



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 10845.002990/2004-74  
**Recurso nº** 261.281 Voluntário  
**Acórdão nº** 3403-00.525 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de agosto de 2010  
**Matéria** COFINS E PIS  
**Recorrente** FERTIMPORT S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/11/2002 a 30/04/2003

COFINS. BASE DE CÁLCULO. NAVIO DE CRUZEIRO. RECEITAS OBTIDAS COM ATIVIDADE DE CASSINO. INCLUSÃO.

As receitas obtidas com atividades de Cassino em cruzeiros marítimos de embarcação estrangeira em atividade no País sofrem a incidência da COFINS.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/11/2002 a 30/04/2003

PIS. BASE DE CÁLCULO. NAVIO DE CRUZEIRO. RECEITAS OBTIDAS COM ATIVIDADE DE CASSINO. INCLUSÃO.

As receitas obtidas com atividades de Cassino em cruzeiros marítimos de embarcação estrangeira em atividade no País sofrem a incidência do PIS.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Domingos de Sá Filho, Ivan Allegretti e Marcos Tranches Ortiz.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Assinado eletronicamente em 01/11/2010 por ANTONIO CARLOS ATULIM e em 02/11/2010 por WINDERLEY MORAES FERREIRA

Assinado eletronicamente em 03/11/2010 por WINDERLEY MORAES FERREIRA  
Publicado em 19/12/2010 pelo Ministério da Fazenda

Winderley Moraes Pereira - Relator.

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Robson José Bayerl, Domingos de Sá Filho, Winderley Moraes Pereira, Ivan Allegretti e Marcos Tranchesi Ortiz.

## Relatório

Trata o presente processo de Autos de Infração para exigência de PIS e COFINS, em razão de insuficiência de recolhimento, apuradas em procedimento de fiscalização nas receitas auferidas nas operações do navio Island Escape, em viagens de cruzeiro pela costa brasileira, realizadas no período de novembro de 2002 a abril de 2003.

A empresa Sunshine Limited, responsável pela operação do navio Island Escape, constituiu seu representante no Brasil a empresa FERTIMPORT S/A, que nos termos da Instrução Normativa SRF nº 137/98 responde, na qualidade de responsável tributário, pelo cálculo e recolhimento dos impostos e contribuições federais devidos, nas atividades exercidas pelo navio no território brasileiro.

A fiscalização apurou que as receitas referentes às atividades do Cassino, em funcionamento na embarcação, não foram incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS. Sendo as contribuições sobre as diferenças, objeto dos lançamentos do presente processo, nos termos do artigo 2º, inciso V, da IN SRF 137/98.

Inconformada, a empresa impugnou a decisão, alegando que apesar das receitas do cassino, estarem entre as atividades exercidas pelo navio durante sua temporada de cruzeiro, tal atividade somente é exercida em águas internacionais, devido a vedação expressa de exploração de jogos de azar, contida no Decreto-Lei nº 9.215/46 e do Decreto-Lei nº 3.688/41.

Alegou também que fora do mar territorial, o mandato outorgado com base na IN SRF nº 137/98 não teria validade e portanto, sendo a empresa Sunshine Limited estrangeira, não teria que recolher os tributos referente as atividades realizadas fora do mar territorial brasileiro.

O lançamento foi mantido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II/RJ. A ementa do Acórdão da DRJ foi a seguinte:

*"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
Período de apuração: 01/11/2002 a 30/04/2003*

*LEGITIMIDADE PASSIVA.*

*O agente consignatário, ao assinar o Termo de Responsabilidade, toma-se responsável pelo crédito tributário, na condição de representante do transportador*

Assinado digitalmente em 10/11/2010 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA.

Em

Autenticado digitalmente em 07/11/2010 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA.

Emite-se em 09/12/2010 pelo Ministério da Fazenda.

