



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Recurso nº. : 130.482
Matéria : IRF – Ano(s): 1994
Recorrente : COSTA CRUZEIROS AGÊNCIA MARÍTIMA E TURISMO LTDA.
Recorrida : DRJ em SÃO PAULO I - SP
Sessão de : 21 de agosto de 2002
Acórdão nº. : 104-18.892

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA – CONDIÇÕES NECESSÁRIAS - Se o autuado revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa e substancial impugnação, abrangendo não só outras questões preliminares como também razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. Ademais, o Auto de Infração e demais termos do processo fiscal só são nulos nos casos previstos no artigo 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972 (Processo Administrativo Fiscal).

DECADÊNCIA – REMESSAS DE NUMERÁRIO AO EXTERIOR – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – A regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. As remessas de numerário a qualquer título, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitas à incidência na fonte, cuja apuração e retenção devem ser realizadas na ocorrência da remessa, razão pela qual têm característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Assim, transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, está precluso o direito de a Fazenda promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não retido.

ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO – CONVENÇÃO BRASIL – ITÁLIA – REMESSAS DE NUMERÁRIO AO EXTERIOR – RENDIMENTOS – PACOTES TURÍSTICOS – Os rendimentos auferidos no País, por pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, decorrentes da exploração de pacotes turísticos, sujeitam-se à tributação na fonte à alíquota de 25%. Empresas que realizam cruzeiros marítimos prestam serviços turísticos. A Convenção Brasil/Itália determina que a tributação dos lucros provenientes da exploração do tráfego internacional de navios seja apenas no Estado sede da empresa que realiza o tráfego. Assim, se a empresa no exterior presta serviços turísticos, caracteriza rendimentos não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

expressamente mencionados na Convenção, devendo, neste caso, ser tributados em ambos os Estados Contratantes.

REMESSAS DE NUMERÁRIO AO EXTERIOR – RENDIMENTOS - AFRETAMENTOS – Excluem-se da tributação do imposto de renda na fonte, prevista para os residentes ou domiciliados no exterior, os rendimentos correspondentes a receitas de afretamento feitos por empresas com sede no exterior.

TRIBUTO NÃO RETIDO - MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – MULTA EXIGIDA JUNTAMENTE COM O TRIBUTO – A falta ou insuficiência de retenção do imposto sujeita o contribuinte aos encargos legais correspondentes. Perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no inciso I, do artigo 4º, da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

ACRÉSCIMOS LEGAIS – JUROS – O crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente.

Preliminar de nulidade rejeitada.

Preliminar de decadência acolhida.

Recurso parcialmente provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por COSTA CRUZEIROS AGÊNCIA MARÍTIMA E TURISMO LTDA.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos: I - REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento; II – ACOLHER a preliminar de decadência para declarar extinto o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores anteriores a 28 de abril de 1994; e III – no mérito, DAR provimento PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência tributário as remessas para o exterior a título de afretamentos, nos termos do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Acompanhou o Relator, pelas conclusões, quanto ao inciso II, a Conselheira Leila Maria Scherrer Leitão.

LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE

NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 19 SET 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros CLÉLIA MARIA PEREIRA DE ANDRADE, ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO, JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA, VERA CECÍLIA MATTOS VIEIRA DE MORAES e REMIS ALMEIDA ESTOL.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892
Recurso nº. : 130.482
Recorrente : COSTA CRUZEIROS AGÊNCIA MARÍTIMA E TURISMO LTDA.

RELATÓRIO

COSTA CRUZEIROS AGÊNCIA MARÍTIMA E TURISMO LTDA., contribuinte inscrito no CNPJ sob o nº 61.450.292/0001-59, com sede social na cidade de São Paulo, Estado de São Paulo, à Av. Paulista, nº 1.842, 2º Andar - Conjunto 25 - Bairro Bela Vista, jurisdicionado a DRF em São Paulo - SP, foi lavrado, em 28/04/99, Auto de Infração de Imposto de Renda na Fonte de fls. 327/346, com ciência em 28/04/99, exigindo-se o recolhimento do crédito tributário no valor total de R\$ 8.188.888,23 (padrão monetário da época do lançamento), a título de Imposto de Renda na Fonte, acrescidos da multa de lançamento de ofício de 75% e dos juros de mora no percentual, de no mínimo, de 1% ao mês, calculados sobre o valor do imposto de renda na fonte, relativo aos fatos geradores do ano de 1994.

A exigência fiscal em exame teve origem em procedimentos de fiscalização externa, onde se constatou a falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre remessas de numerário ao exterior. Infração capitulada no artigo 745 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041/94.

As Auditoras Fiscais da Receita Federal, através do Termo de Verificação e de Encerramento Parcial da Ação Fiscal de fls. 324/326, esclarecem, ainda, entre outros, os seguintes aspectos:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

- que a em presa fiscalizada, promoveu a remessa de dinheiro ao exterior, conforme lançamentos contábeis constantes de seus Livros Fiscais, sob o título Remessas Itália e Remessas Miami, e comprovados mediante documentação. As referidas remessas, conforme Termo de Compromisso anexos, eram efetuadas à título de Remessas de Pacotes Turísticos;

- que, ocorre que, a fiscalizada não realiza venda de "pacotes turísticos". Através de contrato firmado com a Costa Crocieri S.p.A, empresa sediada na Itália, a Línea "C" (fiscalizada) tornou sua agente geral de vendas no território nacional, protegendo e promovendo a comercialização e vendas de cruzeiros marítimos em seus navios, com exclusividade, sendo inclusive, responsável pela divulgação, pela emissão de passagens em nome da outorgante, etc. E, para tanto, recebia "comissões" da Costa Crocieri pela venda de viagens marítimas realizadas no Território Nacional e no Exterior, enfim pelo serviço executado;

- que, assim, a remessa realizada, impropriamente denominada como "pacote turístico" previsto no artigo 755, inciso XIV do RIR/94, trata-se de valores líquidos que, na qualidade de representante comercial, a fiscalizada enviava ao exterior à crédito da Costa Crociere;

- que tais valores eram decorrente da venda dos cruzeiros marítimos (em território nacional e internacional) excluídas das despesas pagas em nome daquela, não se tratando, portanto, de valores isentos referidos no dispositivo legal já citado;

- que a fiscalizada, participa da empresa denominada Âncora Cruzeiros Marítimos Ltda., inscrita no CGC sob o nº 67.725.986/0001-38, a qual foi constituída com a finalidade de promover contratos de afretamento dos navios Costa Marina e Eugênio Costa;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

- que firmou-se contrato mercantil entre a recém constituída Âncora Cruzeiros Marítimos Ltda. (contratante) e a Linea C – Agência Marítima e Turismo Ltda. (fiscalizada), onde a Segunda, mediante cláusula, foi nomeada como a principal agente de vendas dos cruzeiros marítimos realizados pelos navios no território nacional e internacional, conforme comprovam-se os documentos em anexo, e que passam a fazer parte integrante deste trabalho;

- que analisando-se ainda o referido contrato, constata-se que a fiscalizada ficou com poderes plenos de gerenciamento, administração, recebimento e pagamento de bilhetes, bem como, de todos os procedimentos relacionados com o desenvolvimento e comercialização dos cruzeiros marítimos em nome da contratante;

- que, desta forma, conforme cláusula contratual, poderia, também, efetuar remessa de dinheiro para o exterior, para pagamento dos contratos de afretamentos, firmados entre a contratante e o proprietário dos navios;

- que constatou-se ainda que, foram firmados, também, contratos de Reserva e Bloqueio de Cabinas de Navios de Passageiros, pelas empresas GB, GOLDEN CROSS, ABAC, ASSOBRV, SINSESC, BRAHMA, Tc, com a Costa Crocieri S. p. A com sede na Itália, tendo como representante legal no Território Nacional ora, o Sr. Fabricio Wroli, com endereço comercial coincidente com a empresa fiscalizada, ora a própria Linea "C";

- que diante dos documentos apresentados pelo contribuinte à fiscalização, verificou se as remessas que originariamente deveriam ser promovidas pela empresa Âncora Cruzeiros Marítimos Ltda., foram realizadas pela fiscalizada, antes Linea-C Marítima



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

e Turismo Ltda. e atualmente denominada Costa Cruzeiros Agência Marítima e Turismo Ltda. em seu próprio nome;

- que o artigo 749 do RIR/94, especifica a exclusão de tributação, dentre outras, para os afretamentos ou arrendamento de embarcações marítimas e fluviais estrangeiras, promovidas por empresas, desde que tenham sido devidamente aprovadas pelas autoridades competentes;

- que verificamos que, pelo fato de existir um contrato particular entre as partes, a referida remessa poderia ser efetuada, em nome da Âncora, e não em nome da própria fiscalizada, uma vez que, a detentora da isenção é a primeira citada;

- que assim, constatamos que a fiscalizada, por enquadrar-se como "agência de turismo" não poderia efetuar, em seu nome, Remessas ao Exterior, sob o título de afretamentos, com a dispensa do recolhimento do Imposto de Renda na Fonte calculados à alíquota de 25%.

Em sua peça impugnatória de fls. 348/365, instruída pelos documentos de fls. 366/376, apresentada, tempestivamente, em 27/05/99, a contribuinte, após historiar os fatos registrados no Auto de Infração, se indis põe contra a exigência fiscal, requerendo que a mesma seja declarada insubsistente, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- que preliminarmente o referido auto é nulo, no que se refere aos pacotes turísticos e afretamento, nos valores que compreendem a 01/84 até 03/94, pois ocorreu a decadência, pois referido lançamento é por homologação, devendo, portanto, seguir a regra contida no artigo 150, § 4º do CTN, devendo, para tanto ser extinto conforme preceitua o artigo 156, inciso VII do CTN;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

- que alegou a ilustre autoridade fiscal que a ora impugnante não realiza venda de pacotes turísticos, mas sim a promoção e comercialização e vendas de cruzeiros marítimos;

- que, com efeito, apesar de os termos pacote turístico e cruzeiro marítimos ainda não terem sido vertidos em linguagem jurídica, não é difícil entender que os termos possuem significados muito próximos, podendo-se dizer até que, de uma certa forma, pacote turístico abrange cruzeiro marítimo, da forma como é comercializado pela ora impugnante;

- que pacote turístico nada mais é do que o conjunto de serviços que tornam possível que seu adquirente realize viagem com caráter de lazer. Geralmente tais serviços são de deslocamento (aéreo, terrestre ou marítimo), hospedagem, alimentação e diversões. Ao menos é o que usualmente se oferece quando uma pessoa se dirige à uma agência de viagens para adquirir um pacote turístico;

- que podemos dizer que um cruzeiro marítimo nada mais é do que uma espécie de pacote turístico, haja vista que, ainda que num mesmo local, qual seja, o navio, um cruzeiro marítimo engloba deslocamento, hospedagem, alimentação e, especialmente, diversões, tendo como intuito propiciar ao seu adquirente uma viagem com caráter de lazer;

- que o significado das palavras não apresentam uma relação natural com as coisas, objetos e situações que representam, o que vale dizer que o mesmo é uma criação humana;

- que ao analisarmos o significado das palavras pacote turístico e cruzeiro marítimo, podemos observar que a denotação (extensão) da primeira acaba por englobar a Segunda, e, que, no que diz respeito a conotação (intenção), ou das características que as preenchem, elas são iguais;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

