



**Processo nº** 16151.720024/2016-61  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** **3302-013.144 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 19 de dezembro de 2022  
**Recorrentes** COSTA CRUZEIROS AGÊNCIA MARÍTIMA E TURISMO LTDA.  
FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007, 2008

SERVIÇO DE CRUZEIRO MARÍTIMO. SERVIÇO PRESTADO NO TERRITÓRIO NACIONAL. INCIDÊNCIA DE PIS-IMPORTAÇÃO.

É alcançado pela definição estabelecida pela Lei n.º 10.865, de 2004, o serviço de cruzeiro marítimo oferecido, no território nacional, por empresa estrangeira. Trata-se de serviço executado no País, que provém do exterior, é dizer, é prestado por pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior.

A remuneração desse serviço sofre incidência de PIS-Importação, cujo fato gerador se dá pela ocorrência do pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação pelo serviço prestado.

**PIS-IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ISS.**

Na importação de serviços, para fins de apuração da base de cálculo do PIS-Importação, considera-se o imposto sobre serviço de qualquer natureza, em observância ao disposto na Instrução Normativa n.º 572, de 2005, da então Secretaria da Receita Federal.

Aplica-se a ementa do PIS para Cofins.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, em não conhecer do recurso de ofício em função do valor exonerado ser inferior ao limite de alcada, nos termos do voto do relator. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer dos capítulos referentes “aplicação de alíquota zero prevista pelo § 14 do artigo 8º da Lei n.º 10.865/04” e “cobrança do IRRF”. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para cancelar o lançamento fiscal nas operações em que a Recorrente constou apenas como representante legal, conforme relatório fiscal de fls. 2.352/2.366, nos termos do voto do relator. O conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho não votou em função do voto proferido pelo conselheiro Carlos Delson Santiago, que o substituiu na sessão do dia 24/10/2022, nos termos do § 5º, art. 58, do RICARF.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (suplente convocado(a)), Walker Araujo, Fabio Martins de Oliveira, Jose Renato Pereira de Deus, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente), Carlos Delson Santiago. Ausente(s) o conselheiro(a) Mariel Orsi Gameiro.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da Resolução nº 2202-000.618, de 09 de dezembro de 2015:

*Foi lavrado Auto de Infração (fls. 1.027 a 1.035) contra a contribuinte COSTA CRUZEIROS AGÊNCIA MARÍTIMA E TURISMO LTDA., CNPJ 61.450.292/000159, relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), referente aos anos-calendário 2007 e 2008, por meio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 128.897.840,32 (CENTO E VINTE E OITO MILHÕES, OITOCENTOS E NOVENTA E SETE MIL, OITOCENTOS E QUARENTA REAIS E TRINTA E DOIS CENTAVOS), dos quais R\$ 60.243.186,98 correspondem ao imposto, R\$ 45.182.390,26 à multa de ofício no percentual de 75%, e R\$ 23.472.263,08 aos juros de mora, calculados até 10/2011.*

*O lançamento foi referente à infração "Imposto de renda na fonte sobre renda e proventos de qualquer natureza de residentes ou domiciliados no exterior", por inobservância da legislação tributária pelos pagamentos efetuados ao exterior, sem a retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), em virtude de contratação de prestação de serviços de caráter geral.*

*Também foram lavrados Autos de Infração relativos ao PIS-Importação e à COFINS-Importação, os quais se encontram no presente processo e totalizam os seguintes créditos tributários:*

*PIS-Importação: R\$ 6.807.482,47, incluídos multa e juros de mora até 10/2011 (fls. 1.037 a 1.047);*

*COFINS-Importação: R\$ 31.355.676,75, incluídos multa e juros de mora até 10/2011 (fls. 1.048 a 1.058).*

### **Da autuação**

*Conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (fls. 994 a 1.026), o procedimento autorizado pelo Mandado de Procedimento Fiscal MPF nº 08.1.85.002010002668 teve como escopo a verificação da correta apuração da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços PIS/ PASEP- Importação, da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços no Exterior COFINS- Importação e do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte IRRF sobre remessas ao exterior, no período compreendido entre 01/2007 e 12/2008.*

*No decorrer da ação fiscal, a Fiscalização constatou que a Contribuinte efetuou diversas remessas para o exterior, conforme planilha de fl.35.*

*Em seu relatório, a autoridade fiscal dividiu as remessas, para efeito de tributação, em dois tipos: a) Remessas cuja natureza da operação é descrita nos contratos de câmbio como "Serv. Div. Serviços Turísticos"; b) Remessas cuja natureza da operação é descrita nos contratos de câmbio como "Transp Fretamento Marítimo"; tendo afirmado o seguinte:*

*a) Remessas cuja natureza da operação é descrita nos contratos de câmbio como "Serv. Div. Serviços Turísticos":*

*Tais remessas estão contabilizadas como REMESSAS PACOTES INTERNACIONAIS e ICO C. CROCIERE PAGTO DE INTERCOMPANY, conforme cópias do Livro Razão, constando no histórico de que se tratam de remessas referentes a cruzeiros internacionais. Essas remessas são relativas a venda de pacotes turísticos de cruzeiros marítimos realizados no exterior, a bordo dos navios da COSTA CROCIERE SPA, descontadas da comissão do agente, que é a fiscalizada.*

*Por se tratar de empresa domiciliada no exterior, a COSTA CROCIERE SPA recebia as receitas das vendas de seus cruzeiros em moeda estrangeira, por meio de remessas em que a fiscalizada figurava como remetente, sendo tais rendimentos oriundos da prestação de serviços de turismo.*

*Essas remessas foram objeto do presente lançamento de ofício em relação ao IRRF, mas não foram tributadas quanto ao PIS-Importação e à COFINS-Importação.*

*b) Remessas cuja natureza da operação é descrita nos contratos de câmbio como "Transp Fretamento Marítimo":*

*Essas remessas tiveram como beneficiária a empresa COSTA CROCIERE SPA e tiveram como base os contratos firmados entre essa empresa e a fiscalizada e com terceiros nos quais a fiscalizada aparece como representante legal da COSTA CROCIERE. Tais contratos são denominados "Contrato de Reserva e Bloqueio de Cabines de Navios de Passageiros" e têm como objeto a reserva e o bloqueio de cabines de navios de passageiros para a realização de cruzeiros turísticos.*

*Foi verificado pela análise das cláusulas contratuais que a empresa COSTA CROCIERE SPA também presta serviços de acomodação, entretenimento e alimentação aos passageiros dos cruzeiros marítimos, sendo responsável também pela folha de pagamento da tripulação dos navios e de terceiros contratados.*

*A COSTA CROCIERE SPA assume a obrigação de colocar o navio à disposição da fiscalizada e prestar os serviços citados, os quais são vendidos aos consumidores finais pela COSTA CRUZEIROS como "pacotes turísticos".*

*Essa prestação de serviços prepondera nos contratos firmados, pois o viajante ao adquirir os "pacotes turísticos" é atraído pelos serviços de acomodações de luxo, alimentação e lazer, prestados pela COSTA CROCIERE SPA e não simplesmente pelo deslocamento marítimo entre o local de embarque e desembarque. Tais serviços são prestados na costa brasileira, conforme consta nas cláusulas contratuais referentes ao itinerário.*

*Essa questão já foi enfrentada pelo Judiciário conforme consta nos autos do Mandado de Segurança n.º 2009.61.00.0267987, impetrado por COSTA CRUZEIROS AGENCIA MARÍTIMA E TURISMO LTDA, no qual ela pede a concessão de ordem para não recolher o PIS-Importação e a COFINS-Importação nos pagamentos, à Costa Crociere S.p.A. dos "Contratos de reserva de navio de passageiros" (afretamentos) acordados entre as empresas. O pedido foi julgado improcedente e a*

*segurança denegada pelo Juiz da 8<sup>a</sup> Vara da Justiça Federal em São Paulo, conforme sentença às fls. 151/165.*

*A par das demais obrigações que porventura estejam incluídas no contrato, existe uma preponderância no objeto com natureza de prestação de serviços, como os descritos no contrato firmado pela fiscalizada com a empresa COSTA CROCIERE SPA, a título de acomodação, entretenimento e alimentação dos passageiros, não sendo possível separar os valores contratuais relativos àqueles serviços.*

*Por se tratarem de remessas cujo beneficiário está sediado na Itália, deve-se observar a Convenção Brasil-Itália destinada a evitar a dupla tributação.*

*Pela leitura da Convenção, os rendimentos oriundos da prestação de serviços e turismo não se encontra expressamente mencionados no texto legal para evitar a dupla tributação, o que significa que os valores percebidos pela empresa no exterior a título de pacotes turísticos, por sua natureza, não estão enquadrados na dispensa de retenção de imposto de renda, ou seja, não está expressamente dito que somente serão tributados no Estado sede da empresa (exterior).*

*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."*

*Assim, por serem preponderantemente contratos de prestação de serviços, ocorre a incidência do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação sobre o valor global pago ou remetido ao exterior embasado nos aludidos "Contratos de Reserva e Bloqueio de Cabines de Navios de Passageiros", ficando sujeita ainda à incidência do IRRF, com base no art. 685, inc. II, alínea a, do Decreto n.º 3000, de 1999, à alíquota de 25 (vinte e cinco) por cento sobre as remessas a título de prestação de serviços em caráter geral.*

*A base de cálculo relativa ao IRRF foi reajustada de acordo com o artigo 725 do RIR/99 e o valor líquido da remessa em reais foi obtido a partir da aplicação da taxa de câmbio determinada na Instrução Normativa IN 41/99 e no artigo 3º da Lei n.º 10.305/2001.*

*BC reajustada = Valor líquido remetido / (1 25/100)*

*Os valores apurados encontram-se na tabela de fls. 1.015 a 1.017.*

*Da impugnação*

*Em 31/10/2011, a Contribuinte foi cientificada por meio de seu procurador (fl. 1.028), tendo apresentado impugnação em 30/11/2011, por intermédio de seus advogados (fls. 1.061 a 1.132).*

***Da decisão de primeira instância***

*A 9<sup>a</sup> Turma da DRJ/SP1, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte a impugnação, cujo Acórdão n.º 1638.341 foi assim ementado:*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF**

**Exercício: 2007, 2008**

**REMESSAS AO EXTERIOR. DISPENSA DE RETENÇÃO. INCISO VIII DO ARTIGO 690 DO DECRETO N.º 3000, DE 1999. INAPLICABILIDADE.** A dispensa de retenção do IRRF, aludida no inciso VIII do art. 690 do Decreto n.º 3.000, de 1999, quanto às remessas destinadas ao exterior, está dirigida apenas às remessas realizadas por pessoa física, é dizer, pessoa natural.

*Não pode pessoa jurídica valer-se desse dispositivo normativo para afastar a incidência desse imposto para remessas realizadas nos exercícios em tela.*

**REMESSAS AO EXTERIOR. ARTIGO 22 DO DECRETO N.º 85.985, DE 1981. APPLICABILIDADE.** As remessas destinadas a pessoa física ou jurídica residente no exterior, em contrapartida pela venda de pacotes turísticos de cruzeiros marítimos, estão sujeitos à incidência na fonte, à alíquota de 25%, tal como determina a alínea “a” do inciso II do art. 685 do Decreto n.º 3.000, de 1999, por conta da aplicação do art. 22 da Convenção entre Brasil e Itália, destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de imposto sobre a renda, promulgada pelo Decreto n.º 85.985, de 1981, que estabelece que os rendimentos de residente de um Estado contratante não expressamente mencionado nos artigos da convenção são tributáveis em ambos os Estados contratantes.

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

*Exercício: 2007, 2008 SERVIÇO DE CRUZEIRO*

**MARÍTIMO. SERVIÇO PRESTADO NO TERRITÓRIO NACIONAL. INCIDÊNCIA DE PIS-IMPORTAÇÃO.**

*É alcançado pela definição estabelecida pela Lei n.º 10.865, de 2004, o serviço de cruzeiro marítimo oferecido, no território nacional, por empresa estrangeira. Trata-se de serviço executado no País, que provém do exterior, é dizer, é prestado por pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior. A remuneração desse serviço sofre incidência de PIS-Importação, cujo fato gerador se dá pela ocorrência do pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação pelo serviço prestado.*

**PIS-IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ISS.**

*Na importação de serviços, para fins de apuração da base de cálculo do PIS-Importação, considera-se o imposto sobre serviço de qualquer natureza, em observância ao disposto na Instrução Normativa n.º 572, de 2005, da então Secretaria da Receita Federal.*

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

*Exercício: 2007, 2008 SERVIÇO DE*

**CRUZEIRO MARÍTIMO. SERVIÇO PRESTADO NO TERRITÓRIO NACIONAL. INCIDÊNCIA DE COFINS-IMPORTAÇÃO.**

*É alcançado pela definição estabelecida pela Lei n.º 10.865, de 2004, o serviço de cruzeiro marítimo oferecido, no território nacional, por empresa estrangeira. Trata-se de serviço executado no País, que provém do exterior, é dizer, é prestado por pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior. A remuneração desse serviço sofre incidência de COFINS-Importação, cujo fato gerador se dá pela ocorrência do pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação pelo serviço prestado.*

**COFINS-IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ISS.**

*Na importação de serviços, para fins de apuração da base de cálculo da COFINS-Importação, considera-se o imposto sobre serviço de qualquer*

*natureza, em observância ao disposto na Instrução Normativa n.º 572, de 2005, da então Secretaria da Receita Federal.*

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO**

**TRIBUTÁRIA Exercício: 2007, 2008**

**FASE LITIGIOSA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.  
APRESENTAÇÃO DE PROVAS.**

*Durante a fase litigiosa do processo administrativo fiscal, a apresentação de provas é definida pelo disposto no parágrafo 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972 e alterações posteriores.*

*Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário*

*Mantido em Parte Do Recurso de Ofício*

*A decisão de primeira instância exonerou os créditos tributários relativos às remessas ao exterior referentes aos contratos em que a Contribuinte consta como representante legal da empresa estrangeira Costa Crociere S.p.A.*

*Em relação ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), foram exonerados R\$ 2.421.875,59 de imposto e R\$ 1.816.406,69 de multa de ofício.*

*Tendo em vista que o crédito tributário exonerado foi superior ao limite de alcada previsto na Portaria MF nº 03/2008, foi submetido à apreciação do CARF o recurso de ofício.*

**Do Recurso Voluntário**

*Cientificada da decisão em 17/07/2012, por via postal (fls. 1.631 e 1.632), a Contribuinte interpôs recurso voluntário em 16/08/2012, por meio de seus advogados (fls. 1.633 a 1.736), no qual alega, em síntese:*

*A) Remessas relativas a cruzeiros internacionais*

*1 Não-incidência do IRRF sobre remessas ao exterior destinadas à cobertura de gastos pessoais de pessoas físicas*

*- O artigo 690, VIII, do RIR/99, estabelece que não integra o escopo de incidência do IRRF as remessas feitas para a cobertura de gastos pessoais de pessoas físicas no exterior, inclusive quando em viagens de turismo, o que abrange as remessas realizadas pela Recorrente, sob a égide do Contrato de Representação.*

*A Recorrente agiu como mera agente de pagamento do turista, tendo efetuado por sua conta e ordem, o pagamento de despesas deste, no exterior, em favor do prestador de serviços ali estabelecido.*

*As remessas realizadas por agência de viagem (empresas que desempenham atividade análoga à sua) são destinadas à cobertura de despesas de pessoas físicas no exterior, e já faziam jus à não incidência, mesmo antes da edição das novas regras (art. 60 da Lei nº 12.249/2010 e IN nº 1.119/2011), confirmado a aplicação do artigo 690 do RIR/99 à época dos fatos geradores ora autuados.*

*Portanto, tais remessas devem ser abrangidas pela regra de não-incidência veiculada no artigo 690, inciso VIII, do RIR/99, razão pela qual deve ser cancelado o Lançamento naquela parte.*

*2 Argumentos subsidiários*

*2.1 Illegitimidade passiva da Recorrente*

- a Recorrente não possui legitimidade para figurar no polo passivo da cobrança veiculada pelo Auto de Infração, pois atuou como mera representante da Costa Crociere ao efetuar a remessa de valores ao exterior.

2.2. *Não-Incidência do IRRF sobre remessas ao exterior destinadas ao pagamento de despesas terrestres relacionadas com pacotes turísticos*

- O inciso XIV do art. 690 do RIR/99, interpretado segundo o artigo 111 do CTN, afasta a incidência do IRRF nas remessas destinadas ao exterior para pagamento de despesas terrestres relacionadas com pacotes turísticos.

- A menção a despesas terrestres são relativas aos eventos cujos resultados se verificam no exterior (conhecidas no jargão das empresas de turismo como "parte terrestre"), não devendo ser confundida como uma oposição entre "terrestre" e "marítimo".

2.3 *Isenção do IRRF sobre remessas ao exterior destinadas a empresas de navegação marítima*

- Ainda que se entendesse o não reconhecimento da não-incidência do IRRF para as remessas relativas a cruzeiros internacionais, não haveria tributação, por força do artigo 85 da Lei nº 9.430/96, que isenta daquele tributo os rendimentos pagos a empresas de navegação marítima por não-residentes.

- O parágrafo único do artigo 85 da Lei nº 9.430/96 estabelece, como requisitos à isenção do IRRF, um elemento subjetivo (os beneficiários da isenção serem companhias aéreas e marítimas) e outro objetivo (o país em que os beneficiários da isenção estão sediados não tributar rendimentos auferidos por companhias aéreas e marítimas residentes no Brasil, em razão de lei interna ou de acordo internacional).

- Nesse caso, a Costa Crociere é uma empresa que explora a navegação marítima e a Itália, onde ela está sediada, não tributa os rendimentos auferidos por companhias marítimas residentes no Brasil que exercem atividade de navegação marítima.

- Estando presentes os dois requisitos previstos pelo parágrafo único do artigo 85 da Lei nº 9.430/96, devem ser considerados isentos os rendimentos pagos pela Recorrente, uma vez que destinados a empresa marítima situada em país (Itália) que não tributa os rendimentos de empresas brasileiras que exerçam a mesma atividade.

2.4 *Aplicação do Tratado Brasil-Itália*

- O artigo 8º do Tratado Brasil-Itália dispõe que "lucros provenientes da exploração, no tráfego internacional, de navios" só serão tributáveis no Estado da sede de direção efetiva da empresa que realizar a atividade.

- Ao contrário do que pretende a decisão recorrida, o acordo Brasil-Itália não estabelece hierarquia entre as atividades exercidas com o uso do navio, apenas exige, de forma objetiva, que o navio seja explorado economicamente em atividade que implique transporte, pressuposto implícito em qualquer cruzeiro marítimo.

- Subsidiariamente, caso não se entenda aplicável o art. 8º, nas remessas para cruzeiros marítimos realizados no exterior não se aplica o artigo 22, suscitado pela Fiscalização e pela decisão da DRJ, relativo a "rendimentos não expressamente mencionados" no acordo, mas sim o artigo 7º, o qual trata da tributação dos lucros das empresas em geral.

- O artigo 7º do acordo de bitributação dispõe que, a não ser que disposto diferentemente em outro dispositivo do acordo, os "lucros de uma empresa" serão apenas tributáveis pelo Estado em que se situar sua residência.

- O termo "lucros", quando usado nesse artigo e em qualquer outro lugar na Convenção, tem um significado amplo, incluindo todos os rendimentos derivados da condução de um negócio.

2.5 Subsidiariamente: Aplicação da alíquota de IRRF de 15% Artigo 85 da Lei 9.430/96.

- Há regra específica para as empresas de navegação marítima nãoresidentes, que limita o IRRF a 15%, conforme dispõe o artigo 85 da Lei nº 9.430/96, a qual prevalece sobre qualquer legislação de caráter geral, mesmo quando a lei geral seja superveniente à lei especial.

B) Remessas relativas a afretamentos de embarcações cruzeiros no Brasil

3. Concomitância com o Mandado de Segurança impetrado pela Recorrente

A decisão recorrida concordou com os argumentos da impugnação, tendo concluído não haver concomitância entre o recurso e o Mandado de Segurança nº 2009.61.00.0267987, seja quanto ao IRRF seja quanto ao PIS/COFINS-Importação.

4 Objeto dos contratos de reserva e bloqueio de cabines de navios de passageiros

- Os contratos de reserva e bloqueio de cabines de navios de passageiros são firmados entre a Recorrente (Contratante) e a Costa Crociere (Contratada), tendo por objeto a reserva e bloqueio de cabines de navios de passageiros para a realização de cruzeiros turísticos em datas e períodos predeterminados, mediante uma remuneração global fixa, calculada em função do custo diário de cada cruzeiro, variável por itinerário.

- Durante o período do bloqueio das cabines, a Costa Crociere (Contratada) obriga-se a manter o navio disponível para a utilização acordada e a Recorrente (Contratante) promove a comercialização dos "pacotes" turísticos de hotelaria marítima, auferindo em nome próprio as receitas das vendas dos bilhetes e assumindo integralmente os riscos decorrentes da obrigação de pagar a remuneração global fixa à Contratada, seja qual for o resultado das vendas ao público.

5 Contrato de afretamento turístico

- O afretamento convive com a prestação de serviços. Logo, não o desnatura o fato de a tripulação, cedida pelo fretador, desempenhar atividades a bordo, em favor dos passageiros. Como visto, é natural, nos afretamentos "por tempo", e "por viagem", a colocação da tripulação à disposição do fretador, para que realize as atividades por estes ditadas.

- A possibilidade de se dar o afretamento de embarcações para a exploração de atividades de cruzeiros marítimos já foi expressamente reconhecida pelo Poder Executivo, conforme artigos 37 e 39 do Decreto nº 7.381/10.

- É possível que uma embarcação estrangeira seja contratada para a realização de cruzeiros marítimos, envolvendo um conjunto de serviços e, ainda assim, ela será objeto de afretamento.

6 A qualificação dos contratos Recorrente/Costa Crociere

6.1 Questionamentos da DRJ quanto à natureza dos contratos entre a Recorrente e a Costa Crociere

- O item 9.9 da decisão recorrida afirma que as cláusulas 1.3 a 1.6 do contrato de afretamento estabeleceriam uma série de obrigações da Costa Crociere para com os passageiros, afastando assim a natureza jurídica de contrato de afretamento celebrado com a Recorrente.

- As cláusulas mencionadas pela decisão para descharacterizar a natureza dos contratos como de Afretamento, na verdade demonstram a quase exclusiva responsabilidade da Recorrente perante os passageiros e até mesmo perante as autoridades competentes, reforçando a natureza de afretamento dos contratos entre ela e a Costa Crociere.

#### 6.2 Confusão da DRJ acerca da natureza de afretamento ou de transporte

- Relativamente aos cruzeiros internacionais, a decisão alega que não seria aplicável o artigo 8º do Tratado Brasil Itália, pois este somente se aplicaria aos contratos de transportes e os contratos em análise teriam natureza diversa.

- Analisando os contratos entre as mesmas partes, mas que contratavam cruzeiro nacional, a decisão afirma que não se aplica o inciso I do artigo 691 do RIR, pois referidos contratos não são de afretamento, mas são "contrato de adesão, que trata de transporte marítimo de passageiros e sua bagagem".

- Tal afirmativa da DRJ revela a adoção de "dois pesos e duas medidas" para a aferição de grandezas iguais, porquanto os contratos em questão, sejam relativos a cruzeiros nacionais, sejam relativos a cruzeiros internacionais, possuem a mesma natureza jurídica, diferindo apenas quanto ao itinerário. Não se pode assim atribuir a eles naturezas jurídicas diversas conforme seja mais conveniente ao Fisco.

- Caso os referidos contratos sejam de transportes, dever-se-ia aplicar o Tratado BrasilItália para os contratos relativos a cruzeiros internacionais.

#### 6.3 O parecer do Ilustre Professor Luiz Olavo Baptista

- Segundo o parecerista, os contratos em questão são contratos complexos, de afretamento de um bem móvel com destinação específica, que não podem ser confundidos com simples contratos de prestação de serviços.

- Analisando as características gerais dos contratos de afretamento em comparação com os contratos especificamente em questão, o parecer liquida quaisquer dúvidas remanescentes quanto à natureza de afretamento de referidos contratos, bem como quanto à autonomia destes para com os contratos celebrados entre a Recorrente e os passageiros.

#### 6.4 Conclusão acerca da natureza dos contratos

- Pode-se concluir que os contratos celebrados entre a Recorrente e a Costa Crociere possuem natureza de afretamento, independentemente de a eles estarem associadas obrigações de fazer.

- Esse entendimento já foi adotado pelo Primeiro Conselho de Contribuintes, com relação a contratos da própria Costa Crociere, firmados com a Recorrente (Acórdão n.º 10418.892), quando foram examinadas operações idênticas às aqui abordadas, não restando, naquela ocasião, dúvidas de que se estava diante de afretamentos.

#### 7 Aplicando-se o critério da "Prevalência", confirma-se a natureza dos afretamentos contratados pela Recorrente

- Se fosse o caso de se utilizar a lógica da "preponderância", como defende a Fiscalização, não haveria dúvidas quanto a se concluir que prevalecem, nos contratos entre a Recorrente e a Costa Crociere, as prestações relacionadas intrinsecamente ligadas ao afretamento, tais como navegação, cessão do uso de cabines, cessão do uso de áreas comuns, alimentação, limpeza, abastecimento e manutenção.

#### 8 IRRF

##### 8.1 Alíquota zero

- Fincada a premissa de que os contratos entre a Recorrente e a Costa Crociere possuem natureza de afretamento nada obstante envolverem a prestação de serviços deve ser rechaçada a incidência do IRRF em virtude do artigo 691, I, do RIR/99.

8.2 Subsidiariamente: isenção do IRRF sobre remessas ao exterior destinadas a empresas de navegação marítima

- Como já visto, o parágrafo único do artigo 85 da Lei nº 9.430/96 estabelece, como requisitos à isenção do IRRF, um elemento subjetivo, e outro objetivo. O elemento subjetivo já foi devidamente evidenciado no tópico 2.3, acima. Ali foram ofertadas as provas de que a Costa Crociere é uma empresa que explora a navegação marítima.

- No que se refere ao elemento objetivo (a não-tributação de empresas residentes no Brasil que explorem a navegação marítima), a Itália não tributa os rendimentos auferidos por companhias fretadoras não-residentes, nos termos da Circular nº 47, de 02/11/2005 ("Circolare dei 02/11/2005 n. 47") Doc. 06 da Impugnação.

8.3 Subsidiariamente: aplicação do Tratado Brasil/Itália

- Diferentemente do tópico anterior, referente a cruzeiros marítimos realizados no exterior, não deve ser discutida a aplicação do artigo 8º do Acordo de Bitributação entre o Brasil e a Itália, visto que as operações em comento na hipótese de afretamento apenas se realizam na costa brasileira, não sendo, portanto, um "tráfego internacional" no sentido que o acordo prevê.

- Entretanto, essa circunstância em nada afeta a consequência tributária da questão, pois o artigo 7º continua a se aplicar, tendo em vista que, independentemente de onde o navio é operado, o afretamento e atividades correlatas são prestados e devidos à receptora Costa Crociere.