*Submetem-se às disposições da IN SRF nº 137, de 1998, todas as embarcações estrangeiras que entrem no território brasileiro e nele permaneçam para a realização de cruzeiros os quais incluam escalas em portos nacionais.*

#### **INFRAÇÃO/RESPONSABILIDADE**

*A responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente.*

**PIS/COFINS - BASE DE CÁLCULO** Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas

**PROVA DOCUMENTAL** - A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual.

*Lançamento Procedente."*

Cientificada da decisão da DRJ, a empresa apresentou recurso voluntário, requerendo a reforma da decisão, repisando os argumentos já apresentados na impugnação e alegando ainda, que os valores auferidos nas operações do cassino foram tributados no país de origem da embarcação e que a legislação de cabotagem, citada no julgamento de primeira instância, não se aplica ao transporte de cruzeiro marítimo de passageiros, não existindo no País uma legislação que ampare especificamente a atividade em questão.

Finaliza a Recorrente, afirmando não existir legislação no País a definir a base de cálculo dos tributos sobre receitas de jogos de azar, sendo assim, o valor utilizado pela fiscalização não corresponde a uma base legal definida na legislação.

É o Relatório.

#### **Voto**

Conselheiro Winderley Moraes Pereira, Relator.

O recurso é voluntário e tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, merecendo, por isto, ser conhecido.

Primeiramente cabe a análise da questão levantada sobre a aplicação da legislação de cabotagem no transporte de passageiros com finalidade turística.

Entendo, neste ponto, não assistir razão a recorrente, conforme citado no recurso voluntário. A legislação nacional carece de definições claras sobre o disciplinamento

Assinado e protocolado em 10/11/2010 por ANTONIO CARLOS ATILIO - DTR 1/2010 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA

Assinado e protocolado em 09/11/2010 por WINDERLEY MORAIS PEREIRA  
Protocolado em 09/11/2010 pelo Ministério da Fazenda

das viagens de turismo, portanto, a análise precípua deve ser feita com base nos fatos e na legislação vigente que possam ser utilizados para o deslinde da questão.

Tendo em vista, a ausência de norma tributária que trate de forma definitiva sobre o assunto, teremos que utilizar outras normas do direito para elucidar o assunto. Tal procedimento esta prevista no Código Tributário Nacional no seu art. 108

*“Art. 108 Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*

*I - a analogia;*

*II - os princípios gerais de direito tributário,*

*III - os princípios gerais de direito público;*

*IV - a equidade.*

*§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.*

*§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.”*

O ponto crucial da lide em questão é a inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS, das receitas auferidas em operações no cassino de embarcação estrangeira, em operação de cruzeiro no País.

A matéria merece um confronto da norma legal com a situação fática aplicável ao caso. O eminente professor Paulo de Barros Carvalho, esclarece as armadilhas em que pode surgir na análise de tal assunto ao definir que no degrau da hermenêutica jurídica, o grande desafio de quem pretende desvelar conteúdo, sentido e alcance das regras de direito radica na inafastável dictotomia entre a letra da lei e a natureza do fenômeno jurídico subjacente.<sup>1</sup>

A atividade desenvolvida no cruzeiro de passageiros trata-se de forma inequívoca de uma prestação de serviço. O passageiro adquire um pacote de serviços que lhe dá direito à viagem de um ponto a outro do território nacional, estando incluído neste pacote, diversos serviços pagos antecipadamente e outros postos a disposição para utilização durante a viagem.

Utilizado os serviços do cassino, ocorrerá o efetivo pagamento, como qualquer outro serviço oferecido na embarcação. O fornecedor receberá pelo seu serviço e sem dúvida ira auferir uma receita considerando os serviços prestados.

A base de cálculos do PIS e da COFINS é o faturamento, assim entendido a receita da venda de bens e serviços. A análise fática inicial nos leva a considerar a utilização de cassino, como a utilização de um serviço oferecido aos passageiros e portanto, dentro do conceito de receita de serviços.