- que com relação às características que as preenchem, tanto a palavra pacote turístico quanto a palavra cruzeiro marítimo, como vendido pela ora impugnante, têm o mesmo significado, qual seja o conjunto de serviços, geralmente de deslocamento, hospedagem, alimentação e diversões que objetivam propiciar ao seu adquirente uma viagem com caráter de lazer. Tanto faz usar uma palavra ou outra, pois, no caso em tela, as características que preenchem ambas são exatamente as mesmas;

- que no linguajar matemático equivaleria dizer que a ordem dos fatores não altera o produto, ou seja, dizer que é venda de cruzeiro marítimo e não pacote turístico não prejudicaria a isenção de imposto de renda retido na fonte da remessas ao exterior, assegurada pelo artigo 755, inciso XIV do RIR/94, tendo em vista que aquela palavra está abrangida pela última, como já exposto acima;

- que outro ponto, que, em nosso entendimento, deve ser levantado, diz respeito ao fato de a ora impugnante promover a comercialização e vendas dos pacotes turísticos (cruzeiro marítimos) com exclusividade, e receber comissões para tanto;

- que pouco interessa se a ora impugnante é ou não vendedora exclusiva dos pacotes turísticos da Costa Crociere S.p.A no Brasil não altera a natureza destes. É certo que há agências de turismo que vendem esporadicamente pacotes turísticos de operadoras de turismo e outras que vendem em caráter habitual e exclusivo, o que não nos leva a crer que numa é pacote turístico e noutra não, haja vista que se trata da mesma atividade;

- que, além disso, cumpre ressaltar que a autoridade fiscal equivocou-se ao afirmar que a ora impugnante atua na qualidade de representante comercial da empresa para a qual efetuou as remessas ao exterior objeto da presente autuação. Pois,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

contrariamente ao conceito de representação comercial dado pela lei, a ora impugnante age em nome próprio;

- que o contrato analisado pela autoridade fiscal denominado "Contrato de Administração de Recursos", nada mais é do que um contrato de corretagem, no que diz respeito à venda de pacotes turísticos (cruzeiros marítimos), e de mandato, no que diz respeito a pagamentos devidos pela Costa Crociere no Brasil e recebimento de valores devidos por sub-agentes por conta de venda de pacotes turísticos;

- que, sendo assim, há de se concluir que as remessas de dinheiro ao exterior efetuadas entre os meses de janeiro e dezembro de 1994 certamente gozavam de isenção do imposto de renda retido na fonte, nos termos do artigo 755 do RIR/94;

- que por fim, cumpre ressaltar que o Tratado para evitar a bitributação firmados entre o Brasil e a Itália em seu artigo 8º, item 1, determina que "os lucros provenientes da exploração, no tráfego internacional, de navios ou aeronaves só são tributáveis no Estado em que estiver a sede da direção efetiva da empresa";

- que, quanto aos afretamentos, tem-se que conforme se depreende da leitura do art. 749 do RIR/94, "excluem-se da tributação prevista no art. 743 os rendimentos atribuídos a residentes ou domiciliados no exterior, correspondentes a receitas de fretes, afretamentos ...";

- que portanto, nenhuma razão assiste à lavratura do presente auto, pois quer fazer crer a autoridade fiscal que se trata de isenção subjetiva, enquanto que estamos no presente caso da isenção objetiva;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

- que em 06 de dezembro de 1979 foi publicado o texto da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, cujo artigo VII, diz: "1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade, na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente.";

- que as taxas de referência (TR e SELIC) atuam como pagamento pelo uso do dinheiro e são calculadas em função da variação do custo do mesmo, que sofre a influência das flutuações da economia de mercado;

- que é claro que nada veda que a SELIC seja utilizada como juros de mora, tendo em vista ser ela efetiva taxa de juros. No entanto, o emprego dos juros moratórios com base na SELIC deve ser restrito às obrigações privadas, vinculando à vontade das partes;

- que há de se concluir que é ilegal a cobrança de juros com base na TR e na Taxa Selic, haja vista a natureza destes ser remuneratória e não compensatória, o que é inadmissível em matéria tributária, devendo prevalecer o cálculo dos juros à taxa de 1% ao mês;

- que as multas aplicadas ao caso pelo Auto de Infração, por serem demasiadamente excessivas trazem em si um caráter fortemente confiscatório, chegando até mesmo a se desnaturar como multa.

Em 07/02/00, a DRJ em São Paulo –SP, através do Chefe da DIRCO, baixa os autos à Divisão de Fiscalização da DRF/SPO, para que as AFRF autuantes se dignem a atender à solicitação da diligência proposta, elaborando inclusive um relatório conclusivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

Em 01/09/00, a DRF em São Paulo – SP, apresenta o Relatório de Encerramento de Diligência.

Em 12/09/00, a autuada apresenta razões aditivas a sua peça impugnatória.

Após resumir os fatos constantes da autuação e as principais razões apresentadas pela impugnante, a autoridade singular conclui pela procedência parcial da ação fiscal e pela manutenção em parte do crédito tributário constituído, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que para apreciação da impugnação apresentada, deve-se, inicialmente, definir os limites da lide, tendo em vista que a contribuinte, na manifestação acerca do “Relatório de Encerramento de Diligência”, suscitou alegações que não havia trazido à colação na impugnação originalmente apresentada, requerendo, inclusive, a anulação do lançamento, por entender que restou prejudicado o direito constitucional ao contraditório, eis que entre os itens a serem esclarecidos mediante diligência, constava a exigência para que fosse saneado o processo, em face da constatação de que a descrição dos fatos, relativamente às remessas ao exterior, decorrentes de venda de pacotes turísticos, não estaria clara;

- que afirma a contribuinte que o reconhecimento, pela autoridade julgadora, de que os fatos não foram descritos de maneira clara é condição suficiente para ensejar a anulação do procedimento, pois em virtude da falta de clareza não pôde exercer, em toda sua extensão, o direito ao contraditório, já que não conhecia com precisão a efetiva motivação da autuação;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

- que o art. 18, § 3º, do mesmo diploma normativo não se aplica ao presente caso, visto que a previsão para que seja concedido novo prazo para impugnação ocorre apenas nos casos em que forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamental legal da exigência, com a conseqüente lavratura de auto de infração complementar. Ora, a diligência determinada não gerou agravamento da exigência. Aliás, sua finalidade era exatamente oposta, já que, se a contribuinte trouxesse aos autos elementos que comprovassem a existência de valores correspondentes a despesas terrestres nas remessas efetuadas, o lançamento teria que ser alterado, com base no art. 755, XIV, do RIR/94. Tampouco houve inovação ou alteração na fundamentação legal da exigência, pois o enquadramento legal permaneceu inalterado e a afirmação da autoridade autuante de que a isenção conferida aos pacotes turísticos (art. 755, XIV, do RIR/94) não se aplica ao presente caso foi corroborada pelas conclusões da diligência efetuada;

- que afastada a alegação de nulidade, importa, neste passo, aclarar os limites da lide. O art. 15 do Decreto nº 70.235/72 confere ao sujeito passivo o prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência, para ingressar com a impugnação. Nesta devem ser mencionados os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões que possuir. Portanto, decorrido o prazo, preclui o direito de apresentar novos argumentos e pontos de discordância e provas. Há apenas uma exceção, prevista no § 4º do art. 16, que reconhece ao impugnante o direito de apresentar prova documental em momento posterior, desde que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, bem como para os casos em que se refira a fato ou a direito superveniente, ou, ainda, quando se destine a contrapor razões ou fatos posteriormente trazidos aos autos. Porém, em sua manifestação acerca do "relatório de Encerramento de Diligência" a impugnante não apresentou qualquer prova documental;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

- que a intimação efetuada com base no art. 44 da Lei nº 9.748/99 tem o escopo de dar ao interessado a oportunidade de manifestar-se quanto aos novos elementos trazidos aos autos e respectivas conclusões da autoridade que efetuou a diligência. Destarte, a manifestação deve cingir-se a estes elementos, sendo inoportunos os argumentos relativos aos elementos já incluídos no processo quando da impugnação originalmente apresentada;

- que está claro que, na definição do termo inicial do prazo de decadência, na hipótese de lançamento por homologação, deve ser considerado o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de se antecipar à atuação da autoridade administrativa para constituição do crédito tributário, interpretando a legislação aplicável para apurar o montante e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente;

- que assim, a homologação efetuada pela autoridade fiscal pode recair tão-somente sobre o pagamento efetuado pelo sujeito passivo, eis que o lançamento propriamente dito carece ainda de formalidade legal, indispensável à sua caracterização, sendo no mínimo inadequado falar em homologação de ato cuja prática é de competência privativa da própria autoridade homologadora;

- que a regra de contagem do prazo decadencial prevista no art. 150 do CTN não se aplica, pois, aos créditos tributários que não foram objeto daquela atividade exercida pelo contribuinte, que consiste no dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa;

- que aplica-se ao caso em exame, portanto, a regra geral de contagem do prazo decadencial, prevista no art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, o termo inicial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tratando-se de fatos geradores ocorridos no decorrer do ano de 1994, o termo dar-se-á decorridos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

5(cinco) anos a contar de 01/01/95, de forma que o presente lançamento foi efetuado dentro do prazo legal, sendo descabida a alegação de decadência;

- que a isenção, contrariamente ao que pretende a impugnante, não se aplica a pacotes turísticos, mas a despesas terrestres relacionadas com pacotes turísticos. A contribuinte foi intimada (fls. 624/625) a apresentar comprovação das referidas despesas, porém não logrou trazer aos autos qualquer documento que atestasse semelhante dispêndio. Conclui-se que, pelo fato de negociar apenas cruzeiros marítimos, não efetua pagamentos de despesas terrestres, razão pela qual não pode gozar do benefício fiscal em apreço;

- que a contribuinte alega, ainda, tanto relativamente às remessas efetuadas a título de pacotes turísticos, quanto com relação às remessas referentes aos afretamentos, ambas dirigidas à Costa Crociere SPA, com sede na Itália, que a Convenção Brasil/Itália obsta a tributação, ora afirmando que seu art. 7º determina a tributação dos lucros apenas no Estado da sede da empresa (com exceção dos casos em que esta mantenha estabelecimento permanente no outro Estado contratante), ora sustentando que, consoante o art. 8º, os lucros provenientes da exploração do tráfego internacional de navios são tributados somente no Estado da sede da direção efetiva da empresa. Insta, portanto, ponderar a aplicabilidade da mencionada Convenção às hipóteses de que trata o presente processo;

- que claro está que o lucro inclui todos os rendimentos auferidos na exploração de uma empresa, não se confundindo em nenhum momento com estes. O próprio § 3º do art. 7º da Convenção ratifica esse entendimento na medida em que, especificamente, acrescenta: "No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiveram sido feitas para a consecução dos objetivos do



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

estabelecimento permanente, incluindo as despesas de administração e os encargos gerais de direção assim realizados.”;

- que da mesma forma, o art. 8º da Convenção determina a tributação dos lucros provenientes da exploração do tráfego internacional de navios apenas no Estado da sede da direção efetiva da empresa. Ademais, na exploração das atividades de turismo internacional há que se observar ser incabível a qualificação dos valores devidos em decorrência do transporte como decorrentes da exploração do tráfego internacional;

- que a classificação correta dos rendimentos remetidos ao exterior de que trata o presente processo recai, por conseguinte, sobre o art. 22 da Convenção Brasil/Itália, que trata de rendimentos não especificados em outros artigos da Convenção – “Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante não expressamente mencionados nos Artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis em ambos os Estados Contratantes.”;