8.4 Subsidiariamente: aplicação da alíquota de IRRF de 15%

- Conforme já demonstrado no item 2.5, deve-se, ao menos, proceder à redução do montante autuado sobre as remessas relativas a cruzeiros internacionais, em razão da aplicação da alíquota de IRRF de 15%, no lugar da alíquota de 25%, em virtude do artigo 85 da Lei nº 9.430/96.

- Tal argumento é reforçado em função da vigência da Lei nº 10.332/01, a qual incluiu, na Lei nº 10.168/00, o artigo 2ºA, que reduziu para 15%, a partir de 1º de janeiro de 2002, a alíquota do IRRF para os serviços de assistência administrativa e semelhantes.

9 PIS/ COFINS Importação

9.1 Alíquota Zero

- Foram autuadas remessas realizadas pela Recorrente entre os anos de 2007 e 2008, sobre contratos de afretamento de embarcações, as quais se beneficiavam da alíquota zero de PIS/COFINS-importação, prevista no artigo 8º, §14, da Lei nº 10.865/04, posto que era inexistente, à época, o § 17 que viria a restabelecer a incidência aos patamares normais, somente a partir de 1º/05/2008.

9.2 Subsidiariamente: descabimento do reajustamento da base de cálculo do IRRF para fins de incidência do PIS/COFINS-Importação

- Mesmo que se admitisse a cobrança das contribuições após maio de 2008, não poderia prevalecer o cálculo efetuado pela autoridade fiscal, pois ela inovou no cálculo das contribuições, tentando trazer para o âmbito do PIS/COFINS-importação

*a mesma sistemática de reajustamento de base de cálculo que impera no cálculo do IRRF, não havendo, porém, base legal para tanto.*

**9.3 Subsidiariamente: impossibilidade de inclusão do ISS na base de cálculo do PIS/COFINS-importação**

*- Ainda que os argumentos anteriores não fossem acolhidos, o que se admite apenas a título argumentativo, deve ser cancelada, ao menos em parte, a exigência relativa a PIS/COFINSimportação, em razão da indevida inclusão do ISS na sua base de cálculo.*

*- Deve ser revista e reduzida a base de cálculo do auto de infração, no que se refere ao PIS/COFINSimportação, pelos seguintes motivos: (i) não incide o ISS sobre os contratos em questão, por serem complexos, e, portanto, não serem enquadráveis em nenhum item da lista do ISS; (ii) a autoridade fiscal não comprovou qualquer montante pago pela Recorrente a título de ISS sobre os referidos contratos; e (iii) não há previsão legal para a inclusão, na base de cálculo dos PIS/COFINSimportação, de ISS presumido ou fictício.*

**10 Subsidiariamente: Ilegitimidade passiva em relação ao IRRF e PIS/COFINS-Importação**

*- A decisão recorrida deve ser louvada por ter reconhecido que a Recorrente não estaria obrigada a efetuar o recolhimento do IRRF e do PIS/COFINS-importação relativos aos contratos de afretamento celebrados pela Costa Crociere com terceiras empresas brasileiras, nos quais a atuação da Recorrente restringe-se ao papel de representante legal da Costa Crociere.*

*- Conforme se afirma no item 2.1, o reconhecimento da ilegitimidade passiva da Recorrente deve ser estendido aos casos de contratação de cruzeiros internacionais, nos quais a Recorrente atuou como mera representante legal da Costa Crociere perante os passageiros contratantes.*

*- De acordo com o artigo 721 do RIR/99, a regra é a irresponsabilidade do procurador do nãoresidente sobre as remessas relativas a montantes recebidos em nome do representado, salvo nos casos de aluguéis de imóveis, e quando a fonte não tiver conhecimento de que o titular do rendimento é residente no exterior.*

*- No caso dos contratos mencionados, não consistia o objeto da avença na disponibilização de imóveis, e os contratantes terceiros não tinham qualquer dúvida da condição de não-residente da Costa Crociere, uma vez que firmaram os contratos diretamente com aquela.*

*- Como o fato gerador do IRRF é o crédito, assim entendido como o surgimento do direito ao rendimento, por parte do não-residente, no caso dos contratos de afretamento celebrados entre a Costa Crociere e terceiros, o fato gerador ocorre antes mesmo da intervenção da Recorrente, o que reforça a percepção de que ela não é o contribuinte do imposto.*

*- Idêntica conclusão deve ser aplicada para as exigências relativas ao PIS/COFINS-importação, pois o aspecto material da regra matriz de incidência desses tributos consiste na importação de bens ou serviços. Dessa forma, no caso de serviços provenientes do exterior, o contribuinte é o contratante desses serviços.*

**10.2 Remessas cuja vinculação aos contratos não ficou clara à DRJ**

*- A decisão recorrida não cancelou o Auto de Infração relativamente a todas as remessas decorrentes da atuação da Recorrente como representante legal da Costa Crociere, sob a alegação de que as remessas possuem valores diferentes dos mencionados nos respectivos contratos. Porém, os valores contratados são*

*meramente estimados e podem variar, para mais ou para menos, conforme critérios contratualmente estabelecidos.*

*- Assim, passa- se à demonstração de referida vinculação, após a qual restará patente a necessidade de se cancelar o Auto de Infração.*

#### *10.2.1 Doc. 08 contrato com a Scania Administradora de Consórcios Ltda.*

*- A aparente ausência de vinculação alegada na decisão decorreria do fato de que o valor previsto no contrato de afretamento, de US\$ 2.120.329,00 é muito maior do que o montante objeto do Contrato de Câmbio anexo (Doc. 01), de US\$ 17.148,29.*

*- A despeito da transferência ter se dado em valor menor que o previsto no contrato de afretamento, o Contrato de Câmbio é claro ao mencionar, no item "outras informações", que o montante por ele transferido se deve a pagamento de frete do navio Costa Fortuna em virtude de contrato de afretamento firmado entre a Scania Administradora de Consórcios Ltda e a Costa Crociere S.p.A, no qual a Recorrente atuou como representante legal, exatamente conforme prevê o contrato de afretamento em questão.*

*- O contrato de Câmbio ainda menciona referir- se à Fatura ("Invoice") n.º 677, a qual segue anexa (Doc. 02).*

*- A suposta divergência resultou da necessidade de pagamento de complemento pelas contratantes à Costa Crociere, conforme previam as cláusulas 8 e 13 dos respectivos contratos de afretamento, pois o valor previsto no contrato engloba as taxas portuárias e gorjetas devidas por passageiro ocupante no navio, sendo natural que, caso o número de passageiros extrapole o previsto, seja necessário que a contratante complemente o montante previsto inicialmente no contrato. Por outro lado, caso o número efetivo de passageiros seja menor que o previsto, o montante devido pela contratante será menor que o estimado no contrato.*

#### *10.2.2 Doc. 11 da Impugnação contrato com a Net Serviços de Comunicação S/A*

*- A aparente ausência de vinculação alegada na decisão decorreria do fato de que o valor previsto contratualmente de US\$ 578.517,60 é maior do que o montante objeto da do Contrato de Câmbio anexo (Doc. 03), US\$ 561.233,60.*

*- A despeito da transferência ter se dado em valor menor que o previsto no contrato de afretamento, o Contrato de Câmbio é claro ao mencionar, no item "outras informações", que o montante por ele transferido se deve a pagamento de frete do navio Costa Victoria em virtude de contrato de afretamento firmado entre a Net Serviços de Comunicação S/A e a Costa Crociere S.p.A, no qual a Recorrente atuou como representante legal, exatamente conforme prevê o contrato de afretamento em questão.*

*- O contrato de Câmbio ainda menciona referir-se ao número da "Invoice" n.º 677, a qual segue anexa (Doc. 04), porém sendo de data anterior ao Contrato de Câmbio, esta Invoice possui o mesmo valor do contrato de afretamento e não o valor efetivamente transferido, constante do Contrato de Câmbio.*

*- a suposta divergência resultou da necessidade de pagamento de complemento pelas contratantes à Costa Crociere, conforme previam as cláusulas 8 e 13 dos respectivos contratos de afretamento.*

#### *10.2.3 Doc. 12 da Impugnação contrato com a Pra Eventos Ltda.*

*- A divergência existente quanto ao contrato firmado com a Pra Eventos Ltda. é porque a DRJ não se atentou para o fato de que o valor previsto no contrato de*

*afretamento em questão* fora composto por 4 transferências, das quais apenas uma não foi reconhecida pela decisão.

- Somando- se os valores reconhecidos pela decisão (US\$ 96.750,00 + US\$ 96.750,00 + R\$ 210.549,24), com o montante cuja vinculação não foi reconhecida pela decisão (US\$ 451.500,00) chega- se exatamente ao valor previsto no contrato de afretamento respectivo, de US\$ 855.549,24.

- Por isso, o Contrato de Câmbio (Doc. 05) se remete à Invoice n.º 807 (Doc. 06), o que demonstra a vinculação da transferência em tela com o contrato de afretamento.

- Vale esclarecer que o Contrato de Câmbio contem um erro material na menção da Invoice, pois menciona a inexistente Invoice n.º 8072, quando quis mencionar a Invoice n.º 807, porém, esse erro de digitação não pode afastar a vinculação do Contrato de Câmbio com o contrato de afretamento em questão, pois há outros elementos suficientes à comprovação desse vínculo, quais sejam, a descrição, no item "outras especificações", de que o contrato de câmbio refere-se a contrato de afretamento entre a Pra Eventos Ltda e a Costa Crociere, que consta a Recorrente como representante legal da Costa Crociere e tem como navio pretendido o Costa Victoria. Trata-se dos mesmos termos presentes no contrato de afretamento.

- Ademais, o Contrato de Câmbio que traz a transferência de USD 210.549,24 (Doc. 07) relativa a este mesmo contrato de afretamento, faz menção à mesma Invoice, dessa vez corretamente mencionada sob o n.º 807.

#### 10.2.4 Doc. 13 contrato com a Lowell Cosméticos do Brasil Ltda.

- A suposta divergência resultou da necessidade de pagamento de complemento pelas contratantes à Costa Crociere, conforme previam as cláusulas 8 e 13 dos respectivos contratos de afretamento.

- O Contrato de Câmbio (Doc. 08) refere-se a uma Invoice própria (Doc. 09), emitida justamente em caráter complementar ao valor inicialmente estimado no contrato de afretamento, enquanto o Contrato de Câmbio ora anexo como Doc. 10 e sua respectiva Invoice (Doc. 11) possuem o valor integral do contrato de afretamento em questão.

- O item "outras especificações" presente nos Contratos de Câmbio deixa clara sua relação com o contrato de afretamento indicado, mencionando as partes, o navio e o representante legal envolvidos; todos idênticos aos termos do contrato de afretamento.

#### 10.2.5 Doc. 15 da Impugnação contrato com a Amizade Empreendimentos e Participações Ltda.

- O pagamento dos 1.540.966,64 dólares previstos no contrato foi feito por meio de quatro transferências que totalizam exatamente o montante previsto contratualmente.

- Os quatro contratos de câmbio (Docs. 11 a 14) relativos a cada uma das 4 transferências em questão, fazem remissão à mesma Invoice de número 1944 (Doc. 15), a qual possui o valor equivalente ao total previsto no contrato sob análise, de US\$ 1.540.966,64.

- Além disso, os referidos contratos de câmbio mencionam no item denominado "outras especificações" qual o navio pretendido pela contratante, qual a Fatura/Invoice relativa àquela transferência e quais as partes envolvidas (contratada, contratante e representante legal), sendo todos estes importantes elementos idênticos aos constantes no contrato de afretamento em questão.

- Essencial esclarecer que, a despeito da identidade de valores, a remessa efetuada em virtude do contrato de afretamento nº 14 nada tem a ver com as 4 remessas oriundas do contrato de câmbio de nº 15 objeto deste tópico. Aquele foi corporificado por um só contrato de câmbio, anexo (Doc. 16) e guarda relação com a Invoice nº 269.

### 10.3 Conclusão acerca do item 10

- Ainda que não se reconheça a vinculação das remessas em questão com os contratos de afretamento apresentados, ficou demonstrado que os contratos de Câmbio que corporificam essas remessas, todos registrados no SISBACEN, mencionam em seu corpo que referidas remessas decorrem de contrato de afretamento celebrado entre a Costa Crociere e um terceiro residente no Brasil, no qual a Recorrente atuou como representante legal da Costa Crociere, não podendo essas remessas serem objeto da cobrança de IRRF e PIS/COFINS Importação.

11 Subsidiariamente aplicação a interpretação mais favorável ao contribuinte. Afirmou-se, ainda, que não seria possível segregar, dentre as remessas efetuadas, os montantes que seriam relativos à prestação de serviços, e aqueles que diriam respeito aos demais objetos dos contratos. Assim, o total das remessas deveria ser ligado à prestação preponderante nas atividades desempenhadas pela Costa Crociere, ou seja, a prestação de serviços.

- Não se pode cogitar a adoção deste raciocínio, pois viola o artigo 112, inciso I, do CTN, ao interpretar a legislação tributária da maneira mais gravosa ao contribuinte, havendo dúvida quanto à capitulação legal dos fatos.

### 12 Pedido de Diligência Artigo 85, Parágrafo Único, da Lei nº 9.430/96

- Para a eventualidade de os Srs. Julgadores nutrirem qualquer eventual dúvida a respeito da configuração do elemento objetivo requerido para a aplicação do artigo 85, parágrafo único, da Lei nº 9.430/96, qual seja, a prática italiana consistente em não cobrar o imposto de renda de empresas residentes no Brasil que explorem atividade de navegação marítima, a Recorrente roga pela determinação de realização de diligência.