<sup>1</sup> Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, 19ª ed., p. 263.

Em uma operação normal, realizada dentro do território nacional, entendo estar configurada a prestação de um serviço e a sua receita estaria no rol daquelas a serem incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Entretanto, temos no caso em estudo, duas situações a serem analisadas, a primeira, o fato da prestação do serviço ter ocorrido fora do mar territorial. A segunda, de não menos complexidade, a proibição na legislação pátria das atividades de jogos de azar, na qual estaria incluído o cassino em funcionamento na embarcação e posto a disposição dos passageiros durante o cruzeiro marítimo.

O caráter extraterritorial da aplicação da legislação tributária foi analisado por Alfredo Augusto Becker, e merece citação por trazer luz a matéria tão complexa.

“A doutrina tradicional costuma aceitar como fundamento “obvio” a tese da territorialidade da lei tributária, isto é, a lei tributária teria sua eficácia jurídica limitada a um determinado território. Entretanto, a realidade contemporânea demonstrou a falsidade desta tese.

A evolução do Direito Tributário em todos os países; a criação dos mercados comuns e das zonas de livre comércio; a tributação de bens existentes no estrangeiro pelo imposto de transmissão causa mortis; os problemas, no plano internacional, da dupla imposição pelo imposto de renda, despertaram a atenção dos modernos doutrinadores para a falsa “obviedade” do fundamento da territorialidade da lei tributária.”<sup>2</sup>

Continuando no mesmo estudo, Alfredo Becker traz a afirmativa que a lei tem sempre eficácia jurídica extraterritorial.

“Na verdade, a lei tributária, como qualquer outra lei, tem sempre eficácia jurídica extraterritorial. A compreensão do que acaba de ser dito pressupõe o conhecimento científico dos seguintes fenômenos jurídicos:

- A) incidência da regra jurídica;
- B) infalibilidade (automatismo) da incidência e respeitabilidade dos efeitos jurídicos;
- C) juridicidade, coercibilidade, coação e sanção.

Tendo-se bem presente a fenomenologia jurídica acima apontada, compreender-se-á, sem dificuldade, que a “territorialidade” da lei tributária não é um princípio metafísico, nem lógico, nem jurídico (salvo quanto preestabelecido por lei), mas simplesmente um fato post-jurídico: a respeitabilidade a uma eficácia jurídica(ex.:relação jurídica tributária) existente.”<sup>3</sup>

De outra banda, a análise também deve comportar o fato do serviço ser contratado de forma a abranger todo o deslocamento de um ponto a outro do território nacional. Ao adquirir o pacote de turismo que lhe dá o direito a participar do cruzeiro marítimo, o passageiro paga pelo transporte e serviços oferecidos do ponto de origem ao ponto final de destino. Sendo, conforme dito alhures serviços oferecidos durante o percurso.

<sup>2</sup> Alfredo Augusto Becker, Teoria Geral do Direito Tributário, 4º ed., p. 299.

<sup>3</sup> Alfredo Augusto Becker, Teoria Geral do Direito Tributário, 4º ed., p. 300.

O fato de ocorrerem deslocamentos marítimos fora do mar territorial brasileiro, não altera em nada, os serviços oferecidos aos passageiros, que continuam a utilizar toda a estrutura oferecida pela pacote turístico, não existindo um valor a ser pago durante o deslocamento da embarcação no mar territorial e outro a ser pago no deslocamento em águas internacionais.

Em que pese à afirmação da Recorrente que os serviços de Cassino somente seriam oferecidos ao sair do mar territorial brasileiro, este serviço é oferecido quando da venda dos pacotes turísticos da embarcação em território nacional. A possibilidade de utilização do serviço de Cassino e oferecido em conjunto com diversos outros serviços, não se dissociando um serviço do outro.