- que esse entendimento é reforçado pelas observações de Heleno Torres (“Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas – Revista dos tribunais, 1997) a respeito do “princípio da prevalência dos regimes especiais” aplicável ao Modelo OCFE de Tratado Internacional para tratamento das rendas e capitais – “Assim, não havendo a presença de um estabelecimento permanente, a tributação dos rendimentos produzidos ocasionalmente pela empresa do estado da fonte não serão reconhecidos como lucros de empresas, mas sim, sob o regime de tratamento isolado, de acordo com os tipos de rendimentos, separadamente.”;

- que em decorrência do artigo 22 acima transcrito, os rendimentos remetidos à Costa Crociere SPA foram tributados conforme o regime de tributação definido pela legislação interna do País;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

- que a impugnante manifesta o entendimento de que a empresa Costa Crociere SPA é contribuinte do imposto de renda no Brasil, em relação aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País (artigos 123, I, e 124, III, do RIR/94). Afirmar que, com base nos artigos 190, VIII, e 339 do RIR/94, ainda que se admitisse a tributação, relativamente à remessas efetuadas a título de pacotes turísticos, esta deveria ser feita mediante o arbitramento do lucro em 20% do preço total de venda, presumindo-se, consoante o art. 549 do mesmo Regulamento, que o lucro arbitrado, deduzido do IRPJ e da CSSL, foi distribuído, sujeitando-se à alíquota de 15% (art. 757 do RIR/94);

- que a impugnante afirma que o "contrato analisado pela autoridade fiscal denominado 'Contrato de Administração de Recursos', nada mais é do que um contrato de corretagem, no que diz respeito à venda de pacotes turísticos (cruzeiros marítimos), e de mandato, no que diz respeito a pagamentos devidos pela Costa Crociere no Brasil e recebimento de valores devidos por sub-agentes por conta de venda de pacotes turísticos".;

- que às fls. 07 a 09, observa-se que a impugnante celebrou um contrato com Âncora Cruzeiros Marítimos Ltda. intitulado "Contrato de Agenciamento", pelo qual à primeira é atribuída a condição de "principal responsável pela comercialização dos cruzeiros marítimos organizados por Âncora, na qualidade de afretadora dos navios Costa Marina e Eugenio Costa" (pertencentes à Costa Crociere SPA). A área de atuação da impugnante é o território brasileiro e o exterior, sendo que sua remuneração é estipulada em "7% (sete por cento) sobre o montante bruto de cada bilhete emitido, até o limite de R\$ 600.000,00 anuais.". A natureza do contrato é evidente. Trata-se de um contrato de agência ou representação comercial, eis que a impugnante promove habitualmente a realização, por conta da outra, em determinada zona, de operações mercantis, agenciando pedidos para esta, mediante retribuição (comissão);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

- que a impugnante celebrou, ainda, tanto com Costa Crociere SPA (fls. 3/4), quanto com Âncora Cruzeiros Marítimos Ltda. (fls. 05/06), contratos denominados "Contrato de Administração de Recursos", com pequenas distinções entre ambos, insuficientes, porém, para atribuir natureza contratual diversa. Os contratos contêm a afirmação de que a impugnante foi contratada como "agência de turismo principal, para a comercialização dos cruzeiros marítimos" organizados pela outra contratante. Está claro, pois, que a impugnante age, ao comercializar os cruzeiros marítimos organizados pelas demais contratadas, como agente ou representante comercial. Está avençado, ainda, que a impugnante poderá receber os valores devidos por sub-agentes dos demais contratantes, por conta de venda de bilhetes, ou relacionados aos cruzeiros marítimos, "na condição de procuradora, para a qual, através do presente, são outorgados os necessários poderes ad negotia, e os específicos para receber e dar quitação". Da mesma forma, são atribuídos poderes à impugnante para efetuar pagamentos, por conta e em nome dos demais contratantes, com prestação periódica de contas entre as partes. A modalidade "Contrato de Administração de Recursos", depois de admitir a condição de agente comercial da impugnante, no tocante à comercialização dos cruzeiros marítimos, estabelece, portanto, os termos e condições de um mandato, atribuindo a esta poderes para receber valores e fazer pagamentos, por conta e em nome dos demais contratantes;

- que a impugnante acertou, destarte, em sua impugnação ao definir como mandato o "Contrato de Administração de Recursos", no que tange à administração de pagamentos e recebimentos. Errou, porém, ao qualificá-lo como corretagem, no que diz respeito à venda de cruzeiros marítimos, já que, conforme assentado, trata-se de agenciamento ou representação comercial;

- que em face da definição da natureza dos contratos envolvidos nas operações realizadas pela impugnante, conclui-se, ainda, que o art. 124, III, do RIR/94 não



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

se aplica à empresa italiana, pois o art. 339, parágrafo único, do mesmo Regulamento, ao definir a forma de apuração dos rendimentos auferidos por comitentes residentes ou domiciliados no exterior, define que a regra aplica-se a mercadorias consignadas, apurando-se o lucro operacional do comitente mediante o cálculo da diferença entre o preço de venda no Brasil e o valor pelo qual a mercadoria tiver sido importada, acrescido das despesas da operação que correrem por conta deste. É evidente que a impugnante não negocia mercadorias, mas serviços consubstanciados nos cruzeiros internacionais. Tampouco há como apurar o lucro operacional, já que é impossível estabelecer a diferença entre o valor dos "serviços importados" e dos serviços vendidos. Esclareça-se que a diferença entre o valor cobrado dos clientes finais e o valor pago à empresa italiana é a comissão da contratante, devida em virtude da representação comercial;

- que em face das características negociais acima descritas, infere-se que as remessas efetuadas pela impugnante à beneficiária Costa Crociere SPA, domiciliada na Itália, a título de pacotes turísticos, sujeitam-se à tributação pelo imposto de renda retido na fonte, nos termos do art. 745 do RIR/94;

- que quanto ao tratamento tributário a ser dado às remessas efetuadas a título de afretamento, cabe definir a que "aprovação" refere-se o art. 749 do RIR/94, que exclui a tributação pelo IRRF dos rendimentos atribuídos a domiciliados no exterior correspondentes a receitas de afretamentos;

- que ao tecer comentários sobre normas de isenção Bernardo Ribeiro de Moraes (Compêndio de direito tributário, Ed. Forense – 1997) observa que: "a isenção tributária opera ope legis, sem concessão administrativa. Basta o contribuinte reunir os requisitos legais da isenção para a ela Ter direito. No caso, nada impede que haja um ato declaratório da isenção tributária. O despacho administrativo, fruto do exame do preenchimento das condições ou requisitos previstos na norma isencional, tem eficácia



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

retroativa, para oferecer efeitos a contar do momento em que a pessoa isenta atenda as exigências legais de isenção (o despacho é declaratório e não constitutivo do direito postulado). O direito subjetivo à isenção (não ser devido o tributo) é adquirido no momento da 'não ocorrência do fato gerador', seja caso de isenção sem encargo, seja caso de isenção com encargo, mas cumprido estes antes da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária;

- que com efeito, considerando-se que a isenção é sempre decorrente de lei, e, ainda mais, que essa lei deve especificar, quando tratar-se de isenção condicionada, as condições e requisitos exigidos para sua concessão, conclui que não há que se falar em "aprovação" de autoridade para a fruição do benefício fiscal, sem que a lei especifique com exatidão qual a "autoridade competente" e quais as condições a serem preenchidas pelo contribuinte;

- que o descabimento de despacho concessivo, que autorize a fruição do benefício fiscal em apreço, torna-se mais evidente ao observar-se que o artigo 1º da lei nº 9.481/97 que deu nova redação ao dispositivo transcrito, sem alterar, contudo, sua essência, prevê em seus incisos diversas hipóteses nas quais a alíquota do IRRF sobre rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, fica reduzida para zero, estabelecendo em seu parágrafo único que, "nos casos dos incisos II, III, IV, VIII, X e XI, deverão ser observadas as condições, formas e prazos estabelecidos pelo Ministro de Estado da Fazenda". A Portaria MF nº 70/97, disciplina as condições formas e prazos previstos na Lei, de forma que os requisitos necessários à fruição do benefício fiscal estão claramente definidos. Caso houvesse alguma condição a ser observada para o reconhecimento do benefício fiscal aplicável às remessas efetuadas a título de afretamento, deveria haver disciplina semelhante identificando as condições e requisitos, bem como a autoridade competente para apreciá-los;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

- que uma vez definido o entendimento pelo qual a fruição do benefício fiscal concedido aos rendimentos auferidos no País, por residentes ou domiciliados no exterior, decorrentes de receitas de fretes e afretamentos, não carece de qualquer “autorização”, persiste a indagação a respeito da interpretação a ser dada ao dispositivo legal, com relação à expressão “desde que tenham sido aprovados pelas autoridades competentes”;

- que para o deslinde da questão impõem-se definir a qual “aprovação” o legislador pretendeu referir-se. O dispositivo faz menção a “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”. Ora, é sabido que o transporte marítimo e fluvial é submetido a controles pelo Ministério dos Transportes e, mais especificamente, pelo Departamento da Marinha Mercante – DMM. Assim também o transporte aéreo é controlado, entre outros, pelo Departamento de Aviação Civil – DAC, subordinado ao Comando da Aeronáutica. Estes órgãos impõem condições à celebração de determinados contratos em suas respectivas áreas de atuação, bem como à operacionalização do transporte de cargas;

- que, portanto, o legislador, atento aos controles, inclusive por motivos de segurança, a que estão submetidos os transportes pelas vias marítima, fluvial e aérea, referiu-se, no dispositivo legal em apreço, às necessárias aprovações das autoridades competentes para a consecução dos “fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas ou fluviais ou de aeronaves estrangeiras”;

- que contudo, para as remessas a título de afretamento de que trata o presente processo, não se aplica o benefício fiscal concedido pelo art. 749 do RIR/94. Não se trata de discutir se a isenção tem natureza objetiva ou subjetiva, mas de verificar se a hipótese legalmente prevista ocorreu efetivamente no mundo fático;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

- que a isenção alcança apenas as remessas de rendimentos correspondentes a receitas de fretes e afretamentos. Os afretamentos, conforme reconhecido na própria impugnação, eram contratados por Âncora Cruzeiros Marítimos Ltda. O "Contrato de Administração de Recursos", conforme demonstrado, atribui à impugnante o poder de efetuar pagamentos por conta e em nome de Âncora, restando configurado como mandato. Ocorre que as remessas foram feitas em nome da impugnante, conforme atestam os documentos juntados aos autos, desconfigurando, portanto, a remessa como pagamento de afretamentos, já que a autuada não celebrava contratos de afretamentos com Costa Crociere SPA. Ademais, o "Contrato de Administração de Recursos" celebrado entre a impugnante e Âncora Cruzeiros Marítimos Ltda. foi assinado em 1º de dezembro de 1994, de forma que, para as remessas efetuadas anteriormente, a autuada não possuía sequer mandato que a autorizasse a representar a verdadeira contratante dos afretamentos;

- que ainda com relação às remessas a título de afretamento, a impugnante, ao ser intimada (fls. 395) a apresentar as autorizações para as remessas, juntou aos autos os documentos de fls. 396/460, onde constata-se que, nas cartas protocoladas junto ao Banco do Brasil S/A para fechar o contrato de câmbio, fazia-se menção apenas a "remessas de pacotes turísticos", ou seja, não eram identificadas com precisão as operações que motivaram a contratação de câmbio, em afronta ao Comunicado nº 2.223, do departamento de Câmbio – DECAM do Banco Central do Brasil, de 07/11/90, que subordina a celebração de operações de câmbio, referentes a remessas de quaisquer rendimentos para fora do País, à prova do pagamento do imposto de renda, ou declaração expressa do fundamento legal da isenção, da dispensa ou da não incidência do referido tributo, independentemente de a operação ser conduzida no mercado de câmbio de taxas livres ou flutuantes;

- que é improcedente a contestação da aplicação da taxa Selic, pois, repita-se há fundamentação legal para a sua utilização. A contribuinte está a insurgir-se contra disposições expressas de lei. A incidência de juros de mora em percentuais superiores a 1%



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

ao mês encontra guarida no art. 84, I, da lei nº 8.981/95, no art. 13 da Lei nº 9.065/95, e no art. 61, §º 3º, da Lei nº 9.430/96;

- que, por fim, com base nas conclusões do “relatório de Encerramento de Diligência” (fls. 642/643), cabe excluir da base de cálculo do IRRF o valor de CR\$ 48.816.000,00, incluído no Auto de Infração (fls. 328) como fato gerador ocorrido em 31/03/94, pois restou comprovado que, por lapso nos lançamentos contábeis, a contribuinte incluiu o valor em duplicidade.