Ao final, requer que seja provido o recurso para se cancelar integralmente o Auto de Infração, além de solicitar que todas as intimações e notificações a serem feitas, relativamente às decisões proferidas neste processo, sejam encaminhadas aos seus procuradores, bem como sejam enviadas cópias à Recorrente, no endereço constante dos autos.

### **Das contrarrazões ao Recurso Voluntário e das razões ao Recurso de Ofício, apresentadas pela PFN**

A Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário e razões ao Recurso de Ofício (fls. 1.835 a 1.863), com as seguintes alegações, em resumo:

*I. Dos fatos Sintetiza os fatos relacionados com a lide.*

*II. Do Direito*

*1. Remessas referentes a cruzeiros marítimos a serem prestados no exterior*

- Ao contrário do que entende a Recorrente, as hipóteses dos incisos VIII e XIV, do artigo 690 do RIR/99, não tratam de não-incidência, mas de dispensa de retenção. A incidência existe, nos termos do art. 97, alínea "a", do DL 5.844/43, a responsabilidade pela retenção e recolhimento é da fonte pagadora ou remetente,

como dispõem os arts. 100 e 101, porém a legislação dispensa a fonte da obrigação de efetuar a retenção.

- Trata-se, portanto, de dispensa do cumprimento de obrigação tributária acessória, o que enseja a interpretação literal tratada no art. 111, III, do CTN, o que leva à conclusão de que o caso dos autos não se subsume nem ao inciso VIII e tampouco ao inciso XIV.

- Não se cuida de remessas destinadas à “cobertura de gastos pessoais de pessoas físicas em viagens de turismo”, pois essa cobertura não se confunde com a própria contratação da viagem de turismo.

- Ainda que se admitisse a remessa feita por pessoa jurídica, há que se refletir sobre o uso da particular expressão “cobertura de gastos pessoais, no exterior”. Tal expressão evidencia que, sobretudo, o destinatário das remessas deve ser a pessoa física situada no exterior, buscando conferir um caráter não-comercial à remessa, no intuito de que a pessoa física destinatária use os recursos como lhe aprouver, na cobertura de seus gastos no exterior.

- Os contratos firmados entre a autuada e a Costa Crociere também distinguem o cruzeiro marítimo das excursões terrestres que poderão ser oferecidas ao longo da viagem (carta partida, parte II, cláusula 4.2 e anexo A, item C.7). Portanto, não procede a alegação da autuada que o legislador, ao se referir a “despesas terrestres”, quisesse se referir também à parte marítima dos pacotes turísticos.

- Quanto ao artigo 85, parágrafo único, da Lei 9.430/96, ele se refere exclusivamente aos rendimentos recebidos por companhias de navegação aérea e marítima domiciliadas em países que não tributam tais rendimentos.

- Contudo, não são todas e quaisquer receitas das companhias de navegação que são abrangidas pela norma, mas apenas aquelas afeitas ao seu objeto, qual seja, o transporte marítimo ou aéreo, de cargas ou passageiros.

- Não existe nenhuma prova concreta de que a Itália não tribute os rendimentos das empresas de turismo náutico brasileiras (ou de que ela considera o lucro de tais empresas como proveniente do tráfego internacional de navios).

- Não há como acolher a argumentação da Recorrente de que seja aplicável o artigo 8º do Tratado BrasilItália, pois a expressão “tráfego internacional” não abrange a prestação de serviços turísticos, ainda que dentro de um navio.

- Sobre a alegada aplicação do artigo 7º do Tratado BrasilItália, visando a afastar a incidência do IRRF, é forçoso reconhecer que, à luz da legislação pátria, os valores recebidos pelas empresas estrangeiras pertencem à categoria “receita” e não “lucro”.

- Nesse caso, deve incidir a tributação sobre os rendimentos remetidos, por fonte situada no Brasil, a pessoa física ou jurídica residente no exterior (art. 685 do RIR/99), e não sobre lucro, seja ele real, operacional, bruto, ou qualquer que seja.

- Em virtude da ausência de menção expressa ao termo “receita” ou a qualquer outro termo que abranja os valores pagos a pessoas jurídicas estrangeiras para prestações de serviços ou pela contraprestação de aluguéis no país do contratante, deve-se aplicar o disposto no artigo 22 do Tratado, que trata de “outros rendimentos”, sendo tributáveis os rendimentos no Brasil, onde está situada a fonte pagadora.

- Ainda que não se entenda o rendimento em apreço enquadrável no artigo 22 da Convenção, há que se considerar, subsidiariamente, as disposições do protocolo adicional ao tratado, parte integrante do Tratado.

- Como forma de preservar a tributação na fonte desses rendimentos e, ao mesmo tempo, não romper a estrutura do modelo da OCDE, o Brasil buscou como solução incorporar, por meio do protocolo adicional, os rendimentos de serviços técnicos no artigo 12 (*royalties*), cujo parágrafo 2º permite a tributação no país da fonte.

- No presente caso, trata-se de serviço técnico, marcado pelos conhecimentos específicos e pela autonomia técnica dos responsáveis pela condução dos navios.

- Desse modo, ainda que não se considere o presente rendimento enquadrável no artigo 22 da Convenção, como "outros rendimentos", ele deve pelo menos ser considerado abrangido pelo artigo 12 da Convenção, por força do disposto no item 5 do protocolo adicional ao tratado, devendo o rendimento remetido ficar sujeito à tributação pela alíquota máxima de 15% (alínea b do parágrafo 2 do artigo 12).

## 2. Remessas a título de "afretamentos" de embarcações

- Das cláusulas do "contrato de reserva e bloqueio de cabines de navio de passageiros (carta partida)", vê- se que a execução de quase todas as atividades a serem desenvolvidas a bordo pertencem à parte que cede o bem (contratada) a participação da contratante praticamente se limita a realizar os pagamentos ajustados e viabilizar a prestação dos serviços pela contratada (fornecer a listagem dos passageiros, assegurar que estejam portando os documentos necessários etc).

Estão sob encargo da contratada (Costa Crociere S.p.A, empresa italiana) o fornecimento e gerenciamento das acomodações, do entretenimento a bordo e da alimentação dos clientes da contratante; a designação e remuneração dos tripulantes; além de lhe ser expressamente permitido prestar outros serviços aos passageiros, cobrando-os à parte. Ou seja, a contratada não apenas "cede" o navio, como também executa ela própria o objeto principal do cruzeiro marítimo.

- Resta evidente que se trata da importação de serviços turísticos, prestados no Brasil por pessoa jurídica estrangeira, e portanto sujeitos à incidência de PIS/COFINSimportação (arts. 1º e 3º da Lei 10.865/04) e de IRRF (art. 7º da Lei 9.779/99).

- Tais contratos, de forma alguma, podem ser considerados afretamentos, pois extrapolam em muito a natureza desta modalidade contratual. Ainda que se admita, no afretamento por tempo ou por viagem, que a embarcação venha armada e tripulada, isto não implica admitir que sob a roupagem do afretamento esteja abrangido todo e qualquer serviço prestado a bordo de embarcações.

- O que se tem visto, atualmente, é que a redução a zero da alíquota no afretamento e aluguel de embarcações, com o fim de estimular e facilitar o transporte marítimo, tem levado alguns contribuintes a buscar uma universalização do conceito de afretamento, de modo a abranger tudo quanto ocorra em território marítimo.

- Assim, petrolíferas não contratam mais serviços de perfuração ou de pesquisa sísmica do solo marítimo e empresas de turismo não vendem cruzeiros marítimos. Todas essas atividades, sobre as quais normalmente incide PIS, COFINS (seja prestada por residente no exterior ou não) e IRRF (quando prestada por residente no exterior) têm sido substituídas pelo afretamento de embarcação, livre dos tributos referidos.

- Uma breve análise dos contratos denominados "afretamentos" mostra que a finalidade perseguida pela parte contratante não é dispor da embarcação, mas sim usufruir dos resultados dos serviços que supostamente lhe são conexos. Ou seja, os serviços prestados pela tripulação, admitidos lateralmente num verdadeiro contrato de afretamento, passam a se sobrepor à própria disponibilidade da embarcação.

- A prevalência da prestação de serviços sobre o suposto aluguel do navio também foi detectada pelo magistrado de primeira instância que julgou o Mandado de Segurança 2009.61.00.0267987, desfavoravelmente à autuada. Os contratos analisados naquela oportunidade em nada diferem dos que instruem o presente processo.

- Portanto, não deve prevalecer o pleito da recorrente no sentido de que se considere as remessas realizadas a título de "afretamento" como incursas nos artigos 691, I, do RIR/99 (IRRF) e 8º, § 14, da Lei 10.865/04 (PIS/COFINS).

- Em relação ao suposto reajustamento indevido da base de cálculo do PIS/COFINS, valendo-se de regras pertinentes ao cálculo da base do IRRF, não se verifica sua ocorrência, pois a autoridade fiscal seguiu as orientações normativas da Receita Federal, feitas especificamente para cada espécie tributária, não havendo que se falar no uso indevido de regras do IRRF para o cálculo do PIS/COFINS.

3 Remessas para pagamento de cruzeiros contratados por terceiras empresas nacionais, valendo- se da autuada como representante legal da Costa Crociere S.p.A.

- A DRJ acolheu a tese de que há contratos celebrados diretamente entre a empresa italiana e terceiras empresas brasileiras, que efetuaram o pagamento à recorrente para que esta encaminhasse os valores àquela, tendo a Recorrente agido como mero representante legal, não estando obrigada a efetuar o recolhimento do IRRF ou do PIS/COFINS importação.

- Com relação aos contratos ajustados por empresas nacionais diretamente com a Costa Crociere S.p.A., mediante intervenção da autuada na condição de representante legal, também se aplica o disposto na seção anterior no que se refere à sua natureza: trata-se de prestação de serviços e não de afretamento.

- Segundo os contratos firmados entre Costa Crociere S.p.A. e as empresas nacionais, a primeira autoriza, já no ato da contratação, a cessão do crédito decorrente do contrato à autuada. É o que consta da cláusula 9 dos referidos contratos. Ou seja, concomitantemente à assinatura do contrato, a contratada autoriza que o crédito a ela devido pela contratante seja pago à sua representante legal, em nome próprio, e não em benefício da contratada (ela desde já declara à contratante ceder o crédito do contrato à autuada).

- Dessa forma, verifica-se que o recebimento, pela autuada, se dá em nome próprio. Ela não recebe o pagamento em nome de Costa Crociere, pois os créditos lhe foram cedidos concomitantemente à assinatura dos contratos. O valor pago pela contratante à autuada não configura rendimento de pessoa jurídica estrangeira, senão rendimento da própria autuada, que recebeu, por cessão, o direito relativo àqueles créditos.

- Observa-se também que o rendimento da Costa Crociere S.p.A. só se verifica quando a autuada remete, total ou parcialmente (descontada eventual comissão), os valores referentes aos créditos que lhe haviam sido cedidos. Nesse momento é que surge o fato gerador da obrigação tributária acessória de reter o tributo.

- As empresas nacionais que contrataram os serviços da Costa Crociere S.p.A. não lhe remeteram, creditaram ou pagaram nenhum rendimento. A elas foi possibilitado se desincumbir de sua obrigação contratual efetuando pagamento a terceiro, pessoa jurídica domiciliada no país, que recebeu, concomitantemente ao surgimento da obrigação, o direito sobre os créditos decorrentes dela.

- Deve-se, portanto, dar provimento ao recurso de ofício em relação ao IRRF e PIS/COFINS lançados sobre os contratos firmados entre Costa Crociere S.p.A. e empresas nacionais, intermediados pela autuada na condição de representante legal.

- Ao final, a PFN requer que seja negado provimento ao recurso voluntário e dado provimento ao recurso de ofício, mantendo-se o lançamento fiscal.

### **Petições da Recorrente**

Em 1º/03/2013, a Recorrente apresentou petição (fls. 1.987 a 1.992), na qual retifica alguns equívocos que cometera na referência dos documentos anexados, assim como requer a juntada do doc. 17 (Invoice nº 269), que não fora apresentado junto com o recurso voluntário, por impossibilidade de obtenção junto aos contratantes, naquele momento.

Em 21/01/2014, a Recorrente requereu a juntada do Parecer Jurídico elaborado pelo Doutor Ricardo Mariz de Oliveira (fls. 1.995 a 2.166).

Em 24/02/2014, a Recorrente requereu a juntada de resposta do Fisco italiano, decorrente de consulta feita pela Confederação Italiana de Armadores, sobre a tributação dos rendimentos de companhias de navegação marítima brasileiras que forneçam seu serviços na Itália (fls. 2.169 a 2.180).

A Recorrente defende que a prova apresentada não está maculada pela preclusão, pelas seguintes razões: (i) negativa da autoridade fiscal em oficiar a autoridade fiscal italiana; (ii) a posterior e contraditória alegação da PFN de que tal documento seria essencial para comprovação das alegações da Recorrente; (iii) a inviabilidade de produção da prova diretamente pela Requerente, tendo sido necessária a mobilização da Confederação Italiana de Armadores.

Em 05/08/2014, a Recorrente apresentou nova petição (fls. 2.183 a 2.220), na qual requereu a juntada do Parecer da PGFN/CAT nº 2.263/2013, alegando que tal parecer reconheceu que as remessas ao exterior relativas à prestação de serviços técnicos ou assistência técnica sem transferência de tecnologia não são tributadas de acordo com o artigo 21 da Convenção Modelo da OCDE (art. 22 do Tratado Brasil Itália), mas sim em conformidade com seu artigo 7º, o que determina a tributação de tais pagamentos apenas no país de residência do prestador do serviço.

