não resultou na necessidade de qualquer pagamento em face da compensação de prejuízos fiscais realizada no próprio lançamento.

4. Argui nulidade do Acórdão recorrido, porque:

Apesar dos fortes argumentos carreados e das provas juntadas, a d. 4ª Turma de Julgamento - DRJ/BHE, sem ao menos rebater, ou até citar os documentos juntados, limitou-se a adotar como verdade irrefutável o trabalho da fiscalização, deixando de analisar os documentos relativos à prova do montante devidamente contabilizado que instruíram a Impugnação e que embasaram os fundamentos de fato e direito alegados pela Recorrente, consoante se verifica abaixo:

"Considerando que a impugnante não apresenta qualquer comprovação que possa invalidar a constatação fiscal, sua impugnação deve ser considerada improcedente."

5. Verificou-se, pois, omissão na apreciação dos fundamentos e documentos apresentados, que comprovam que os valores em discussão se referem a eventuais comissões de que tem direito a recorrente, pela venda de pacotes de turismo da empresa RCL, residente no exterior.

6. Que o Acórdão DRJ/BHE feriu princípios constitucionais de legalidade, finalidade, motivação e razoabilidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e da própria eficiência.

7. Argumenta que comprovou os saldos constantes em 2010, do Passivo, contas 2.200.0.00001, 2.200.0.00002 e 2.200.0.00003, no total de R\$169.270.218,19, correspondentes a reservas (bookings) antecipados.

8. Explica que atua como agência de viagem e operadora de turismo no mercado de cruzeiros marítimos; assim, para além da operação de cruzeiros de cabotagem entre portos do litoral brasileiro, a Recorrente comercializa pacotes de cruzeiros internacionais operados pela empresa RCL Ltd., residente no exterior, consoante Contrato de Representação Internacional apresentado durante a fiscalização e reapresentado na Impugnação. Que o total dos cruzeiros comercializados é lançado em conta de passivo, intercompany, em contrapartida a valores a receber, pois a mais das vezes, os cruzeiros são vendidos no Brasil em parcelas.

9. É justamente o valor dos cruzeiros internacionais, pertencente à empresa estrangeira, que constitui o total dos *bookings* apresentados à fiscalização.

<i>Bookings</i> (reservas)	Valor
Cruzeiros reservados em 2010, com navegação no mesmo período	37.862.481,64
Cruzeiros reservados em 2010, com navegação em anos posteriores	63.279.940,70
Cruzeiros reservados anteriormente e outros valores	68.878.007,47
Total	170.020.429,81

10. Sendo que parcela dos *bookings* era passível de remessa ao exterior.

11. Quanto à diferença entre R\$ 170.020.429,81 e R\$ 169.270.218,19, no total de R\$ 750.211,62, demonstrou a Recorrente consistir em valores de variação cambial, bem como de notas diversas e taxas de cartão de crédito:

Variação Cambial	2.397.286,95
Notas Diversas	(-) 2.173.664,80
Taxas de Cartão de Crédito	(-) 973.833,78
Diferença	= (-) 750.211,63

12. A autoridade fiscal entendeu que o valor residual de R\$37.925.035,81 (diferença entre o total de saldo de R\$169.270.218,19 e R\$131.345.182,38 que aceitou, não foi comprovada.

No entanto, os pacotes de cruzeiros são vendidos com antecedência de meses ou até anos das viagens, de modo que durante o lapso temporal existente entre a venda dos cruzeiros e sua efetiva ocorrência, a Recorrente escritura os valores recebidos em conta de Passivo

Circulante, compreendendo o percentual de 75% passível de remessa à RCL Ltd., bem como os 25% de comissão de que poderá fazer jus.

Pois bem, é justamente nesse contexto que a Recorrente manteve parcela dos cruzeiros reservados em 2009 e 2010 na conta de passivo circulante, vez que sua configuração como receita de comissão só viria a ocorrer quando e se ocorrida a viagem de cruzeiro.

(...)

Ainda na esteira de serem os valores não passíveis de remessa referentes a eventuais comissões a serem retidas, quando da realização da viagem de cruzeiro, veja-se que, no ano-calendário 2010, a Recorrente declarou a receita de prestação de serviço no mercado externo no total de R\$ 12.860.591,85 (tabela pág. 1.830), relativa aos cruzeiros navegados em 2010 e reservados no mesmo ano ou em 2009, tudo conforme sua DIPJ às fls. 253 a 292.