A ementa que consubstancia a presente decisão é a seguinte:

“Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/12/1994

Ementa: IRRF – DECADÊNCIA – REMESSA AO EXTERIOR – PACOTE TURÍSTICO - AFRETAMENTO – TR E SELIC - MULTA

Não havendo recolhimento, a decadência para o IRRF conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia Ter sido efetuado. A isenção às remessas de pacotes turísticos limita-se às despesas terrestres. Inaplicável a Convenção Brasil/Itália para evitar bitributação. Não se dá remessa para pagamento de afretamento se o autor da remessa não é parte no contrato de afretamento. TR e SELIC aplicadas de acordo com a legislação vigente. Não cabe apreciação da alegação de inconstitucionalidade da multa no âmbito administrativo.

LANÇAMENTO PROCEDENTE EM PARTE.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 14/03/01, conforme Termo constante às fls. 692/696, e, com ela não se conformando, a recorrente interpôs, em tempo hábil (16/04/01), o recurso voluntário de fls. 696/728, instruído pelos documentos de fls. 729/827, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra ementada, baseado, em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

síntese, nos mesmos argumentos apresentados na fase impugnatória, reforçado pelas seguintes considerações:

- que a recorrente é uma agenciadora de cruzeiros marítimos nacionais e internacionais, sendo os primeiros organizados pela empresa âncora Cruzeiros Marítimos Ltda. e os segundos pela empresa Costa Crociere S.p.A, estabelecida na República Italiana;

- que nessa situação é remunerada mediante comissões, as quais integram o seu lucro tributável. Por sua vez os valores recebidos em razão da comercialização, descontadas as comissões são remetidos aos seus destinatários, posto que são receitas de terceiros, sendo no caso a empresa Costa Crociere S.p.A, em relação ao valor remetido, contribuinte do imposto de renda no que diz respeito aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários, nos termos do artigo 339 do RIR/94;

- que entretanto, no caso concreto, não é devido o IRRF sobre as remessas efetuadas em virtude dos "pacotes turísticos" por força da "Convenção destinada a evitar a Dupla Tributação e prevenir a Evasão Fiscal em matéria de Impostos sobre a Renda", celebrada entre Brasil e Itália (Decreto Legislativo nº 77/1979 e Decreto nº 85.985/1981) cujo parágrafo I do artigo VIII determina que na exploração do tráfego internacional de navios, os lucros provenientes são tributados somente no Estado da sede da direção efetiva da empresa: "1. Os lucros provenientes da exploração, no tráfego internacional, de navios ou aeronaves só são tributáveis no Estado Contratante em que estiver situada a sede da direção efetiva da empresa.";

- que a recorrente também mantinha Contratos de Administração de Recursos com as empresas acima citadas, pelos quais se responsabilizava pelo recebimento do que era devido a tais empresas pelos passageiros que embarcavam em seus cruzeiros, bem como pela remessa dos valores recebidos e pertencentes à empresa



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

Costa Crociere S.p.A, inclusive aqueles devidos pela empresa Âncora Cruzeiros Marítimos Ltda. na condição de afretadora dos navios da empresa italiana, utilizados nos cruzeiros marítimos nacionais (cabotagem);

- que essas remessas relativas ao afretamento também foram feitas sem a retenção na fonte do imposto de renda, em decorrência da natureza objetiva da isenção prevista no artigo 749 do RIR/94, que somente faz menção à operação de afretamento. Ademais, o artigo VII da Convenção anteriormente referida obsta a tributação pelo imposto de renda, no Brasil, dos lucros das empresas italianas, situação em que também se enquadram as remessas relativas ao afretamento;

- que, em preliminar, o auto de infração é nulo porque a suposta infração não foi descrita de modo claro, provocando por parte da então impugnante uma defesa direcionada a explicar que entre as expressões "pacotes turísticos" e "cruzeiros marítimos" não haviam diferenças, o que foi notado na fase de preparo para julgamento, com sugestão de saneamento e verificação específica.

Consta às fls. 866 a Carta de Fiança nº 62/2002 concedida pelo Banco BNL do Brasil S/A, objetivando a apresentação de recurso administrativo para o Conselho de Contribuintes, sem a exigência prévia do depósito judicial de 30% do crédito tributário mantido pela decisão singular.

É o Relatório.





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

Tendo a recorrente tomado ciência da decisão singular em 14 de março de 2001, uma quarta feira, o prazo para a interposição da peça recursal tem como termo inicial o primeiro dia útil subsequente, ou seja, 15 de março de 2001, e como termo final o dia 13 de abril de 2001, uma sexta feira, que por ser dia de feriado nacional transfere o termo final para o dia 16 de abril de 2001, uma segunda feira. Desta forma, o recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

O litígio assenta-se na discussão das preliminares de decadência e de nulidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa, bem como na discussão de mérito sobre a falta de recolhimento de imposto de renda na fonte, incidente sobre remessa de numerário efetuadas para o exterior, acrescido da discussão sobre aplicabilidade da Taxa Selic, TR e Multa de Ofício..

É de se esclarecer, ainda , que no lançamento consta como fundamentação legal, além das normas relativas aos acréscimos legais (juros e atualização monetárias), o art. 745, caput, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, cujo fundamento legal tem base assentado no artigo 77, da Lei nº 3.470, de 1958; art. 33, da Lei nº 7.713, de 1988 e art. 100, do Decreto-lei nº 5.844, de 1943.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

Da análise da peça acusatória verifica-se que a recorrente foi autuada em decorrência da falta de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre: (1) – remessa de rendimentos auferidos no território nacional pela empresa Costa Crocieri S.p.A, domiciliada no exterior, em Gênova – Itália, provenientes de vendas de cruzeiros marítimos (pacotes turísticos) realizadas pela autuada na qualidade de agente geral no Brasil; e (2) – remessas de numerários para o exterior para pagamento dos contratos de afretamento celebrados entre terceiros e o proprietário dos navios, ou seja, efetuou remessa de dinheiro para o exterior, para pagamento dos contratos de afretamentos, firmados entre a contratante (Âncora Cruzeiros Marítimos Ltda.) e o proprietário dos navios.

Nota-se que a fiscalização considerou que a recorrente deveria ter retido e recolhido o imposto de renda na fonte porque entendeu que no caso da remessa dos rendimentos auferidos pela empresa Costa Crocieri S.p.A, com sede na Itália, eram valores decorrentes da venda de cruzeiros marítimos, não se tratando, portanto, de valores isentos referidos no dispositivo citado, ou seja, o inciso XIV do artigo 755 do RIR/94 (pagamento de despesas terrestres relacionadas com pacotes turísticos). Sendo que no caso de remessas de numerários para o exterior para pagamento dos contratos de afretamento celebrados entre terceiros e o proprietários dos navios, a dispensa do recolhimento do tributo, na forma prevista no art. 749 do RIR/94, só é possível para as receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamento de embarcações marítimas e fluviais ou de aeronaves estrangeiras, feito por empresas, desde que tenham sido aprovado pelas autoridades competentes.

Por sua vez, a suplicante entende que a autuação, na matéria de mérito, não pode prosperar, amparado, em síntese, nos seguintes argumentos: (1) - quanto as remessas ao exterior para empresa Costa Crocieri S.p.A, decorrentes da venda de pacotes turísticos, eram isentas do IRRF, nos termos do inciso XIV do art. 755 do RIR/94, além disso, se tributado fossem teria que ser aplicado a Convenção celebrada entre Brasil e Itália



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

para evitar a dupla tributação, já que o Tratado para evitar a bitributação firmados entre o Brasil e a Itália em seu artigo 8º, item 1, determina que “os lucros provenientes da exploração, no tráfego internacional, de navios ou aeronaves só são tributáveis no Estado em que estiver a sede da direção efetiva da empresa; e (2) - quanto as remessas de numerários para o exterior para pagamento dos contratos de afretamento celebrados entre terceiros e o proprietário dos navios estavam isentos, já que a isenção tratada no art. 749 do RIR/94 é de caráter objetivo, pois não faz menção ao beneficiário da isenção, mas sim à operação de afretamento.

A autoridade singular, por sua vez, mantém a exigência tributária amparado, em síntese, nas seguintes considerações básicas: (1) - quanto as remessas ao exterior para empresa Costa Crocieri S.p.A, decorrentes da venda de pacotes turísticos, a exigência tributária procede, já a isenção não se aplica a pacotes turísticos, mas a despesas terrestres relacionadas com pacotes turísticos. Sendo que no acordo para evitar a bitributação entre Brasil e Itália, a Convenção estabelece no seu art. 8º que a tributação dos lucros provenientes da exploração do tráfego internacional de navios apenas no Estado da sede da direção efetiva da empresa, porém, na exploração das atividades de turismo internacional, há que se observar ser incabível a qualificação dos valores devidos em decorrência do transporte como decorrentes da exploração do tráfego internacional, já que a empresa de viagem, ao deslocar turistas com seus veículos, não realiza transporte, mas sim excursão turística, ou seja, a agência de viagem não explora o transporte, mas serviços turísticos. Desta forma, a classificação correta dos rendimentos remetidos ao exterior de que trata o presente processo recai sobre o art. 22 da Convenção Brasil/Itália “Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante não expressamente mencionados nos Artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis em ambos os Estados Contratantes; e (2) - quanto as remessas de numerários para o exterior para pagamento dos contratos de afretamento celebrados entre terceiros e o proprietário dos navios não estavam isentos, já que a isenção tratada no art. 749 do RIR/94 alcança apenas as remessas de rendimentos



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

correspondentes a receitas de fretes e afretamentos. Os afretamentos, conforme reconhecido pela autuada, eram contratados por Âncora Cruzeiros Marítimos Ltda. O "Contrato de Administração de Recursos", atribui à autuada o poder de efetuar pagamentos por conta e em nome de âncora, restando configurado como mandato. Ocorre que as remessas foram feitas em nome da autuada, conforme atestam os documentos juntados aos autos, desconfigurando, portanto, a remessa como pagamento de afretamentos, já que a autuada não celebrava contratos de afretamento com Costa Crociere, além de tudo, o "Contrato de Administração de Recursos" celebrado entre a autuada e Âncora Cruzeiros Marítimos Ltda. foi assinado em 1º de dezembro de 1994, de forma que, para as remessas efetuadas anteriormente, a autuada não possua sequer mandato que a autorizasse a representar a verdadeira contratante dos afretamentos.