### **Manifestação da PFN**

Cientificado dos documentos adicionais apresentados pela Recorrente após as contrarrazões, a PFN apresentou manifestação (fls. 2.224 a 2.233), com os seguintes argumentos, em resumo:

O Parecer PGFN/CAT nº 2.363/2013, de fato, concluiu ser equivocada a restrição da expressão “Lucro” referida no artigo 7º dos tratados, que visava adequá-la ao conceito interno de Lucro, aproximando-o ao nosso Lucro Real, entendendo que as remessas ao exterior decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia melhor se enquadram no artigo 7º (“Lucros das Empresas”) do que nos arts. 21 ou 22 (“Rendimentos não Expressamente Mencionados”).

O Parecer, contudo, não impede que seja aplicado aos rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos, o tratamento dispensado aos royalties, nas transações referentes a países cujos tratados assim o preveja em seus protocolos adicionais, ficando o rendimento remetido sujeito à tributação pela alíquota máxima de 15%, conforme já exposto nas contrarrazões.

Em relação à manifestação do Fisco italiano, ela tampouco afeta o presente lançamento, pois, como mencionado nas contrarrazões, os contratos sobre os quais versa a autuação não se configuram como contratos de transporte, propriamente ditos. Trata-se da prestação de serviços turísticos, o que afasta a subsunção do caso à norma do art. 85 da Lei 9.430/96.

Cumpre, ainda, fazer algumas observações sobre a resposta à consulta apresentada. O objeto da consulta, e bem assim aquilo que a autoridade fiscal se preocupou em responder objetivamente, era a possível incidência do art. 25, § 4º do Decreto Presidencial n.º 600/73 aos contratos de *voyage charter* e *time charter* de navios de cruzeiro.

A resposta foi negativa, não porque não há tributação sobre essas formas de contratação, mas porque elas não se subsumem ao fato hipotético desta norma específica, qual seja, o uso ou concessão de uso.

Neste sentido, a menção, *en passant*, de que o artigo 8º da Convenção Modelo é aplicável ao aluguel de navios *in charter*, com o devido respeito aos esforços envolvidos pela recorrente, não transmite a devida convicção de que aquele país não tributaria os rendimentos auferidos por empresas brasileiras que exercem o mesmo tipo de atividade em território italiano.

Mesmo que tal documento comprovasse a não-tributação pela Itália, ainda assim a tributação no Brasil seria devida, por não se tratar o caso da hipótese do art. 85 da Lei 9.430/96 (trata-se de receita da venda de serviços turísticos, e não de navegação marítima).

Sobre a norma do art. 8º da Convenção BrasilItália, é de se repetir tudo quanto já se disse nas contrarrazões. Em suma, pela legislação tributária brasileira não é dado confundir serviços de transporte com serviços turísticos. Logo, a hipótese dos autos não se subsume ao art. 8º da Convenção.

Por fim, reitera a PFN os pedidos de desprovimento do Recurso Voluntário e provimento do Recurso de Ofício.

### **Manifestação da Recorrente**

Em 27/07/2015, a Recorrente apresentou petição sobre a manifestação apresentada pela PFN, tendo exposto os seguintes argumentos, em um breve resumo (fls. 2.241 a 2.271):

Em razão do Parecer PGFN/CAT nº 2.363/2013 e da própria manifestação da PFN nestes autos, tornou-se incontrovertida a inaplicabilidade do artigo 22 do Tratado BrasilItália ao caso concreto.

Recentemente, a Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil emitiu a Solução de Consulta nº 153, de 17 de junho de 2015, afastando a obrigação de retenção do imposto sobre a renda, nos moldes do artigo 21 da Convenção Modelo da OCDE, em prol da aplicação do seu artigo 7º, cuja conclusão foi a mesma defendida pela Recorrente.

A inclusão feita pelo item 5 do protocolo adicional deve ser entendida com ressalvas, pois não é toda e qualquer assistência técnica ou serviço técnico que poderá receber o tratamento do artigo 12.

Os termos "prestação de assistência técnica" e "serviços técnicos" devem ser compreendidos dentro de um contexto de complementaridade ou instrumentalidade, ou seja, devem ser acessórios ao contrato de *know how*.

Nesse caso, o Fisco procura enquadrar os contratos de afretamento de embarcações e os contratos de venda de cruzeiros internacionais no conceito de "serviços técnicos" mencionado no item 5 do protocolo adicional, porém esses serviços técnicos consistem em instrumentos ou meios de transmissão da tecnologia em que consiste o *know how*.

*Subsidiariamente, na remota hipótese da turma julgadora entender que é possível acolher o pedido da PFN, deve ser aplicado o artigo 12 do referido tratado, restando descartada a aplicação do artigo 22, limitando-se a alíquota do imposto a 15%.*

*Ao contrário do que entende a PFN, a resposta do Fisco italiano é clara ao afirmar que as companhias marítimas não residentes, que atuam em território italiano, não estão sujeitas à retenção disposta no artigo 25, § 4º, do Decreto Presidencial nº 600/73.*

*A autoridade fiscal italiana reconhece que tais operações recebem o tratamento tributário contido no artigo 8º do Tratado Brasil/Itália.*

*A Itália não exige a retenção na fonte das empresas marítimas não-residentes, devendo, assim, ser reconhecida a isenção prevista no parágrafo único do artigo 85 da Lei nº 9.430/96.*

*Ao final, renova todos os argumentos apresentados nos autos e pede o cancelamento do auto de infração, ou a sua redução, de forma subsidiária.*

*Em 10/11/2015, a Recorrente peticiona fls. 2.275 a 2.283 requerendo a suspensão da incidência dos juros de mora sobre o crédito tributário ora discutido, até que seja julgado o Recurso Voluntário, sob o argumento de que a Administração Pública descumpriu o prazo de 360 dias prescrito pelo artigo 26 da Lei nº 11.457/07. Afirma que se trata de um fato superveniente, tendo em vista que tal omissão restou caracterizada a partir de 16/08/2013.*

Nos termos da referida resolução, o processo foi convertido em diligência para:

*1 a autoridade preparadora faça o desdobramento do processo em dois: um referente ao PIS e à COFINS, o qual deve ser encaminhado para a 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento e outro referente ao IRRF, o qual terá prosseguimento em relação às providências abaixo;*

*2 a autoridade fiscal elabore relatório circunstanciado e conclusivo sobre as remessas relacionadas na tabela I, acima, vinculando-as com os respectivos "contratos de reserva e bloqueio de cabines de navio de passageiros" e faturas (invoices), podendo realizar intimações e diligências junto às empresas nacionais contratantes, julgadas necessárias para formação de convencimento;*

*3 seja concedida vista à Recorrente para, querendo, se pronunciar, no prazo de 30 (trinta) dias.*

Em 02.12.2015, a Recorrente peticionou pedindo o adiamento do julgamento para propiciar a PGFN se manifestar sobre o pedido feito na petição protocolada em 10.11.2015, sob pena de se alegar nulidade da decisão.

Às fls. 2.302-2.303 foi proferido despacho nos seguintes termos:

*Encaminhado à Derat, a mesma procedeu o desdobramento do processo em dois, conforme dispõe a Resolução, em sendo:*

*A) Processo 16561.720009/2011-86 – IRRF (Extrato de Processo e Termo de Transferência de Débitos, fls. 2331 – 2342 do processo em questão).*

*B) Processo 16151.720024/2016-61 – PIS e COFINS (Extrato de Processo e Termo de Recepção de Créditos Tributários fls. 2291 – 2298, do processo em epígrafe).*

*Na sequência, encaminhou o processo referente ao PIS e à COFINS (16151.720024/2016-61) para o CARF para Julgamento e o processo referente ao*

*IRRF (16561.720009/2011-86) à DEMAC/SPO/SP para cumprimento dos itens 2 e 3, conforme determinou a resolução em comento.*

*Assim sendo, em cumprimento à Resolução nº 2202000.618, encaminho o Processo 16151.720024/2016-61, referente ao PIS e à COFINS, à Segunda Seção de Julgamento do CARF para prosseguimento.*

Às folhas 2.306-2.307, foi proferido novo despacho nos termos a seguir:

*Sr. Presidente,*

*Após análise detida dos autos, verifico que o presente processo foi recepcionado pela 2<sup>a</sup> Seção deste CARF por um lapso. Vejamos o interiro teor de despacho de encaminhamento à fl. 2305:*

*(...)*

*O despacho de fls. 2302/2303 é claro no sentido de que no processo originário (16151.720009/2011-86) foram mantidos os créditos tributários relativos ao IRRF e neste foram transferidos os créditos tributários referentes ao PIS e à Cofins.*

*Destarte, sugiro o encaminhamento do presente processo à 3<sup>a</sup> Seção deste CARF, a qual possui competência para julgar os tributos PIS e COFINS.*

Já em 06.03.2019 (fls. 2.313-2.326), a Recorrente peticionou nos autos requerendo juntada das provas que embasaram a diligência fiscal realizada no processo nº. 16561.720009/2011-86, bem como o aproveitamento das conclusões lá obtidas ao presente caso. Juntou às fls. 2.330-2.367 documentos extraídos do processo 16561.720009/2011-86 relativos ao cumprimento dos esclarecimentos pedido na resolução outrora mencionada.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Walker Araujo, Relator.

### **I – Admissibilidade recursal**

#### *I.a - Recurso Voluntário*

O recurso voluntário foi interposto dentro de 30 (trinta) dias previstos na legislação e atende aos demais requisitos de admissibilidade, contudo, o conhecimento de forma parcial, considerando que parte da matéria apresentada no recurso voluntário, em especial aquela relacionada a cobrança do IRRF, permaneceu no PA 16561.720009/2011-86 por conta do desdobramento determinado por este Conselho.

Desta forma deixo de conhecer das matérias relacionadas a cobrança do IRRF.

#### *I.b - Recurso de Ofício*

A r. decisão recorrida deu parcial provimento a impugnação da Recorrente para excluir da cobrança os seguintes valores: (i) R\$ 1.816.406,69 a título de IRRF; (ii) R\$ 138.707,42 a título de PIS-importação; e (iii) R\$ 638.894,78 a título da COFINS.

Como houve desdobramento do processo, permanecendo aqui apenas a cobrança das contribuições em comento, a parte total exonerada perfaz o montante de R\$ 777.602,20, valor este inferior ao limite de alçada previsto na Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, a saber:

*MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição Federal e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:*

*Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).*

*§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.*

*§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.*

*Art. 2º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.*

*Art. 3º Fica revogada a Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.*

A teor da súmula CARF nº 103: “*Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância*”.

Assim, considerando que o valor exonerado é inferior ao limite de alçada previsto no permissivo normativo citado anteriormente, deixo de conhecer do recurso de ofício.

## **II – Preclusão**

De todos as matérias arguidas pela Recorrente em sede recursal, aquela relativa a redução de alíquota a zero prevista pelo § 14 do artigo 8º da Lei nº. 10.865/04 não merece conhecimento, posto que, embora alegada em sede de impugnação, não foi analisada pela DRJ.

Neste caso, deveria a Recorrente pleitear a nulidade da decisão recorrida por falta de análise da matéria arguida e, não reproduzir suas alegações de defesa. Assim, tem-se que houve concordância com os fundamentos da decisão recorrida, sendo que a análise da referida matéria acarretará supressão instância.

Assim, deixo de conhecer das matérias relativa a aplicação de alíquota a zero prevista pelo § 14 do artigo 8º da Lei nº. 10.865/04.

## **III – Das matérias recursais**

Conforme exposto anteriormente, o presente processo decorre do desdobramento das matérias referentes ao IRRF, ao PIS e à Cofins constantes do Processo 16151.720009/2011-86, em cumprimento à Resolução 2202-000.618, de 9/12/2015. No processo originário (16151.720009/2011-86) foram mantidos os créditos tributários relativos ao IRRF e neste foram transferidos os créditos tributários referentes ao PIS e à Cofins, conforme despacho de fls. 2.302/2.303.

As autuações tiveram como análise as remessas decorrentes (i) da venda de pacotes turísticos correspondentes a cruzeiros realizados no exterior (abordados na Parte A do Recurso Voluntário) e (ii) do afretamento de embarcações da Costa Crociere SPA, para a realização de cruzeiros nacionais (abordados na Parte B do Recurso Voluntário).

Em relação às remessas decorrentes de cruzeiros internacionais (i), a D. Autoridade Fiscal concluiu que, “sendo os serviços turísticos prestados pela COSTA CROCIERE SPA no exterior cujo resultado, ou seja, o consumo dos serviços, se verificou lá fora”, então, “[a]inda que tomado por uma empresa brasileira, a prestação do serviço está fora do

alcance tributário do Brasil" (folha nº. 1.004 do e-processo). Dessa maneira, **não foram lançadas as contribuições sociais sobre tais remessas.**

Já no tocante às remessas decorrentes do afretamento de embarcações **(ii)**, a D. Autoridade Fiscal entendeu que, embora os contratos firmados tenham previsto a reserva e o bloqueio de cabines de navios de passageiros para a realização de cruzeiros turísticos no Brasil (operação similar a uma locação), haveria também a previsão de prestação de "serviços de acomodação, entretenimento e alimentação", pela Costa Crociere, cujos custos seriam embutidos no preço pago.

Neste cenário, excluído desta lide a cobrança do IRRF e a matéria preclusa, a discussão que aqui permanece é aquela relativa as remessas feita ao exterior por conta do alegado afretamento de embarcações para realização de cruzeiros marítimos no território nacional.