No entanto, cabe explicação sobre a manutenção das comissões referentes às reservas viajadas no ano calendário de 2010 em conta de passivo.

Tal ocorre, pois o valor se compensa com o débito feito em conta de ativo também de intercompany, conforme tabela abaixo a qual tem suporte nos balancetes mensais do ano-calendário de 2010, já acostados aos autos (fls. 114 e seguintes):

13. À pág. 1.830, apresenta listagem de lançamentos a débito na conta 1.250.0.0001 Intercompany Royal Caribbean US, nos meses de 01 a 12/2010, com contrapartida na conta 3.050.0.0002 - Vlr Fat de Com. Intern. do mês.../2010, totalizando R\$12.860.591,85.

14. Invoca textos de autor e Acórdãos do antigo Conselho de Contribuintes, que decidiram: "*improcede a presunção de omissão de receita se a pendência, no passivo, de obrigações compensa-se com idêntica pendência em conta do ativo.*"

15. Sobre as alíquotas de PIS e Cofins, que, considerando que a totalidade das receitas tributáveis da Recorrente está relacionada ao setor do turismo, subsumem-se ao regime cumulativo, nos termos do inciso XXIV do art. 10 da Lei nº 10.833, de 2003, também aplicável à Contribuição ao PIS.

Art. 10 Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º.

XXIV - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo.

16. E consoante o art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, verificada a omissão de receita, a autoridade tributária determinará o valor do imposto e do adicional a serem lançados de acordo com o regime de tributação a que estiver submetida a pessoa jurídica no período-base a que corresponder a omissão e, na hipótese de a pessoa jurídica auferir receitas sujeitas a alíquotas diversas, não sendo possível identificar a alíquota aplicável à receita omitida, aplicar-se-á a esta a alíquota mais elevada entre aquelas previstas para as receitas auferidas pela pessoa jurídica, porém, na determinação da alíquota mais elevada, considerar-se-ão, para efeito do

disposto nos §§ 4o e 5o deste artigo, as alíquotas aplicáveis às receitas auferidas pela pessoa jurídica no ano-calendário em que ocorreu a omissão.

17. Que nem se alegue, conforme sustentou a DRJ, que as receitas financeiras não seriam decorrentes das atividades exercidas pela Recorrente, o que sustentaria seu entendimento de aplicação das alíquotas do regime não-cumulativo; as receitas financeiras, por óbvio, não são decorrentes das atividades do objeto social da impugnante e quando auferidas por pessoa jurídica sujeita ao regime de incidência não-cumulativa das contribuições, situação em que a Recorrente se encaixa, sujeita-se à alíquota zero, Decreto nº 5.442, de 2005, art. 1º que trata do tema:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput:

I - não se aplica aos juros sobre o capital próprio;

II - aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Voto

Conselheiro Eva Maria Los Relatora

1 A Autuação. Passivo Fictício.

18. Intimado, pág. 94, a comprovar a veracidade dos saldos das seguintes contas do passivo circulante:

conta do passivo	
Grupo de contas 2.200 - Itercompany, pág. 170	saldo 31/12/2010
2.200.0.0001 - Royal Caribbean US	115.622.563,76
2.200.0.0002 - Royal Caribbean UK	12.330.158,12
2.200.0.0003 - Intercompany Automático	41.317.496,31
Sub total	169.270.218,19
2.450.0.0003 - Adiantamento de Clientes	27.536.939,26
Total	196.807.157,45

19. Apresentou a seguinte resposta, págs. 99/100, na qual agrupou os valores de outra maneira, sem obedecer às contas de que foi intimado:

	Total	parcela passível de remessa
Cruzeiros reservados em 2010, para navegação no mesmo período	37.862.481,64	29.514.269,21
Cruzeiros reservados em 2010, para	63.279.940,70	50.172.407,57

navegação em anos posteriores		
Cruzeiros reservados anteriormente	68.878.007,47	51.658.505,60
TOTAL 1	170.020.429,81	131.345.182,38
variação cambial	2.397.286,95	
(-) Notas diversas	-2.173.664,80	
(-) Taxa de cartão de crédito	-973.833,78	
Subtotal	-750.211,63	
TOTAL 2	169.270.218,18	