Vê-se que o cerne da questão reside no fato em se determinar a existência ou não da tributação imposta a suplicante.

Inicialmente se faz necessário ressaltar, que independentemente do teor da peça impugnatória e da peça recursal incumbe a este colegiado, verificar o controle interno da legalidade do lançamento, bem como, observar a jurisprudência dominante na Câmara, para que as decisões tomadas sejam as mais justas possíveis, dando o direito de igualdade para todos os contribuintes. Assim, de início, cumpre apreciar as questões preliminares de nulidade e de decadência argüidas pelo suplicante, sob o entendimento de que no caso da nulidade do auto de infração, tenha ocorrido ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa e no caso da decadência o imposto exigido deve ser considerado na modalidade de lançamento por homologação.

No caso da nulidade do auto de infração, como já foi visto no relatório, a autuada se insurge, em preliminar, contra a exigência fiscal por entender que houve flagrante cerceamento do direito de ampla defesa e do contraditório, com os meios e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

recursos a eles inerentes, argüindo, para justificar o alegado, que o auto de infração é nulo porque a suposta infração não foi descrita de modo claro, provocando por parte da então impugnante uma defesa direcionada a explicar que entre as expressões "pacotes turísticos" e "cruzeiros marítimos" não haviam diferenças, o que foi notado na fase de preparo para julgamento, com sugestão de saneamento e verificação específica.

Não há como acolher a preliminar de nulidade do lançamento do crédito tributário por cerceamento ao direito de defesa argüida pela recorrente, amparada neste frágil argumento.

Senão vejamos:

Verifica-se que tanto o Auto de Infração, como o Termo de Verificação e de Encerramento Parcial da Ação Fiscal às fls. 324/346 identifica por nome e CNPJ a autuada, esclarece que foi lavrado na DRF/São Paulo, às 11:30 do dia 28 de abril de 1999 e descreve detalhadamente as irregularidades praticadas com o respectivo enquadramento legal, cujos documentos vão assinados pelas autoridades competentes em lavra-los.

Nota-se que no Termo de Verificação e de Encerramento Parcial da Ação Fiscal de fls. 324/326, as autoras do feito explicaram minuciosamente os fatos que deram causa ao lançamento de ofício, especificando os documentos e demais fontes em que se basearam suas conclusões.

Ao contrário do que afirma a suplicante, não há a nulidade do processo a partir da diligência, já que a intenção da Diligência proposta pela DRJ em São Paulo tinha a finalidade, se muito, de esclarecer aspectos que a autoridade julgadora não tinha entendido, o termo "sanear" foi usado inadequadamente, já que a autoridade julgadora não pode



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

propor aperfeiçoamento de lançamento, o seu dever é julgar os processos, as diligências tem a finalidade de esclarecer o julgador e não aperfeiçoar os lançamentos.

No relatório de solicitação de diligência às fls. 388, verifica-se, claramente, o seguinte:

"Muito embora no Termo de Verificação de fls. 324/326 haja menção expressa ao inciso XIV do art. 755 do RIR/94, não se destacou que somente estão isentos os pagamentos de **"despesas terrestres" relacionadas com pacotes turísticos** e que o imposto estava sendo exigido porque os valores decorrentes de venda de cruzeiros marítimos não se enquadram na situação descrita nesse inciso XIV.

Assim sendo, convém que o processo seja encaminhado para as autoras do feito, para fins de:

- a) sanear o presente processo, nos termos do item 5 acima, verificando ainda se, entre os valores referentes a venda de cruzeiros marítimos, houve pagamento de **despesas terrestres relacionadas com pacotes turísticos**; e
- b) quanto aos afretamentos, intimar a empresa a comprovar que possuía autorização concedida por autoridades competentes para efetuar as remessas a esse título, sem o pagamento do imposto de renda."

Nota-se, claramente, que a pretensão tinha o objetivo de esclarecer e não sanear, já que a autuada não poderia alegar desconhecimento do conteúdo do inciso XIV do art. 755 do RIR/94, já que tal inciso é duma clareza solar "pagamento de despesas terrestres relacionadas com pacotes turísticos".

Ademais, quando solicitado a informar se dentre os valores das remessas efetuadas, constantes do Termo de Intimação de fls. 624, havia pagamento de despesas terrestres relacionadas com os pacotes turísticos, a autuada apresentou a resposta de fls. 626, ou seja, "os novos advogados estão estudando o caso". A autuada, não teve a gentileza de responder o perguntado, nem se preocupou em solicitar prorrogação de prazo,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

entretanto, apresenta uma substancial "impugnação" com o título de "manifestação a respeito do Relatório de Encerramento de Diligência". Além de tudo, suscitando uma preliminar de nulidade sob a alegação da confirmação da nulidade do auto de infração pela falta de descrição da suposta infração e saneamento do processo determinado e não cumprido.

Ora, com a devida vênia, isto tudo é um pouco fantasioso. O Decreto nº 70.235/72, disciplinador do Processo Administrativo Fiscal prevê o prazo de 30 dias para impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, contados da data em que for feita a intimação da exigência. A norma não prevê a hipótese de prorrogação desse prazo. Já pelo o § 5º do art. 16 do aludido Decreto, com redação dada pelo art. 67 da Lei nº 9.532/97, é admitida a juntada de documentos após a impugnação, mediante requerimento, onde demonstre, com fundamentos, que ocorreu a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior.

É sabido que o artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, atribui à autoridade julgadora de primeira instância o poder discricionário para deferir ou indeferir os pedidos de diligência ou perícia, quando prescindíveis ou impossíveis, devendo o indeferimento constar da própria decisão proferida.

Como também é sabido que a autoridade julgadora não está vinculada, na sua decisão, ao resultado da perícia ou da diligência, podendo, ao forma sua convicção, valer-se de outros meios de prova existentes no processo.

No caso da diligência proposta é evidente que se trata de matéria de prova a ser realizada pela atuada, ou seja, houve ou não pagamento de despesas terrestres relacionadas com pacotes turísticos, se houve apresentar a documentação hábil; possuía ou não autorização concedida pelas autoridades competentes para efetuar as remessas a título



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

de afretamento, se possuía apresentar a documentação hábil. Como se vê a diligência tinha o objetivo de esclarecer o julgador quanto a matéria de prova.

Assim, não há como pretender premissas de cerceamento do direito de defesa, nas formas propostas pela recorrente, neste processo, já que o mesmo preenche todos os requisitos legais necessários.

Mesmo que verdadeiro fossem, admitido somente para fins de argumentação, ainda assim, não haveria cerceamento do direito de defesa, já que a jurisprudência é mansa e pacífica no sentido de que quando o contribuinte revela conhecer as acusações que lhe foram impostas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante extensa impugnação, abrangendo não só as questões preliminares como também as razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa.

Como se vê não procede à alegação de preterição do direito de defesa, haja vista que a suplicante teve a oportunidade de oferecer todos os esclarecimentos que achasse necessário e exercer sua ampla defesa na fase do contencioso administrativo.

O Decreto n.º 70.235/72, em seu artigo 9º, define o auto de infração e a notificação de lançamento como instrumentos de formalização da exigência do crédito tributário, quando afirma:

“A exigência do crédito tributário será formalizado em auto de infração ou notificação de lançamento distinto para cada tributo.”

Com nova redação dada pelo art. 1º da Lei n.º 8.748/93:

“A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O auto de infração, bem como a notificação de lançamento por constituírem peças básicas na sistemática processual tributária, a lei estabeleceu requisitos específicos para a sua lavratura e expedição, sendo que a sua lavratura tem por fim deixar consignado a ocorrência de uma ou mais infrações à legislação tributária, seja para o fim de apuração de um crédito fiscal, seja com o objetivo de neutralizar, no todo ou em parte, os efeitos da compensação de prejuízos a que o contribuinte tenha direito, e a falta do cumprimento de forma estabelecida em lei torna inexistente o ato, sejam os atos formais ou solenes. Se houver vício na forma, o ato pode invalidar-se.

Da análise dos autos, constata-se que a autuação é plenamente válida. Se faz necessário esclarecer, que a Secretaria da Receita Federal é um órgão apolítico, destinada a prestar serviços ao Estado, na condição de Instituição e não a um Governo específico, dando conta de seus trabalhos à população em geral na forma prescrita na legislação. Neste diapasão, deve agir com imparcialidade e justiça, mas, também, com absoluto rigor, buscando e exigindo o cumprimento das normas por parte daqueles que faltam com seu dever de participação.

Ademais, diz o Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235/72:

“Art. 59 - São nulos:

- I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

Como se verifica do dispositivo legal, não ocorreu, no caso do presente processo, a nulidade. O auto de infração foi lavrado e a decisão foi proferida por funcionários ocupantes de cargo no Ministério da Fazenda, que são as pessoas, legalmente, instituídas para lavrar e para decidir sobre o lançamento. Igualmente, todos os atos e termos foram lavrados por funcionários com competência para tal.

Ora, a autoridade lançadora cumpriu todos preceitos estabelecidos na legislação em vigor e o lançamento foi efetuado com base em dados reais sobre a suplicante, conforme se constata nos autos, com perfeito embasamento legal e tipificação da infração cometida. Como se vê, não procede a situação conflitante alegada pelo recorrente, ou seja, não se verificam, por isso, os pressupostos exigidos que permitam a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Haveria possibilidade de se admitir a nulidade por falta de conteúdo ou objeto, quando o lançamento que, embora tenha sido efetuado com atenção aos requisitos de forma e às formalidades requeridas para a sua feitura, ainda assim, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, efetivamente não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, ou seja, não restou provada a materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido. Entretanto, não é o caso em questão, pois a discussão se prende a interpretação de normas legais.

Além disso, o Art. 60 do Decreto n.º 70.235/72, prevê que as irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 59 do mesmo Decreto não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

Ultrapassada a preliminar de nulidade do auto de infração por cerceamento do direito de defesa, se faz necessário analisar a preliminar de decadência, já que a recorrente suscita preliminar de decadência para os fatos geradores ocorridos anteriores a 28/04/94, no entendimento de que quando se tratar de operações de remessas de numerário para o exterior com previsão de imposto de renda na fonte, o decurso do prazo decadencial de cinco anos se verificará entre a data da ocorrência do fato gerador (data da remessa do numerário) e a data da ciência do lançamento procedido mediante o Auto de Infração (data da ciência do lançamento = 28/04/99), por se tratar de lançamento por homologação, ao amparo do artigo 150, § 4º do CTN.

Nunca tive dúvidas de que a regra de incidência de cada tributo é que define a sistemática de seu lançamento. No caso dos autos, ou seja, quando se tratar de remessas de numerário para o exterior e quando se tratar de remessas tributáveis, ou seja, estas remessas estão sujeitos ao pagamento do imposto de renda na fonte, a sua apuração deve ser realizada na ocorrência da remessa de valores para o exterior e o recolhimento do imposto se processa na mesma data. Razão pela qual têm característica de tributo cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e amolda-se à sistemática de lançamento denominado por homologação, onde a contagem do prazo decadencial desloca-se da regra geral do artigo 173 do Código Tributário Nacional, para encontrar respaldo no § 4º do artigo 150, do mesmo Código, hipótese em que os cinco anos têm como termo inicial a data da ocorrência do fato gerador. Ou seja, transcorridos cinco anos a contar do fato gerador, quer tenha havido homologação expressa, quer pela homologação tácita, está precluso o direito da Fazenda de promover o lançamento de ofício, para cobrar imposto não recolhido.