A respeito deste último tema, a Recorrente trouxe, em sede recursal, reproduzindo em síntese seus argumentos de defesa, as seguintes alegações:

**(i)** o fato de o fretador prestar serviços ao afretador não desnatura o contrato de afretamento. É dizer: mesmo que uma embarcação estrangeira seja contratada, por uma agência de viagens brasileira, para a realização de cruzeiros marítimos que envolvam um plexo de serviços, *ainda assim, a embarcação estrangeira será objeto de afretamento;*

**(ii)** ainda que os contratos sejam considerados complexos, fato é que os contratos em questão possuem natureza jurídica de *afretamento turístico*, nos termos da Lei nº. 11.771/08 e do Decreto nº. 7.381/10;

**(iii)** subsidiariamente, deve ser afastado o reajuste da base de cálculo do IRRF para o cálculo do PIS/COFINS Importação, seja porque distorce sistemática inerente a tributo diverso, *voltado a contribuinte diverso* e dotado de lógica própria, que não se coaduna com a estrutura do PIS/COFINS-Importação, seja porque *não há previsão legal que o autorize*;

**(iv)** também quanto à indevida inclusão do ISS na base de cálculo das contribuições, é de ser cancelada, ao menos em parte, a exigência em razão da: *a)* impossibilidade de incidência do ISS sobre a atividade de afretamento, que não sem enquadra em nenhum item da lista de serviços; *b)* inexistência de quaisquer recolhimentos a título de ISS sobre os referidos contratos e *c)* falta de autorização legal para a inclusão, na base de cálculo do PIS/COFINS-Importação, de ISS presumido ou fictício; e

**(v)** ademais, a Peticionária é *parte ilegítima* para figurar no polo passivo da cobrança sobre parte dos contratos de afretamento, uma vez que, conforme atestam os documentos juntados, parte das remessas decorre de *contratos firmados por terceiros com a Costa Crociere, o que foi confirmado parcialmente pela DRJ e através da diligência realizada no processo primitivo.*

**(vi)** deve haver a suspensão da incidência dos juros de mora sobre o crédito tributário ora discutido, até que seja julgado o Recurso Voluntário, sob o argumento de que a Administração Pública descumpriu o prazo de 360 dias prescrito pelo artigo 26 da Lei nº 11.457/07

### **III.1 – Natureza do contrato objeto de remessas ao exterior para realização de cruzeiros marítimos no território nacional**

Em linhas gerais, a Recorrente contesta a incidência do PIS/COFINS nas operações que envolvem o contrato intitulado de “Afretamentos” relativos as remessas ao exterior para realização de cruzeiros marítimos no território nacional. Diz que o fato de o fretador prestar serviços ao afretador não desnatura o contrato de afretamento. É dizer: mesmo que uma embarcação estrangeira seja contratada, por uma agência de viagens brasileira, para a realização de cruzeiros marítimos que envolvam um plexo de serviços, *ainda assim, a embarcação estrangeira será objeto de afretamento.*

Sustenta, ainda, não obstante os contratos sejam considerados complexos, fato é que os contratos em questão possuem natureza jurídica de *afretamento turístico*, nos termos da Lei nº. 11.771/08 e do Decreto nº. 7.381/10.

Analizando o contexto probatório dos autos, especialmente o contrato objeto de discórdia, vejo que a decisão recorrida, agiu corretamente ao decidir por manter o lançamento, na medida que da leitura das cláusulas do instrumento contratual, se vê que a execução de quase todas as atividades a serem desenvolvidas a bordo pertence à parte que cede o bem (contratada) – a participação da contratante praticamente se limita a realizar os pagamentos ajustados e viabilizar a prestação dos serviços pela contratada (fornecer a listagem dos passageiros, assegurar que estejam portando os documentos necessários).

Nestes termos, por entender que a decisão proferida pela instância *a quo* seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar a decisão, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 3º do art. 57 do RICARF, *in verbis*:

*9. Quanto às remessas ao exterior por conta dos cruzeiros marítimos realizados no País, verifica-se que o cerne das alegações da Contribuinte é que elas representariam a contrapartida financeira da celebração de contrato de afretamento de embarcações da empresa Costa Crociere S.p.A. Em outros termos, a Contribuinte, segundo afirma, teria afretado embarcações da empresa estrangeira para a realização de cruzeiros marítimos no território nacional.*

*9.1. Para corroborar seu entendimento, vale-se a Contribuinte de lições de doutrinadores – acerca de afretamento de embarcações marítimas –, bem como da Lei n.º 9.432, de 1997, que disciplina o transporte aquaviário. E afirma à fl. 1.097 que [...] a contribuição da Lei n.º 9.432/97 consiste em evidenciar que o tipo contratual “afretamento” pode envolver a prestação de serviços, por parte da tripulação disponibilizada pelo fretador, em especial nas modalidades “por tempo” e “por viagem”. É dizer, em alto e bom som: o fato de o fretador prestar serviços ao afretador não desnatura o afretamento.*

*9.2. Serve-se, também, a Contribuinte da seguinte lição de doutrinador pátrio [fl. 1.097]:*

*[...] dispõe o proprietário da nave a usufruir de sua propriedade sem querer meter-se nos complicados negócios da exploração comercial. Ele simplesmente põe à disposição de terceiros a sua nave, que passará a ser usada ou utilizada de acordo com os fins a que se destina através de uma espécie de contrato denominado: a) Contrato de locação a casco nu; ou, b) Contrato de locação de nave armada e equipada.*

*(...)*

*No segundo item, o contrato já é diferente e oferece elementos novos à análise de sua natureza. O proprietário apresenta-se como titular de nova categoria jurídica, que é o de armador.*

Como na hipótese precedente, há contrato de locação de coisa (a nave): pode-se dizer que é um traço comum entre os dois contratos. De outro lado, porém, o fato da armação introduz um fator diferente na relação jurídica de natureza obrigacional entre o proprietário-armador e o simples locatário da nave. Esse traço característico, específico decorrente do processo da armação de nave é constituído pelos serviços do capitão e da equipagem ("locatio operarum magistri et nauticorum"), que são os prepostos do dono da embarcação" (original sem destaques). (Moura, Geraldo Bezerra de. *Disciplina Jurídica do Fretamento*. Tese de Concurso de Livre Docência de Direito Comercial, na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1977)

9.3. No bojo de suas afirmações, há alegação à fl. 1.098 de que o [...] afretamento [de embarcações para fins de realização de cruzeiros marítimos], em suma, convive com a prestação de serviços. Logo, não o desnatura o fato de a tripulação, cedida pelo fretador, desempenhar atividades a bordo, em favor dos passageiros. Como visto, é natural, nos afretamentos "por tempo", e "por viagem", a colocação da tripulação à disposição do afretador, para que realize as atividades por estes ditadas [negrejou-se o texto original].

9.4. Entende a Contribuinte que os [...] contratos de reserva e bloqueio de cabinas de navios de passageiros são firmados entre a ora Impugnante (Contratante) e a Costa Crociere (Contratada), tendo por objeto a reserva e bloqueio de cabinas de navios de passageiros para a realização de cruzeiros turísticos em datas e períodos predeterminados, mediante uma remuneração global fixa, calculada em função do custo diário de cada cruzeiro, variável por itinerário. Durante o período do bloqueio das cabinas, a Costa Crociere (Contratada) se obriga a manter o navio disponível para a utilização acordada. Com base no bloqueio obtido junto à Contratada, a ora Impugnante (Contratante) promove a comercialização dos "pacotes" turísticos de hotelaria marítima, auferindo em nome próprio as receitas das vendas dos bilhetes e assumindo integralmente os riscos decorrentes da obrigação de pagar a remuneração global fixa à Contratada, seja qual for o resultado das vendas ao público [negrejou-se o texto original] [fl. 1.095].

9.5. Em resumo, entende a Contribuinte que os contratos da mesma natureza daquele carreado aos autos às fls. 501 a 513, [...] celebrados entre a Impugnante e a Costa Crociere possuem natureza de afretamento, independentemente de a ele estarem associadas obrigações de fazer. [...] durante o período do bloqueio das cabinas, [a empresa estrangeira] se obriga a manter o navio disponível para a utilização acordada. A Costa Crociere mune o navio de capitão e tripulantes. A Costa Crociere navega, isto é, o navio não é utilizado como se bem imóvel fosse. Ele transporta passageiros. [...] não seria adequado qualificar os referidos contratos como "aluguel". Também seria imprecisa a sua caracterização com prestação de serviços, pois o instrumento de qualquer prestação de serviços que ele possa envolver (o navio) é colocado à disposição da Impugnante. Parece, à Impugnante, que, realmente, os contratos em exame misturam os dois tipos antes mencionados [fl. 1.100].

9.6. De fato, da leitura das cláusulas do contrato às fls. 501 a 513, observa-se que a Contribuinte e a Costa Crociere S.p.A., empresa estrangeira, contrataram que esta ofereceria navios (Costa Romântica e Costa Fortuna) para serem utilizados por passageiros que adquiririam daquela pacotes turísticos na modalidade de cruzeiro marítimo, a ser realizado na costa brasileira. Há, nesse contrato, cláusulas que definem o itinerário de cada embarcação, bem como o valor global da contratação, é dizer, o valor que a Contribuinte, na condição de contratante, deveria remeter à empresa estrangeira contratada.

9.7. Destaca-se a alegação da Contribuinte à fl. 1.095 que, ainda que não fossem ocupadas todas as cabines dos navios, mesmo assim deveria ser honrado o pagamento à empresa estrangeira do valor global acordado, pois, consoante assevera, seria de afretamento de embarcações de que o contrato cuidaria, de forma que, além de ter sido oferecida acomodação nos navios aos compradores dos pacotes turísticos, ali seriam exibidos espetáculos e servidas diversas refeições diárias, exatamente como esperado a quem desejasse desfrutar de um cruzeiro marítimo contemporâneo.

9.8. Pretende a Contribuinte classificar esse tipo de contrato como se de afretamento de embarcações se tratasse, ainda que vislumbrasse a existência de prestação de serviços, como ela mesma reconhece. Para comprovar se assiste razão à Contribuinte, há que examinar as cláusulas contratuais.

9.9. Dentre as cláusulas contratuais que obrigam a empresa estrangeira, cabe destacar às seguintes (fl. 506): [...] 1.3. As obrigações da **CONTRATADA** [a empresa estrangeira] para com os passageiros são aquelas advindas da presente contratação, limitadas pelas “Condições Gerais de Transporte”. 1.4. Eventuais ajustes celebrados entre os passageiros e a **CONTRATANTE** [a Contribuinte] serão de inteira e exclusiva responsabilidade destes, e, em nenhuma hipótese ou motivo, atingirão a **CONTRATADA** ou para esta poderão ser transferidos ou transpassados, direta ou indiretamente, salvo sua expressa e escrita concordância. 1.5 Em decorrência do disposto acima e nesta cláusula, a **CONTRATANTE** assume integral responsabilidade para com os passageiros e seus parentes e ou representantes, por qualquer indenização que a estes vier a ser paga e que exceder os limites estabelecidos nas Condições Gerais de Transporte, inclusive no que pertine a despesas judiciais e advocatícias, ficando assegurado à **CONTRATADA** o direito de reaver da **CONTRATANTE** o que tiver pago além de sua responsabilidade. 1.6. Na hipótese de eventualmente restar espaços disponíveis, fica vedado a autorização das CABINES e serviços locados, sem a prévia e expressa anuência da **CONTRATANTE**.

9.10. Salientam-se, também, as seguintes cláusulas de obrigações da Contribuinte (fls. 508 e 509): [...] 5.6. Assegurar aos passageiros que as condições do transporte são as constantes do ANEXO B da presente Carta Partida (“CONDIÇÕES GERAIS DE TRANSPORTE”) e que são elas limitativas da responsabilidade da **CONTRATADA**, seus dependentes e prepostos perante os passageiros. [...] 5.8. A **CONTRATANTE** se responsabiliza por si, perante terceiros e perante as autoridades competentes pelo embarque de material seu ou de seus eventuais passageiros, para a eventual realização de eventos por ela programados a serem realizados a bordo do navio e previamente autorizados pela **CONTRATADA** e pelo Capitão do Navio.

9.11. Constam as cláusulas de substituição de embarcação (fl. 507): 3.1. Antes do embarque dos passageiros, a **CONTRATADA** poderá substituir o Navio indicado no quadro 4 por outro que satisfaça todos os requisitos estabelecidos nesta Carta Partida, submetendo tal substituição ao prévio assentimento da **CONTRATANTE**, que não poderá injustificadamente negá-lo. 3.2. O Capitão do Navio tem autoridade para, a seu exclusivo critério e ouvido, se possível, a **CONTRATANTE** ou seu representante a bordo, desviar-se da rota descrita no quadro 11, alterando a ordem dos portos de escala e/ou omitindo um ou mais deles, se considerar necessário à segurança do navio e/ou dos passageiros ou ao cumprimento do itinerário e/ou obrigações assumidas pela **CONTRATANTE** nesta Carta Partida. Na hipótese de, indiscutivelmente, o critério adotado pelo Capitão, não se mostrar o mais adequado, a **CONTRATANTE**, poderá intentar a cobrança de seus direitos e eventuais perdas e danos.

9.12. Dentre as cláusulas que dizem respeito aos serviços oferecidos pela empresa estrangeira, há uma que estabelece que (fl. 508): 4.1. Fica acordado que a tarifa especificada no quadro 8 remunera apenas e tão somente as acomodações, os entretenimentos e alimentação no navio, estipulada no quadro 12), durante todo o itinerário estabelecido no quadro 11. Os demais serviços colocados à disposição dos passageiros não solicitados pela CONTRATANTE antes, durante a após a viagem, serão cobrados à parte e diretamente destes.