20. Também, o contribuinte justificou o saldo da conta 2.450.0.0003 - Adiantamento de clientes, na resposta e cópias de comprovantes de págs. 176/252, o que foi aceito pelo fiscal; a respeito relatou a Recorrente:

Deveras, após intimada a comprovar alguns bookings, a Recorrente trouxe tabela indicando os valores das reservas e as formas de pagamento (no caso, financiamentos), à qual acostou os dados e comprovantes dos pagamentos, conforme fls. 176 e seguintes, sendo os mesmos aceitos integralmente pela d. autoridade autuante.

21. Em relação ao grupo de contas 2.200, à pág. 174, o fiscal considerou comprovados os saldos que totalizaram R\$131.345.182,38 e os R\$(-)720.211,63, e reintimou a empresa para comprovar os valores restantes:

Total	Comprovados	Comprovados	Não Comprovados
170.020.429,81	131.345.182,38	-750.211,63	37.925.035,80

22. **Quanto aos R\$131.345.182,38, consta amostragem às págs. 635/644, de documentos relativos a remessas feitas pela Recorrente à Royal Caribbean UK, de valores remetidos ao exterior em 2011, o que explica a razão pela qual o Autuante aceitou esse total como sendo efetivamente um passivo (exigível) em 31/12/2010.**

23. **O valor de R\$37.925.035,80, foi considerado não comprovado pelo Autuante e objeto da autuação como passivo fictício.**

24. **Uma hipótese é que esse valor de R\$37.925.035,80 poderiam ser comissões a que a Autuada teria direito e que já deveria ter convertido em receitas tributáveis durante o ano 2010 - por isso, em 31/12/2010, seriam um passivo fictício.**

2 Argumentos da Recorrente.

25. A recorrente argumenta que, em 31/12/2010, esses valores seriam futuras comissões mas às quais ainda não tinha direito, porque eram referentes a *bookings* (ou reservas) de viagens ainda não executadas até 2010, por isso, tais comissões ainda se caracterizavam como passivos de adiantamentos de clientes e não como comissões a que a Autuada tivesse feito jus (portanto, ainda não poderia contabilizar como receita).

26. A razão disso seria que:

- a. Conforme a tradução juramentada de Contrato de Representação Internacional, págs. 1.674/1.685, a Recorrente estava obrigada a repassar os pagamentos à Royal Caribbean UK, em até 15 dias úteis após o 1º dia do 11º mês seguinte ao

booking (reserva pelo cliente), independentemente do momento em que a Autuada recebesse o pagamento direto dos clientes ou dos Agentes de Viagens autônomos;

- b. conforme o mesmo contrato, Seção 2.2, a RCL deverá pagar uma Comissão Básica de 25% da Parcela Comissionável dos Agentes Qualificados, isto é, a Recorrente tinha direito a reter a comissão de 25% sobre o valor dos *booking* (Seção 3.4 do Contrato), a partir do momento em que a viagem fosse realizada;
- c. assim, argumenta a Recorrente:
 - i. do total do passivo, a parcela de R\$131.345.182,38, era exigível em 31/12/2010, devido ter completado o prazo dos 11 meses mais 15 dias do *booking*;
 - ii. e a parcela de R\$37.925.035,80 ainda não era receita de comissões da Autuada, porque eram *bookings* cujas viagens ainda não haviam sido realizadas.

3 Resolução.

À vista do exposto, proponho a realização de DILIGÊNCIA, relativa aos valores contabilizados no passivo considerado fictício, para:

- d. identificar a que *bookings* se referiam os valores que compunham o total de R\$37.925.035,80;
- e. identificar as datas da realização dos cruzeiros destes *bookings* e a partir de que datas se tornaram comissões e portanto receitas da Autuada;
- f. eventuais outras verificações que se julgar úteis para dirimir a questão;
- g. elaborar relatório conclusivo sobre se o montante que foi autuado como passivo fictício em 31/12/2010, está ou não confirmado como tal.

(assinado digitalmente)

Eva Maria Los