Desta forma, embora respeite a posição daqueles que assim não entendem, tenho para mim que está extinto o direito da Fazenda Pública de constituir crédito tributário



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

com relação as remessas de numerário cujos fatos geradores são anteriores a 28/04/94, em razão dos motivos abaixo expostos.

Como se sabe, a decadência é na verdade a falência do direito de ação para proteger-se de uma lesão suportada; ou seja, ocorrida uma lesão de direito, o lesionado passa a ter interesse processual, no sentido de propor ação, para fazer valer seu direito. No entanto, na expectativa de dar alguma estabilidade às relações, a lei determina que o lesionado dispõe de um prazo para buscar a tutela jurisdicional de seu direito. Esgotado o prazo, o Poder Público não mais estará à disposição do lesionado para promover a reparação de seu direito. A decadência significa, pois, uma reação do ordenamento jurídico contra a inércia do credor lesionado. Inércia que consiste em não tomar atitude que lhe incumbe para reparar a lesão sofrida. Tal inércia, dia a dia, corrói o direito de ação, até que ele se perca – é a fluência do prazo decadencial.

Deve ser esclarecido, que os fatos geradores das obrigações tributárias são classificados como instantâneos ou complexivos. O fato gerador instantâneo, como o próprio nome revela, dá nascimento à obrigação tributária pela ocorrência de um acontecimento, sendo este suficiente por si só (imposto de renda na fonte). Em contraposição, os fatos geradores complexivos são aqueles que se completam após o transcurso de um determinado período de tempo e abrangem um conjunto de fatos e circunstâncias que, isoladamente considerados, são destituídos de capacidade para gerar a obrigação tributária exigível. Este conjunto de fatos se corporifica, após determinado lapso temporal, em um fato imponível. Exemplo clássico de tributo que se enquadra nesta classificação de fato gerador complexivo é o imposto de renda da pessoa física, apurado no ajuste anual.

Como é sabido o lançamento é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.

Com o lançamento constitui-se o crédito tributário, de modo que antes do lançamento, tendo ocorrido o fato imponible, ou seja, aquela circunstância descrita na lei como hipótese em que há incidência de tributo, verifica-se tão somente obrigação tributária, que não deixa de caracterizar relação jurídica tributária.

É sabido que são utilizados, na cobrança de impostos e/ou contribuições, tanto o lançamento por declaração quanto o lançamento por homologação. Aplica-se o lançamento por declaração (artigo 147 do Código Tributário Nacional) quando há participação da administração tributária com base em informações prestadas pelo sujeito passivo, ou quando, tendo havido recolhimentos antecipados, é apresentada a declaração respectiva, para o justo final do tributo efetivamente devido, cobrando-se as insuficiências ou apurando-se os excessos, com posterior restituição.

Por outro lado, nos precisos termos do artigo 150 do CTN, ocorre o lançamento por homologação quando a legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, a qual, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa. Inexistindo essa homologação expressa, ocorrerá ela no prazo de 05(cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo. Com outras palavras, no lançamento por homologação, o contribuinte apura o montante e efetua o recolhimento do tributo de forma definitiva, independentemente de ajustes posteriores.

Neste ponto está a distinção fundamental entre uma sistemática e outra, ou seja, para se saber o regime de lançamento de um tributo, basta compulsar a sua legislação e verificar quando nasce o dever de cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

passivo: se dependente de atividade da administração tributária, com base em informações prestadas pelos sujeitos passivos – lançamento por declaração, hipótese em que, antes de notificado do lançamento, nada deve o sujeito passivo; se, independente do pronunciamento da administração tributária, deve o sujeito passivo ir calculando e pagando o tributo, na forma estipulada pela legislação, sem exame do sujeito ativo – lançamento por homologação, que, a rigor técnico, não é lançamento, porquanto quando se homologa nada se constitui, pelo contrário, declara-se a existência de um crédito que já está extinto pelo pagamento.

Por decadência entende-se a perda do direito de o fisco constituir o crédito tributário, pelo lançamento.

Neste aspecto a legislação de regência diz o seguinte:

Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

.....
VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;
.....

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

.....

4º . Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento."

Depreende-se, desse texto, que o prazo decadencial é único, ou seja, de cinco anos e o tempo final é um só, o da data da notificação regular do lançamento, porém, o termo inicial, ou seja, a data a partir da qual flui a decadência é variável, como se observa abaixo:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, item I);

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal o lançamento anteriormente efetuado (CTN, art. 173, item II);



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

III - da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (CTN, art. 173, parágrafo único);

IV - da data da ocorrência do fato gerador, nos tributos cujo lançamento normalmente é por homologação (CTN, art. 150, § 4º);

V - da data em que o fato se tornou acessível para o fisco, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, quando o lançamento normal do tributo é por homologação (CTN, art. 149, inciso VII e art. 150, § 4º).

Pela regra geral (art. 173, I), o termo inicial do lustro decadencial é o 1º dia do exercício seguinte ao exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado (contribuinte omissos na entrega da declaração de rendimentos).

O parágrafo único do artigo 173 do CTN altera o termo inicial do prazo para a data em que o sujeito passivo seja notificado de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. É claro que esse parágrafo só tem aplicação quando a notificação da medida preparatória é efetivada dentro do 1º exercício em que a autoridade poderia lançar.

Já pelo inciso II do citado artigo 173 se cria uma outra regra, segundo a qual o prazo decadencial começa a contar-se da data da decisão que anula o lançamento anterior, por vício de forma.

Assim, em síntese, temos que o lançamento só pode ser efetuado dentro de 5 anos, contados de 1º de janeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

poderia ter sido efetuado, a menos que nesse dia o prazo já esteja fluindo pela notificação de medida preparatória, ou o lançamento tenha sido, ou venha a ser, anulado por vício formal, hipótese em que o prazo fluirá a partir da data de decisão.

Se se tratar de revisão de lançamento, ela há de se dar dentro do mesmo quinquênio, por força da norma inscrita no parágrafo único do artigo 149.

É inconteste que o Código Tributário Nacional e a lei ordinária asseguram à Fazenda Nacional o prazo de 5 (cinco) anos para constituir o crédito tributário.

Como se vê a decadência do direito de lançar se dá, pois, com o transcurso do prazo de 5 anos contados do termo inicial que o caso concreto recomendar.

Há tributos e contribuições cuja legislação atribui ao sujeito passivo o dever de efetuar o pagamento antes que a autoridade o lance. O pagamento se diz, então, antecipado e a autoridade o homologará expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo de 5 anos contados do fato gerador.

Após estas considerações, se faz necessário, ainda, tecer alguns comentários quanto a matéria específica deste processo, qual seja: decadência do direito de lançar o imposto de renda apurado em operações de remessas de numerário para o exterior, quando tributados pelo imposto de renda na fonte.

Diz a legislação de regência:

RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

“Art. 745 – Quando não tiverem tributação específica neste Capítulo, estão sujeitos à incidência do imposto na fonte, à alíquota de 25%, os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, inclusive (Leis nºs 3.470/58, art. 77, e 7.713/88, art. 33, e Decreto-lei nº 5.844/43, art. 100):

I – os ganhos de capital relativos a investimentos em moeda estrangeira;

II – os ganhos de capital auferidos na alienação de bens ou direitos;

III – as pensões e proventos de aposentadoria, inclusive os pecúlios pagos por entidades sem fim lucrativo;

IV - os prêmios conquistados em concursos e competições;

V – os royalties de qualquer natureza.”.

Do texto legal, acima transcrito, conclui-se que a partir de 1º de novembro de 1993, as remessas de numerário a qualquer título estavam sujeito à tributação de imposto de renda exclusivo na fonte, cabendo ao remetente reter e recolher o respectivo imposto de renda na fonte na data da ocorrência do fato gerador.

De outra parte, sendo exceção o recolhimento antecipado, fixou o CTN, também, regra excepcional de tempo para a prática dos atos da administração tributária, onde os mesmos cinco anos já não mais dependem de uma carência para o início da contagem, uma vez que não se exige a prática de atos administrativos prévios. Ocorrido o fato gerador, já nasce para o sujeito passivo a obrigação de apurar e liquidar o crédito tributário, sem qualquer participação do sujeito ativo que, de outra parte, já tem o direito de investigar a regularidade dos procedimentos adotados pelo sujeito passivo a cada fato gerador, independente de qualquer informação ser-lhe prestada. É o que está expresso no § 4º, do artigo 150, do CTN.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

Ora, próprio CTN fixou períodos de tempo diferenciados para atividade da Administração Tributária. Se a regra era o lançamento por declaração, que pressupunha atividade prévia do sujeito ativo, determinou o art. 173 do CTN, que o prazo quinquenal teria início a partir “do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, imaginando um tempo hábil para que as informações pudessem ser compulsadas e, com base nelas, preparando o lançamento. Essa é a regra básica da decadência.

Não me restam dúvidas de que o tributo oriundo de remessas de numerário ao exterior previsto no artigo 745 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, se encaixam nesta regra, onde a própria legislação aplicável atribui aos remetentes o dever, quando for o caso, de calcular e recolher os impostos, sem prévio exame da autoridade administrativa, ou seja, eles não devem aguardar o pronunciamento da administração para saber da existência, ou não, da obrigação tributária, pois esta já está delimitada e prefixada na lei, que impõe ao sujeito passivo o dever do recolhimento do imposto em questão.

Nesta ordem, refuto, também, o argumento daqueles que entendem que só pode haver homologação se houver pagamento e, por conseqüência, como o lançamento efetuado pelo fisco decorre da falta de recolhimento de imposto de renda, o procedimento fiscal não mais estaria no campo da homologação, deslocando-se para a modalidade de lançamento de ofício, sempre sujeito à regra geral de decadência do art. 173 do CTN.

É fantasioso. Em primeiro lugar, porque não é isto que está escrito no caput do art. 150 do CTN, cujo comando não pode ser sepultado na vala da conveniência interpretativa, porque, queiram ou não, o citado artigo define com todas as letras que “o lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

O que é passível de ser ou não homologada é a atividade exercida pelo sujeito passivo, em todos os seus contornos legais, dos quais sobressaem os efeitos tributários. Limitar a atividade de homologação exclusivamente à quantia paga significa reduzir a atividade da Administração Tributária a um nada, ou a um procedimento de obviedade absoluta, visto que toda quantia ingressada deveria ser homologada e, a contrário sensu, não homologando o que não está pago.

Em segundo lugar, mesmo que assim não fosse, é certo que a avaliação da suficiência de uma quantia recolhida implica, inexoravelmente, no exame de todos os fatos sujeitos à tributação, ou seja, o procedimento da autoridade administrativa tendente à homologação fica condicionado ao "conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, na linguagem do próprio CTN.

Se faz necessário, lembrar que a homologação do conjunto de atos praticados pelo sujeito passivo não é atividade estranha à fiscalização federal.

Ora, quando o sujeito passivo apresenta declaração com prejuízo fiscal num exercício e a fiscalização reconhece esse resultado para reduzir matéria a ser lançada em período subsequente, ou no mesmo período-base, ou na área do IPI, com a apuração de saldo credor num determinado período de apuração, o que traduz inexistência de obrigação a cargo do sujeito passivo. Ao admitir tanto a redução na matéria lançada como a compensação de saldos em períodos subsequentes, estará a fiscalização homologando aquele resultado, mesmo sem pagamento.