9.13. Ademais, como anexo ao contrato, mas que dele faz parte, irradiando obrigações à empresa estrangeira e aos passageiros, há as cláusulas acerca das condições gerais de transporte marítimo de passageiros e bagagem (fls. 511 a 513).

9.12. Diante disso, a despeito do entendimento defendido pela Contribuinte, verifica-se que as cláusulas contratuais afastam a tese de que o contrato cuida-se de mero afretamento de embarcação de empresa estrangeira. E a razão para tal é que, no afretamento, consoante a legislação brasileira, é dizer, por conta do disposto no art. 566 da Lei n.º 556, de 1850 – que é o Código Comercial ainda em vigor, no País: [...] Entende-se por fretador o que dá, e por afretador o que toma a embarcação a frete.

9.13. Nem cabe falar que se deu fretamento do navio por inteiro, como pretende afirmar a Contribuinte, ainda que não tenha mencionado o art. 570 da Lei n.º 556, de 1850.

9.14. Não é de afretamento de embarcação de que se trata o contrato em tela, pois as cláusulas contratuais não apontam para que o alegado fretador, é dizer, a empresa estrangeira, tenha dado a embarcação; nem que o suposto afretador, a Contribuinte, tivesse tomado a embarcação a frete. É que a coisa contratada, é dizer, o navio, nunca foi posta na sua integralidade, à disposição da Contribuinte, nos moldes de um contrato que tivesse a natureza jurídica de afretamento de embarcação, ainda que a Contribuinte ressalte que devesse arcar com o pagamento do valor global do contrato, independentemente do resultado das vendas dos pacotes turísticos a seus clientes.

9.15. Observe-se a determinação da cláusula 3.1 que cuida da substituição dos navios (fl. 507), que faculta a empresa estrangeira, **a seu alvedrio, sem que tenha havido a ocorrência de caso fortuito ou força maior**, substituir o navio previamente contratado por outro que vier a satisfazer as condições estabelecidas em contrato, de forma que cabe, tão-somente, à Contribuinte assentir, não podendo recusar a substituição do navio sem justificativa. Ora, o que essa cláusula revela é que a Contribuinte, que alega estar afretando específica embarcação, deverá, num momento anterior ao embarque de seus clientes, aquiescer a substituição da embarcação, não podendo recusá-la (a substituição), sem que exare uma justificativa. Não é, então, de afretamento de que se cuida o contrato. Pois, se de afretamento se tratasse, não poderia jamais permitir a Contribuinte que, apenas por vontade do fretador, pudesse ser substituída a embarcação que ela já teria elegido para a realização de cruzeiro marítimo. Ademais, cabe ressaltar que a informação de qual navio seria empregado no cruzeiro marítimo influi, certamente, na decisão de compra dos pacotes turísticos por parte de seus clientes.

9.16. Observe-se, também, outras cláusulas que indicam que de afretamento não se trata o contrato. Trata-se das cláusulas denominadas limitativas da responsabilidade da CONTRATADA, seus dependentes e prepostos perante os passageiros. São as Condições Gerais de Transporte Marítimo de Passageiros e Bagagem, contidas no Anexo A às fls. 511 a 513, que estabelecem obrigações entre a empresa estrangeira, a Costa Crociere S.p.A., e os clientes da Contribuinte que

adquiriram o pacote turístico. Em verdade, são cláusulas que encerram verdadeiro contrato de adesão, que trata de transporte marítimo de passageiros e de sua bagagem, por meio do qual se obrigam a empresa estrangeira e os passageiros, é dizer, aqueles que compraram o cruzeiro marítimo da Contribuinte. As cláusulas contratuais versam sobre a relação jurídica entre a Costa Crociere S.p.A. e os clientes da Contribuinte. Logo não se pode conceber que a Contribuinte tenha afretado embarcação, ocupando a condição de afretador, que recebe navio para promover cruzeiro marítimo a ser desfrutado por seus clientes, se esses clientes, porquanto embarcam em navio do alcunhado fretador estrangeiro, perante este é que passam a estar obrigados. Como se vê, não é de afretamento que trata o contrato, uma vez que, contrariamente ao que assegura a Contribuinte, repita-se, a ela não foi entregue a coisa, isto é, não foi entregue a embarcação a frete. Não é, por isso, a Contribuinte responsável perante seus clientes, relativamente ao seu translado, ao realizar-se o cruzeiro marítimo.

9.17. Na verdade, a Contribuinte não afreta embarcação nenhuma, pois, ainda que ela alegasse que o fizesse, valendo-se de tripulação e de capitão do fretador, não pesaria sobre ela a responsabilidade pelo transporte de passageiros e de suas bagagens, pois há, no contrato, cláusulas expressas que limitam a responsabilidade da empresa estrangeira perante os passageiros, na realização dos cruzeiros marítimos. Como provado está nos contratos, a Contribuinte nunca celebrou contrato de afretamento de embarcação. Em verdade, a Contribuinte vale-se dos termos afretamento, fretador, afretador, contido nas cláusulas contratuais, para conferir ares afretamento a um contrato de distinta natureza.

9.18. Fica, portanto, definitivamente afastada a tese da Contribuinte de que o contrato encerraria afretamento de embarcação para a realização de cruzeiro marítimo. Como já dito, não é de afretamento que cuida esse tipo de contrato.

9.19. Em verdade, o que realmente foi contratado pela Contribuinte foi o serviço a ser prestado, no País, por empresa estrangeira quanto à realização de cruzeiro marítimo em seus navios, no interior dos quais foram oferecidos espetáculo e servidas refeições de acordo com a programação do navio divulgado na véspera [fl. 503], é dizer, nos termos que aprovou a empresa estrangeira, pois é ela que oferece à Contribuinte os serviços, colocando-os à disposição de todos os clientes a quem a Contribuinte houver vendido os pacotes turísticos; além disso, o transporte de passageiros, como já bem esclarecido neste Voto, também faz parte do rol de serviços oferecidos, mas não é por isso que de transporte marítimo, tão-somente, cuidaria o cruzeiro marítimo. Enfim, é por meio desse contrato que a Contribuinte reservou as cabines em navios – no caso, todas elas –, para a venda ao público interessado. De fato, como asseverou a Contribuinte, não houvesse, no navio em que se daria o cruzeiro marítimo, nenhum passageiro, ou houvesse apenas um, mesmo assim, a empresa estrangeira teria por obrigação contratual a realização do cruzeiro marítimo, com a respectiva realização de espetáculos e oferecimento de refeições. Isso ocorre, pois não há cláusula contratual estabelecendo o contrário. Todo o serviço adquirido pela Contribuinte – porque foi por ela contratado e pago – deveria ter sido colocado à disposição de seus clientes, é dizer, daqueles que adquiriam o pacote turístico vendido pela Contribuinte. A **reserva de algumas cabines do navio, ou de todas elas, significa apenas que os serviços serão adquiridos pela Contribuinte no todo ou em parte.**

(...)

9.21. Pelas razões expostas, é evidente que cabe aplicar ao caso o disposto na Lei n.º 10.865, de 2004, cujo excerto se transcreve a seguir, in verbis:

*Art. 1º. Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços PIS/PASEP Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior COFINS Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.*

*§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:*

*I executados no País; ou*

*II executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.*

*[...]*

*Art. 3º O fato gerador será:*

*[...]*

*II o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.*

*[...]*

*Art. 7º A base de cálculo será:*

*[...]*

*II o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.*

*[...]*

*[negrejou-se]*

*9.21.1. Portanto, correta foi a aplicação da Lei n.º 10.865, de 2004, pela Autoridade Fiscal.*

Nestes termos, mantém-se o lançamento fiscal objeto do contrato analisado neste tópico.

### **III.2 - Reajustamento da base de cálculo do IRRF para o cálculo do PIS/COFINS Importação**

Em linhas gerais, a Recorrente manifesta seu repúdio a que a Autoridade Fiscal houvesse inovado na determinação da base de cálculo das contribuições exigidas, em descumprimento ao que dispõe o inciso II do art. 7º da Lei n.º 10.865, de 2004.

Não vejo erro ou equivoco no procedimento adotado pela fiscalização que, procedeu o reajustamento de base de cálculo conforme devidamente previsto na legislação anteriormente citada, a saber:

*Art. 1º. Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços PIS/ PASEP Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior COFINS Importação, com base nos arts. 149, §*

2<sup>o</sup>, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

**§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:**

*I executados no País; ou*

*II executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.*

[...]

*Art. 3º O fato gerador será:*

[...]

*II o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.*

[...]

*Art. 7º A base de cálculo será:*

[...]

*II o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.*

Ou seja, a lei é cristalina ao prever que para o cálculo das contribuições deverá ser considerado o valor integral da operação sem a exclusão da base de cálculo do valor IRRF e com acréscimo do valor do ISS.

Portanto, correto o procedimento adotado pela fiscalização.

### **III.3 – Da exclusão do lançamento dos contratos firmados pela Costa Crociere com terceiras empresas**

Transcrevo de início as alegações da Recorrente, apresentada na petição de fls. 2.313-2.326 que, de forma clara sintetizam o embate que dever ser analisado:

*A Peticionária, notificada do lançamento de ofício, apresentou a sua Impugnação ao lançamento. Na parte relativa ao PIS/COFINS-Importação, consignou, em síntese, que:*

(...)

*(vii) ademais, a Peticionária é parte ilegítima para figurar no polo passivo da cobrança sobre parte dos contratos de afretamento, uma vez que, conforme atestam os documentos juntados, parte das remessas decorre de contratos firmados por terceiros com a Costa Crociere.*

*A DRJ acolheu parcialmente a Impugnação apresentada para reconhecer a ilegitimidade suscitada pela Peticionária. Neste ponto, a DRJ determinou a exclusão do IRRF e do PIS/COFINS-Importação exigidos sobre as remessas relativas aos contratos firmados por terceiros com a Costa Crociere, tendo em vista que, nessas situações, a Peticionária atuou como mera representante legal da empresa italiana. Confira-se excerto da decisão de 1<sup>a</sup> instância:*

*10. Consta às fls. 1.122 a 1.126 que a Contribuinte opõe-se à tributação de IRRF, PIS-Importação e COFINS-Importação das remessas ao exterior, por entender que tais remessas se relacionam, especificamente, a contratos em que a Contribuinte*

*atuaria como representante da empresa Costa Crociere S.p.A. [...] Aduz em sua defesa a Contribuinte que, nos casos a que se refere a tabela à fl. 1.123, não teria celebrado contratos com a Costa Crociere S.p.A. para a realização de cruzeiros marítimos; terceiros é que teriam contratado cruzeiros marítimos com a empresa estrangeira; a Contribuinte teria agido como representante desta.*

[...]

*10.3. No que toca ao PIS-Importação e COFINS-Importação, assevera a Contribuinte que, consoante o disposto no inciso II do art. 3º e inciso II do art. 5º, ambos da Lei n.º 10.865, de 2004, terceiros que teriam contratado a prestação de serviços de cruzeiro marítimo é que seriam os contribuintes dessas contribuições.*

[...]

*10.5. Diante da documentação que consta às fls. 1.319 a 1.478, verifica-se que a Contribuinte atuou como representante legal da empresa Costa Crociere S.p.A., frente a empresas nacionais que com esta contrataram a prestação de serviços de cruzeiros marítimos. E uma vez que a Contribuinte se encontrava na condição de representante legal de empresa estrangeira, assiste razão às alegações da Contribuinte quanto a não exigência d PIS-Importação, COFINS-Importação e IRRF. Há que se determinar, porém, sobre quais remessas não incidiria a tributação.*

*10.6. Assim, é evidente que a Contribuinte, na condição de representante legal da empresa estrangeira Costa Crociere S.p.A., não quem adquiriu o serviço de cruzeiro marítimo. Diferentemente do contrato celebrado entre a Contribuinte e a empresa estrangeira para que esta prestasse àquela esse tipo de serviço, quem adquire, no caso em exame, o serviço de cruzeiro marítimo são empresas nacionais – que não a Contribuinte – que celebraram contratos com a Costa Crociere S.p.A. São, por isso, essas empresas nacionais os sujeitos passivos de PIS-Importação e COFINS-Importação.*

*Dessa forma, não há como exigir-se da Contribuinte as contribuições, porque, consoante consta no inciso II do art. 5º da Lei n.º 10.865, de 2004, que se transcreve a seguir, in verbis, não é contribuinte a quem a Fazenda Pública deveria exigir os respectivos lançamentos” (folhas n.ºs. 1.518 a 1.520 do e-processo – destaque do original).*

*Parte da exigência sobre tais remessas, no entanto, foi mantida pela DRJ, pois, segundo consta da decisão de 1<sup>a</sup> instância, “a Contribuinte não logrou provar sua relação com os contratos em que atua como representante legal da empresa Costa Crociere S.p.A.” (folha n.º 1.521 do e-processo). São exatamente essas remessas que foram, posteriormente, objeto da diligência determinada no âmbito do processo n.º 16561.720009/2011-86, cujo resultado deve ser aproveitado por esta C. Turma Julgadora, como se demonstrará adiante.*

*A Peticionária interpôs, então, Recurso Voluntário a este E. CARF, tendo os autos sido distribuídos ao I. Conselheiro Relator Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, da 2<sup>a</sup> Turma Ordinária da 2<sup>a</sup> Câmara da 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento. Na sessão de julgamento realizada em 09.12.2015, a C. Turma Julgadora, por unanimidade de votos, converteu o julgamento em diligência para, dentre outras providências, reconhecer a competência da 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento deste órgão para analisar as questões envolvendo a exigência do PIS/COFINS-Importação. Confira-se trecho do voto do I. Conselheiro Relator (folhas n.ºs. 2.269 e 2.271 do e-processo):*