Entendo, ter ocorrido o fato gerador na prestação dos serviços de cassino oferecidos durante o cruzeiro marítimo, o fato da embarcação cruzar uma divisa imaginária, em um determinado ponto, não confere ao serviço adquirido pelos passageiros e aqueles oferecidos nos pacotes, uma categoria econômica diferenciadas, trata-se sem dúvida de mais um serviço posto a disposição dos passageiros.

Portanto, as receitas auferidas nos serviços de cassino incluídas no rol das receitas a serem incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS

Solucionada a discussão da extraterritorialidade, resta a ser apreciado, o fato das atividades de cassino estarem incluídas no conceito de jogos de azar e portanto, atividade proibida pela legislação nacional.

Neste ponto é mister a análise do art. 118, do CTN.

*“ Art. 118 A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:*

*I – da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza dos eu objeto ou dos seus efeitos;*

*II – dos efeitos dos fatos efetivamnetne ocorridos.”*

O dispositivo firma o principio, que para a incidência do tributo, não é relevante a regularidade jurídica dos atos, ou a licitude do seu objeto ou dos seus efeitos, nem é decisivo indagar dos efeitos reais dos fatos ocorridos.

O Art 118 é uma premissa estatal da exigência dos tributos, independente da análise da validade e da natureza o objeto dos seus efeitos. Existindo a situação fática, caracterizadora do fato gerador e estando presente os pressupostos legais, nasce a obrigação tributária e conseqüentemente o crédito tributário pode ser lançado.

Desta forma, agiu corretamente a autoridade autuante ao incluir na base de cálculo do PIS e da COFINS, as receitas auferidas da prestação de serviços no cassino. Irrelevante para esta inclusão, se as receitas foram auferidas dentro ou fora do mar territorial. Existiu a prestação de serviço e a receita obtida compõe a receita total auferida na prestação de serviço, levada a efeito pela operadora do cruzeiro marítimo.

No recurso foi alegado, que o pagamento dos tributos, referente as operações do cassino, foram tributados no país de origem da embarcação. Tal argumento não pode prosperar.

Em que pese às alegações da Recorrente sobre os recolhimentos tributários realizados em outros países. Para utilização desta prerrogativa, faz-se necessário a existência de acordo ou convenção internacional, realizado entre o Brasil e a nação estrangeira, definindo os critérios para o aproveitamento dos tributos pagos, em país diverso daquele devido.

No caso em tela, não foi apresentada no recurso voluntário ou em qualquer parte dos autos, citação de existência de acordo ou convenção internacional que autorizasse a utilização dos tributos recolhidos em outros países para abater ou quitar exações tributárias definidas no Brasil.

Finalmente, a alegação da Recorrente que todas as receitas obtidas com a prestação de serviços, durante o deslocamento da embarcação em águas internacionais, não estariam amparadas pela legislação nacional e portanto os tributos não seriam exigíveis. Também neste ponto não assiste razão a recorrente. A legislação nacional é aplicável, conforme dito alhures. Trata-se da prestação de serviços de cruzeiro marítimo de um ponto a outro do território nacional, sendo aplicável, em sua totalidade a legislação nacional, inclusive no que concerne a responsabilidade tributária da Recorrente pelos serviços praticados pela empresa Sunshine Limited, nas operações do navio Island Scape, nos termos da IN SRF nº 137/98.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Winderley Moraes Pereira



Ministério da Fazenda  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais  
Terceira Seção - Quarta Câmara

3ª Seção  
CARF/MF-DF  
Fl.

**Processo nº : 10845.002990/2004-74**  
**Interessada : FERTIMPORT S/A**

Juntado aos autos o **Acórdão 3403-00.525**, por meio do qual o Colegiado negou provimento ao recurso voluntário.

De ordem, encaminhe-se à unidade de origem para ciência da interessada e demais providências cabíveis.

Brasília, 10 de novembro de 2010.

José de Jesus Martins Costa  
Chefe da Secretaria da 4ª Câmara/SJ3