É da essência do instituto da decadência a existência de um direito não exercitado pela inércia do titular desse direito, num período de tempo determinado, cuja consequência é a extinção desse direito.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

Decorrido o prazo de decadência desaparece a obrigação tributária, ou seja, a Fazenda Pública perde o direito de constituir o crédito tributário, ficando o sujeito passivo liberado com relação à esta obrigação tributária.

Em assim sendo, correto está o recorrente em seu posicionamento, já que o prazo quinquenal para que o fisco promovesse o lançamento tributário relativo aos fatos geradores das remessas de numerário ao exterior ocorridos até 28/04/94, começou a fluir em nesta mesma data, exaurindo-se em 27/04/99. Tendo o contribuinte tomado ciência do Auto de Infração, em 28/04/99, a Fazenda Pública não poderia mais constituir o crédito tributário, relativo a fatos geradores anteriores a 28/04/94, haja vista que havia decorrido mais de cinco anos.

É inconteste que, no caso em questão, o início da contagem do prazo decadencial começou nas datas de ocorrência dos fatos geradores do imposto de renda na fonte, e o termo final do prazo se deu em 27/04/99. Tendo o autuado tomado ciência do Auto de Infração, em 28/04/99 (fls. 343), o lançamento que abrangeu período anterior a 28/04/99 se deu a destempo.

Na matéria de mérito temos, inicialmente, a discussão sobre a remessa de numerário ao exterior, relativos aos "pacotes turísticos" ou "cruzeiros marítimos".

Como visto no relatório, a recorrente é uma agenciadora de cruzeiros marítimos nacionais e internacionais, sendo que os cruzeiros marítimos nacionais são organizados pela empresa âncora Cruzeiros Marítimos Ltda. e os cruzeiros internacionais pela empresa Costa Crociere S.p.A, estabelecida na República Italiana.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

Por ser empresa domiciliada no exterior a Costa Crociere S.p.A recebia as receitas da vendas de seus cruzeiros em moeda estrangeira, por meio de remessas em que figurava como remetente.

Assim, não pairam dúvidas quanto a origem das remessas, já que ficou claramente evidenciado nos autos que as remessas em discussão são pertinentes a venda de pacotes "turísticos de cruzeiros marítimos" realizados no exterior, a bordo dos navios da Costa Crociere.

A recorrente firma o seu entendimento que diante da existência da Convenção para Evitar a Dupla Tributação, aprovada pelo Decreto Legislativo nº 77/79 e modificada pelo Decreto nº 85.985/81, que tais remessa estão dispensadas da retenção do imposto de renda na fonte, já que os cruzeiros marítimos estão relacionados com o tráfego internacional de navios, e nos termos da Convenção existente entre Brasil e Itália os lucros provenientes de tal atividade somente são tributados no país em que estiver situada a sede da direção efetiva da empresa.

Por sua vez, a autoridade julgadora singular firma o seu entendimento de que o art. 8º da Convenção determina a tributação dos lucros provenientes da exploração do tráfego internacional de navios apenas no Estado da sede da direção efetiva da empresa. Reforçando o seu entendimento na consideração de que na exploração das atividades de turismo internacional, há que se observar ser incabível a qualificação dos valores devidos em decorrência do transporte como decorrentes da exploração do tráfego internacional e que a classificação correta dos rendimentos remetidos ao exterior recai sobre o art. 22 da Convenção, que trata de rendimentos não especificados em outros artigos, ou seja, "Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante não expressamente mencionados nos Artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis em ambos os Estados Contratantes."



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

Em que pese as razões apresentadas pela ilustre recorrente, entendo que não lhe assiste razão em concluir que as parcelas remetidas ao exterior a título de pacotes turísticos estariam fora do campo da incidência, assegurada tanto pelo art. 755, inciso XIV do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994, como pela Convenção Brasil/Itália, realizada com intuito de evitar a dupla tributação. Senão vejamos:

A legislação de regência sobre o assunto, manifesta-se da seguinte forma:

Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994:

"Art. 755. Não se sujeitam à retenção de que trata o art. 743 as seguintes remessas destinadas ao exterior:

.....
XIV – pagamento de despesas terrestres relacionadas com pacotes turísticos."

Não se faz necessário alongar muito a discussão neste item já que o texto legal é cristalino em sua interpretação "que somente estão isentos os pagamentos de despesas terrestres relacionadas com os pacotes turísticos".

Ora, da mesma forma, é cristalino nos autos que a exigência tributária de imposto de renda na fonte é relativo aos valores remetidos ao exterior, relativo a venda de pacotes turísticos.

Diz o Termo de Verificação em sua fls. 324:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

"3. Assim, a remessa realizada, impropriamente denominada como "pacote turístico" previsto no Artigo 755, inciso XIV, do RIR/94, trata-se de valores líquidos que, na qualidade de representante comercial, a fiscalizada enviava ao exterior à crédito da Costa Crociere;

4. Tais valores eram decorrente da venda dos cruzeiros marítimos (em território nacional e internacional) excluídas das despesas pagas em nome daquela, não se tratando, portanto, de valores isentos referidos no dispositivo legal já citado."

Salta aos olhos de quem analisa o texto que as autuantes não estavam fazendo confusão entre "pacotes turísticos" e "cruzeiros marítimos". O que se dizia era que a recorrente tinha classificado as remessas como sendo pacotes turísticos isentos pelo inciso XIV do art. 755 do RIR/94, ou seja, se dizia que as remessas eram líquidas, portanto, não incluíam despesas terrestres relacionadas com pacotes turísticos, razão pela qual as remessas não estariam dispensadas da retenção do imposto.

Ademais, a recorrente foi intimada (fls. 624/625) a apresentar comprovação das referidas despesas, porém não logrou trazer aos autos qualquer documento que atestasse semelhante dispêndio. E nem poderia, já que negocia apenas cruzeiros marítimos.

É certo que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Da mesma forma, é certo a existência do Decreto Legislativo nº 77, de 1979, que trata da Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Italiana destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda, promulgada pelo Decreto nº 85.985, de 06 de maio de 1981.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

Entre outras, diz o Decreto Legislativo nº 77/79:

“Art. 7º - Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que foram atribuíveis a esse estabelecimento permanente.

2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, serão atribuídos em cada Estado Contratante a esse estabelecimento permanente os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionando com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente.

3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a consecução dos objetivos do estabelecimento permanente, incluindo as despesas de administração e os encargos gerais de direção assim realizados.

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato de comprar mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo.

Art. 8º - Navegação marítima e aérea

1 – Os lucros provenientes da exploração, no tráfego internacional, de navios ou aeronaves só são tributáveis no Estado Contratante em que estiver situada a sede da direção efetiva da empresa.

2 – Se a sede da direção efetiva da empresa de navegação se situar a bordo de um navio, esta sede será considerada situada no Estado Contratante em



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

que se encontre o porto de registro desse navio, ou na ausência de porto de registro, no Estado Contratante em que resida a pessoa que explora o navio.

3. O disposto no parágrafo 1 também se aplica aos lucros provenientes da participação em um "pool", em uma associação ou em uma agência de operação internacional.

.....
Art. 22. Rendimentos não expressamente mencionados

Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante não expressamente mencionados nos artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis em ambos os Estados Contratantes."

O assunto, no meu entender, é facilmente solucionado se observarmos que o rendimento resulta da análise dos fluxos de moeda, bens e serviços, que se processa dentro de uma economia, entre indivíduos, empresas e Governo, implicando determinado ganho percebido pelo beneficiário.

Ora, o art. 8º da Convenção determina a tributação dos lucros provenientes da exploração do tráfego internacional de navios apenas no Estado da sede da direção efetiva da empresa.

É de se observar, que no presente caso, não é possível afirmar que os pacotes turísticos sejam sinônimo de navegação marítima e aérea, onde os lucros só são tributáveis no Estado Contratante.

Já asseverou a autoridade julgadora singular no sentido de que na exploração das atividades de turismo internacional, há que se observar ser incabível a qualificação dos valores devidos em decorrência do transporte como decorrentes da exploração do tráfego internacional.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

Nunca é demais citar o que ensina Bernardo Ribeiro de Moraes ("Doutrina e prática do imposto sobre serviços", Editora Revista dos Tribunais, 1ª ed., 1984, São Paulo:

"Nada impede, pois, que a agência de viagem venda também passagem de transporte, seja por conta própria ou de terceiros (empresas de transporte). A empresa de viagem, ao deslocar turistas com seus veículos, não realiza transporte. Este é meio para a realização da viagem turística. O objeto do contrato não será o transporte, mas a excursão turística. A agência de viagem não explora o transporte, mas serviços turísticos. Nossos Tribunais têm decidido que a deslocação do turista, cujo objeto é a viagem através de determinado roteiro, não se confunde com o serviço de transporte, cujo objeto é o próprio transporte. Transporte de fim turístico constitui serviço de turismo."

Como se depreende da leitura da Convenção, os rendimentos oriundos da prestação de serviços de turismo não se encontra expressamente mencionada no texto legal para evitar a dupla tributação. O que importa em dizer que os valores percebidos pela empresa no exterior a título de pacotes turísticos, por sua natureza, não está enquadrado na dispensa de retenção de imposto de renda, ou seja, não está expressamente dito que somente será tributado no Estado sede da empresa (exterior).

Ora, o artigo 22 da Convenção é conclusivo quando afirma "Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante não expressamente mencionados nos Artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis em ambos os Estados Contratantes."

Esse entendimento é reforçado pelas observações de Heleno Torres ("Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas", São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1997) a respeito do "princípio da prevalência dos regimes especiais" aplicável ao Modelo OCDE de Tratado Internacional para tratamento das rendas e capitais, conforme segue:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

“Assim, não havendo a presença de um estabelecimento permanente, a tributação dos rendimentos produzidos ocasionalmente pela empresa do Estado da fonte não serão reconhecidos como lucros de empresas, mas sim, sob o regime de tratamento isolado, de acordo com os tipos de rendimentos separadamente.”

Assim, temos claro e insofismável, que pela regra estabelecida no artigo 22 da Convenção, os rendimentos remetidos à Costa Crociere S.p.A, estabelecida na República da Itália, foram tributados conforme o regime de tributação definido pela legislação interna do País.

Por outro lado, entendo que a recorrente tem razão quanto ao tratamento tributário a ser dado às remessas a título de afretamento, aí, então, já me parece inadequado falar-se em imposto de renda na fonte. Senão vejamos:

Verifica-se da análise do autos que as empresas Âncora Cruzeiros Marítimos Ltda. e Costa Crociere S.p.A celebraram entre si um contrato de afretamento de embarcação pelo qual a Crociere, empresa com sede no exterior, colocou à disposição da Âncora, empresa com sede no País, seus navios para que essa realizasse cruzeiros marítimos na costa brasileira. Com base nesse contrato a empresa italiana fazia jus a uma remuneração pelo afretamento.

Nota-se que por ser empresa domiciliada no exterior a Costa Crociere S.p.A recebia as receitas correspondentes ao afretamento e às vendas de seus cruzeiros marítimos em moeda estrangeira, por meio de remessa em que figurava como remetente a recorrente.