*“Inicialmente, cabe analisar a competência desta Turma para julgar os Autos de Infração relativos ao PIS/COFINS importação.*

*Os artigos 3º e 4º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, assim dispõem sobre as competências das 2<sup>a</sup> e 3<sup>a</sup> Seções de Julgamento (...)*

*Conclui-se, portanto, que o julgamento relativo aos lançamentos dos tributos PIS e COFINS são de competência da 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento, conforme art. 4º, I.*

*Verifica-se, pois, que não há previsão de que integrem um único processo os lançamentos referentes a IRRF e a PIS/COFINS, mesmo que formalizados com base nos mesmos elementos de prova. E isso tem uma razão de ser. É justamente devido ao fato de que as competências para julgamento no CARF são distribuídas entre as Seções, por matéria. Ou seja, existe uma coerência entre o estabelecido na Portaria RFB nº 666/2008 e as competências estipuladas no Regimento Interno do CARF, visando exatamente economia e celeridade no fluxo processual.*

*Dessa forma, o presente processo deve ser desdoblado em dois: um referente ao PIS e à COFINS, o qual deve ser encaminhado para a 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento e outro referente ao IRRF, de competência da 2<sup>a</sup> Seção e cujos recursos serão julgados por esta Turma.*

*Tendo em vista os princípios da eficiência e da economia processual e considerando o estado em que se encontra o processo, entendo que o presente julgamento deverá prosseguir em relação ao IRRF e, após a formalização do Acórdão ou Resolução, deverá a autoridade preparadora proceder ao desdobramento do processo com o devido encaminhamento à Terceira Seção da parte relativa a PIS/COFINS.” (CARF; 2<sup>a</sup> Turma Ordinária; 2<sup>a</sup> Câmara; 2<sup>a</sup> Seção de Julgamento; Resolução nº. 2202-000.618; data da seção: 09.12.2015. destacado).*

*Nos termos acima transcritos, portanto, o processo nº. 16561.720009/2011-86 permaneceu na 2<sup>a</sup> Seção, a quem caberá apreciar os argumentos de defesa relacionados ao IRRF; já o presente processo deveria ser encaminhado a uma das Turmas Ordinárias da 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento, para que se analisem os argumentos relativos ao PIS/COFINS-Importação.*

*A referida Resolução, além de determinar o desmembramento do processo administrativo, conforme exposto acima, também determinou a realização de diligência para que a D. Autoridade Fiscal vinculasse as remessas que, segundo a DRJ, não teriam sido vinculadas aos respectivos “contratos de reserva de bloqueio de cabines de navio de passageiros”.*

*Procedeu-se, então, à realização da diligência no processo nº. 16561.720009/2011-86, cuja conclusão foi favorável à Peticionária, tendo sido reconhecida a sua ilegitimidade passiva. As provas e as conclusões obtidas na diligência em questão podem e devem ser aproveitadas no presente caso, como se demonstrará a seguir.*

*Não obstante a diligência tenha sido realizada no PA 16561.720009/2011-86, o trabalho feito pela fiscalização que analisou tanto a incidência IRRF quanto a do PIS/COFINS nas operações que envolvem contratos de afretamento celebrados entre a Costa Crociere e terceiros devem ser aproveitados neste processo.*

*Isto porque, quando do proferimento da resolução, o processo era único e a diligência foi proposta para que fosse prestados esclarecimentos relacionadas nas operações tratadas neste tópico, seja em relação a incidência do IRRF quanto a do PIS/COFINS.*

*Pois bem. Partindo do entendimento emanada na decisão, no sentido de que as remessas a que se referem os contratos em que consta a Recorrente como representante legal da empresa estrangeira, não poderá haver incidência de tributos, posto que é evidente que a*

Contribuinte, na condição de representante legal da empresa estrangeira Costa Crociere S.p.A., não é quem adquiriu o serviço de cruzeiro marítimo mas terceiras empresas, não vejo como subsistir o lançamento em relação as operações abaixo indicados, considerando que a unidade de origem confirmou que Recorrente atuou apenas com representante legal da Costa Crociere, vide relatório de diligência carreado as fls. 2.352 e ss:

Data da Remessa	Valor Líquido da Remessa (em US\$)	Valor Líquido da Remessa (em R\$)	Empresa nacional contratante
02/04/2008	17.148,29	29.994,07	Scania - Adm. de Consórcios Ltda.
20/03/2008	561.233,60	977.668,93	Net Serviços de Comunicação S/A
03/09/2007	451.500,00	892.931,55	Pra Eventos Ltda.
01/02/2007	547.857,00	1.168.524,20	Lowell Cosméticos do Brasil Ltda.
03/09/2007	35.979,28	71.156,22	Lowell Cosméticos do Brasil Ltda.
25/09/2007	600.000,00	1.119.900,00	Amizade Emp. e Participações Ltda.
02/10/2007	177.000,00	325.485,30	Amizade Emp. e Participações Ltda.
06/11/2007	333.000,00	581.418,00	Amizade Emp. e Participações Ltda.
20/03/2008	430.966,64	750.743,89	Amizade Emp. e Participações Ltda.

Desta forma, partindo do fundamento utilizado pela DRJ para afastar o lançamento fiscal nas operações em que Recorrente consta apenas como representante legal, entendo que a exigência do PIS/COFINS nas operações indicadas na planilha anteriormente citada, deve ser cancelada.

### III.4 – Da indevida inclusão do ISS na base de cálculo das contribuições

Já em relação a matéria presente neste tópico, não vejo razões plausíveis para afastar o entendimento do julgador “a quo”, razão pela qual as adoto como causa de decidir:

#### *Da inclusão do ISS na base de cálculo das contribuições*

9.23. Consta às fls. 1.117 a 1.121 que a Contribuinte rechaça a inclusão do ISS na base de cálculo das contribuições, porque, em síntese, afirma que não teria sido pago tal imposto, uma vez que se trata de afretamento de embarcação para cruzeiros marítimos.

Entende a Contribuinte que não se trata de serviço e que não teria comprovado a Autoridade Fiscal que teria a Contribuinte pago ISS.

9.23.1. Primeiramente, ressalta-se que, ao contrário da tese defendida pela Contribuinte, é entendimento deste julgador que não se trata de afretamento de embarcação. Assim, secundado nos esclarecimentos exposto neste Voto, ratifica-se o juízo da Autoridade Fiscal de que o caso trata de prestação, no território nacional, de serviço por pessoa jurídica domiciliada no exterior.

9.23.2. Diante disso, nada obstou que a Autoridade Fiscal se valesse da legislação tributária, mais especificamente, a Instrução Normativa n.º 572, de 2005, ainda em vigor, para determinar a base de cálculo das contribuições que incidem sobre o serviço prestado. Nada mais fez a Autoridade Fiscal do que cumprir o disposto no inciso III do art. 116 da Lei n.º 8.112, de 1990, que encerra o seguinte, in verbis:

*Art. 116. São deveres do servidor:*

*[...]*

*III observar as normas legais e regulamentares;*

9.23.3. A propósito, eis o que dispõe a referida Instrução Normativa, cujo fragmento está transscrito abaixo, in verbis:

*Art 1º Os valores a serem pagos relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (CofinsImportação) serão obtidos pela aplicação das seguintes fórmulas, exceto quando a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) for específica:*

[...]

*II – na importação de serviços:*

[...]

*Onde,*

[...]

*V = o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda*

*c = alíquota da Contribuição para o Pis/PasepImportação*

*d = alíquota da CofinsImportação*

*f = alíquota do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza*

[...]

9.23.4. Ocorre que não consta, nas disposições contidas na Instrução Normativa n.º 572, de 2005, que a Autoridade Fiscal devesse comprovar se o ISS ou ICMS – quando fosse o caso –, foram ou não pagos pelo respectivo sujeito passivo; tampouco consta determinação para que não empregasse alíquota de ISS, quando o sujeito passivo desse imposto apenas alegasse a sua não incidência ou não pagamento. Assim, fica afastada a alegação da Contribuinte de que deveria ter sido comprovado o pagamento do ISS, para sobreviver tal imposto na base de cálculo das contribuições, consoante estabelecido na referida Instrução Normativa e no inciso II do art. 7º da Lei n.º 10.865, de 2004.

9.23.5. E por concluir tratar-se de prestação de serviço, acolhe-se o procedimento adotado pela Autoridade Fiscal quanto ao emprego da alíquota de ISS.

### **III.6 – Pedido de suspensão da incidência de juros de mora**

Em petição protocolada após a interposição do recurso voluntário, a Recorrente protesta pela suspensão da incidência de juros de mora, com fundamento no artigo 24, da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, já que ultrapassado o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias para análise do recurso voluntário protocolado em 16.08.2012. Trouxe precedentes jurisprudenciais para embasar seu pleito.

Sustenta seu pedido extemporâneo nos termos da letra “b”, do §4º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72 alegando, em síntese apertada que, embora o dispositivo trate de especificamente de provas, razoável se faz a interpretação de que tanto a apresentação de provas quanto a de novas alegações após a impugnação deva ser aceita.

Em relação ao pedido extemporâneo, não vejo como afastar sua análise, considerando que o fato ensejador do pedido, qual seja, desrespeito ao prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias previsto no artigo 24, da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, ocorreu após a interposição do recurso voluntário. Assim, razoável que se faça a análise do pedido feito pela Recorrente.

Já em relação ao pedido de suspensão da incidência do juros de mora, melhor sorte não resta à Recorrente, senão vejamos.

Dispõe o artigo 24 supra citado:

*Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.*

Referido normativo, traz em seu bojo apenas uma obrigatoriedade à ser cumprida pela administração pública, qual seja, proferir decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte. Não há, como pretende a Recorrente, determinação legal para que seja afastada a incidência de juros mora, quando houver inobservância ao prazo.

Ou seja, não há permissivo legal para acolher as pretensões da Recorrente.

Sequer as decisões judiciais se prestam para embasar o pedido da Recorrente, posto que além de não vincular o julgador administrativo, ressalvado apenas as hipóteses regimentais (artigo 62 do RICARF), tratam de processos administrativos originários de pedido de restituição (REsp 1.138.206/RS) e de resarcimento (MAS 200538010029822/MG), ao passo que aqui trata-se de Auto de Infração.

Por fim, no processo 0004647-97.2015.4.03.6109 citado pela Recorrente como precedente favorável, constasse que a liminar deferida foi cassada através de decisão proferida em sede de Agravo de Instrumento e, no mérito, o Impetrante do remédio saiu perdedor, nos da ementa abaixo, que basicamente confirmou o entendimento deste relator linhas atrás:

#### *EMENTA*

*TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. SUSPENSÃO DOS CONSECTÁRIOS LEGAIS ENQUANTO PENDENTE DE DECISÃO NA VIA ADMINISTRATIVA. INVIALIDADE. PRECEDENTES.*

*1. O tributo devido, uma vez não quitado espontaneamente será objeto de lançamento de ofício e uma vez constituído, caso o contribuinte não concorde com o lançamento realizado, poderá impugná-lo, administrativamente ou judicialmente.*

*2. Caso a opção seja administrativa, a própria instauração do processo administrativo fiscal tem por efeito a suspensão da exigibilidade do crédito; nesse caso, é cediço que para desincumbir-se dos juros de mora, o contribuinte deve realizar o depósito do montante integral do crédito, nele incluídos os juros de mora até a data do depósito (REsp 1.398.534/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 7/11/2013, DJe 9/12/2013).*

*3. No caso em análise, não há notícia de depósito do montante integral para fins de não imputar ao contribuinte os juros moratórios incidentes durante o período de pendência do processo administrativo.*

*4. Devido os juros de mora no período em questão, ainda que o processo administrativo não tenha sido concluído no prazo, uma vez que não houve depósito do crédito pelo contribuinte ao impugnar administrativamente o débito, haja vista a incidência dos arts. 161 do CTN e 5º do Decreto-Lei n.º 1.736/1979, respectivamente.*

*5. O art. 24 da Lei n.º 11.457/2007 faz referência ao prazo máximo de 360 dias a ser observado pela Administração Pública para proferir decisão nos pleitos em geral que lhe forem apresentados contados a partir do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte, não havendo menção expressa aos*

***casos de exclusão dos juros e/ou da correção monetária quando do descumprimento daquele prazo.***

6. Já em relação ao pedido de suspensão dos juros devido à paralisação do CARF como consequência da "Operação Zelotes", deflagrada em 26.03.2015, com o objetivo desarticular suposta organização criminosa atuante naquele Conselho mediante manipulação do trâmite de processos e de resultado de julgamentos, também não merece acolhimento, tendo em vista que somente o depósito do montante integral é causa de impedimento da incidência dos juros de mora (artigo 151, II, c.c art. 156, VI, do CTN) e não consta dos autos que a empresa tenha realizado o depósito.

7. Ademais, denota-se que em 28/07/2015 o CARF teve suas atividades retomadas, conforme consta às fls. 224, não se podendo cogitar a existência de qualquer prejuízo à impetrante ou mora injustificável da Administração Tributária, visto que constou do Comunicado do CARF que as de 2015 sessões não seriam prejudicadas e caso o contribuinte venha lograr êxito em seus questionamentos administrativos e vier a ser ressarcido, será utilizado como parâmetro as mesmas regras de correção que pretende ver aqui afastadas.

Portanto, afasta-se o pedido de suspensão da incidência de juros de mora realizado pela Recorrente.

#### **IV - Conclusão**

Diante do exposto, não conheço do recurso ofício, conheço de parte do recurso voluntário e, na parte conhecida, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar o lançamento fiscal nas operações em que a Recorrente constou apenas como representante legal, todas indicadas no relatório fiscal de fls. 2.352-2.366.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Walker Araujo