A própria fiscalização não tinha dúvidas quanto a origem dos valores remetidos para o exterior, como pode ser facilmente verificado no Termo de Verificação e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

de Encerramento Parcial da Ação Fiscal às fls. 325, onde lê-se : "Diante dos documentos apresentados pelo contribuinte à fiscalização, verificou-se que as remessas que originariamente deveriam ser promovidas pela empresa ÂNCORA CRUZEIROS MARÍTIMOS LTDA, foram realizadas pela fiscalizada, antes LINEA-C AGÊNCIA MARÍTIMA E TURISMO LTDA e atualmente denominada COSTA AGENCIA MARÍTIMA E TURISMO LTDA em seu próprio nome.

Como se vê, não pairam dúvidas quanto a autenticidade das remessas a título a afretamento e que as mesmas, quando for o caso, são excluídas da tributação do imposto de renda na fonte, previsto para as remessas de numerário para residentes ou domiciliados no exterior, de acordo com o art. 749 do RIR/94, aprovado pelo Decreto nº 1.041, de 1994. A dúvida, parece ser, quanto legitimidade, já que ao invés das remessas terem sido realizadas pela empresa Âncora Cruzeiros Marítimos Ltda., foram realizadas pela recorrente, conforme atestam os documentos juntados aos autos, desconfigurando, a princípio, a remessa como pagamento de afretamentos, já que a recorrente não celebrava contratos de afretamentos com a empresa Costa Crociere S.p.A.

Outro ponto desfavorável a recorrente são as autorizações para as remessas, conforme se verifica às fls. 396/640. Nestes documentos constata-se que, as cartas protocoladas junto ao Banco do Brasil para fechar o contrato de câmbio, fazia-se menção apenas a "remessas de pacotes turísticos", ou seja, não eram identificadas com precisão as operações que motivaram a contratação de câmbio.

Entretanto, creio eu, que estes aspectos negativos não tem o condão de suplantar a verdade material que foi a remessa para o exterior de valores cuja origem ocorreram de afretamentos. Em nenhum momento a fiscalização negou que tais remessas tivessem acontecido. Apenas questionou que a recorrente não figurava na autorização do afretamento.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

Ora, é sabido que contrariamente ao que se dá, em regra, no processo judicial civil, em que prevalece o princípio da verdade formal (art. 128 do CPC), no Processo Administrativo Fiscal, prevalece o princípio da verdade material. Essa característica peculiar deve ser obedecido nos processos administrativos, já que é dever da autoridade julgadora atentar para todas as provas e fatos constantes dos autos.

Na esteira dessas considerações é de se dar provimento para excluir da exigência fiscal os valores remetidos a título de afretamentos.

Da análise dos autos, constata-se às fls. 344/345 que autoridade lançadora aplicou a multa de lançamento de ofício cobrada juntamente com o tributo. Tendo em vista, que nos termos do artigo 7º, I, § 1º do Decreto n.º 70.23/72, o primeiro ato praticado por iniciativa do fisco, formalmente cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária, exclui a espontaneidade, cabível é a penalidade prevista no artigo 4º, inciso I, da Lei n.º 8.218/91. Ou seja, o Auto de Infração deverá conter entre outros requisitos formais, a penalidade aplicável. Assim, A falta ou insuficiência de recolhimento do imposto sujeita o contribuinte aos encargos legais correspondentes. Sendo perfeitamente válida a aplicação da penalidade prevista no inciso I, do artigo 4º da Lei nº 8.218, de 1991, reduzida na forma prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996.

Sem dúvidas, ocorrido o fato gerador de algum tributo nasce a obrigação do contribuinte(sujeito passivo da obrigação tributária) para com o titular do crédito de pagar o tributo (sujeito ativo da obrigação tributária). Esta obrigação tributária principal em matéria tributária é a fonte geradora da obrigação do recolhimento do valor correspondente ao tributo na data aprazada. A falta de recolhimento no vencimento acarreta acarreta em novas obrigações, tais como: correção monetária, juros e multa. Esta novas obrigações da mesma forma se convertem também em obrigação tributária principal.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

Por outra lado, paralelamente ao pagamento do tributo a legislação tributária estabelece uma série de obrigações fiscais que são chamadas de secundárias e visam a facilitar a fiscalização, tais como: emissão de notas fiscais, manutenção de contabilidade em dia e em ordem, entrega de declarações, etc. A falta de cumprimento destas obrigações secundárias acarretam, da mesma forma, em multa. Entretanto esta multa não se confunde com a multa por atraso do pagamento dos tributos.

Como é sabido, a multa de mora tem natureza indenizatória, visa essencialmente recompor, ainda que parcialmente, o patrimônio do Estado pelo atraso no adimplemento da obrigação tributária e a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, é uma pena de natureza tributária.

A denominada multa "ex-officio" é aplicada, de um modo geral, quando a Fiscalização, no exercício da atividade de controle dos rendimentos sujeitos à tributação, se depara com situação concreta da qual resulte falta de pagamento ou insuficiência no recolhimento do tributo devido. Vale dizer, a penalidade tem lugar quando o lançamento tributário é efetivado por haver o contribuinte deixado de cumprir a obrigação principal, e dessa omissão, voluntário ou não, resulte falta ou insuficiência no recolhimento do imposto devido.

Quanto à argumentação apresentada pelo recorrente de que a aplicação da taxa SELIC é inadmissível, já que desobedece regra contida no art.161, § 1º do CTN e art. 192, § 3º da CF, não tem razão a recorrente, pelos motivos abaixo elencados.

Não vejo como se poderia acolher o argumento de inconstitucionalidade ou ilegalidade formal da taxa SELIC aplicada como juros de mora sobre o débito exigido no



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

presente processo com base na Lei n.º 9.065, de 20/06/95, que instituiu no seu bojo a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia de Títulos Federais (SELIC).

É meu entendimento, acompanhado pelos pares desta Quarta Câmara, que quanto à discussão sobre a inconstitucionalidade de normas legais, os órgãos administrativos judicantes estão impedidos de declarar a inconstitucionalidade de lei ou regulamento, face à inexistência de previsão constitucional.

No sistema jurídico brasileiro, somente o Poder Judiciário pode declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, através dos chamados controle incidental e do controle pela Ação Direta de Inconstitucionalidade.

No caso de lei sancionada pelo Presidente da República é que dito controle seria mesmo incabível, por ilógico, pois se o Chefe Supremo da Administração Federal já fizera o controle preventivo da constitucionalidade e da conveniência, para poder promulgar a lei, não seria razoável que subordinados, na escala hierárquica administrativa, considerasse inconstitucional lei ou dispositivo legal que aquele houvesse considerado constitucional.

Exercendo a jurisdição no limite de sua competência, o julgador administrativo não pode nunca ferir o princípio de ampla defesa, já que esta só pode ser apreciada no foro próprio.

A ser verdadeiro que o Poder Executivo deva inaplicar lei que entenda inconstitucional, maior insegurança teriam os cidadãos, por ficarem à mercê do alvedrio do Executivo.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

O poder Executivo haverá de cumprir o que emana da lei, ainda que materialmente possa ela ser inconstitucional. A sanção da lei pelo Chefe do Poder Executivo afasta - sob o ponto de vista formal - a possibilidade da argüição de inconstitucionalidade, no seu âmbito interno. Se assim entendesse, o chefe de Governo vetá-la-ia, nos termos do artigo 66, § 1º da Constituição. Rejeitado o veto, ao teor do § 4º do mesmo artigo constitucional, promulgue-a ou não o Presidente da República, a lei haverá de ser executada na sua inteireza, não podendo ficar exposta ao capricho ou à conveniência do Poder Executivo. Faculta-se-lhe, tão-somente, a propositura da ação própria perante o órgão jurisdicional e, enquanto pendente a decisão, continuará o Poder Executivo a lhe dar execução. Imagine-se se assim não fosse, facultando-se ao Poder Executivo, através de seus diversos departamentos, desconhecer a norma legislativa ou simplesmente negar-lhe executoriedade por entendê-la, unilateralmente, inconstitucional.

A evolução do direito, como quer a suplicante, não deve pôr em risco toda uma construção sistêmica baseada na independência e na harmonia dos Poderes, e em cujos princípios repousa o estado democrático.

Não se deve a pretexto de negar validade a uma lei pretensamente inconstitucional, praticar-se inconstitucionalidade ainda maior, consubstanciada no exercício de competência de que este Colegiado não dispõe, pois que deferida a outro Poder.

Desta forma, entendo que o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, a partir de abril de 1995, deverá ser acrescido de juros de mora em percentual equivalente à taxa referencial SELIC, acumulada mensalmente, tal qual consta do lançamento do crédito tributário.

Para ampliar e melhorar as argumentações do presente voto, não posso deixar de citar o entendimento, na matéria, do Conselheiro Roberto William Gonçalves,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

nobre colega desta Quarta Câmara, exposto no acórdão nº de sua lavra, donde destaco alguns fundamentos:

“Quanto à SELIC, quer por sua origem, quer por sua natureza, quer por suas componentes, quer por suas finalidades específicas, todos não a coadunam com o conceito de juros moratórios a que se reporta o artigo 161 do CTN. Este Relator, em outras oportunidades, igualmente já se manifestou acerca de tais impropriedades, na mesma linha do STJ.

No caso, entretanto, há duas questões fundamentais: a primeira, trata-se de decisório sobre incidente de inconstitucionalidade em torno da aplicação da taxa SELIC para fins tributários. Matéria, portanto, ainda objeto de apreciação pelo STF, na forma do artigo 102, I, a e III, b, da Carta Constitucional de 1988.

A segunda é que, se a taxa SELIC não pode ser integrada no conceito de juros moratórios, exceto “fortiori legis”, impõe-se solucionar os dois lados da equação: se ao Estado for vedado utilizar-se da SELIC para cobrança de exações em mora, igualmente não lhe poderá ser legalmente imposta a restituição de indébitos tributários adicionados da mesma taxa SELIC, como mora. Assim, não se pode excluir a SELIC no âmbito tributário apenas na ótica do Estado credor. Sob pena de inequívoco desequilíbrio financeiro nas relações fisco/contribuinte.

Do exposto impõe-se concluir que, até que disposição legal, ou decisão judicial definitiva, reconheça das impropriedades da SELIC no contexto do artigo 161 do CTN, e deste a retire, sua permanência se torna objetiva não só para preservação do equilíbrio financeiro de créditos/débitos tributários, como em respeito à constitucional isonomia tributária, prescrita no artigo 150, II, da Carta de 1988, sejam os contribuintes credores, sejam devedores da União.”.

Diante do conteúdo dos autos e pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido:
I - REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento; II – ACOLHER a preliminar de decadência para declarar extinto o direito da Fazenda Nacional constituir crédito tributário relativo a fatos geradores anteriores a 28 de abril de 1994; e III – no mérito, DAR provimento

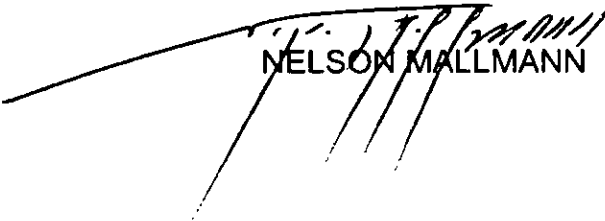


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13808.000347/99-12
Acórdão nº. : 104-18.892

PARCIAL ao recurso, para excluir da exigência tributário as remessas para o exterior a título de afretamentos.

Sala das Sessões - DF, em 21 de agosto de 2002



NELSON MALLMANN