



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16151.720024/2016-61
ACÓRDÃO	3302-014.827 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de outubro de 2024
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	COSTA CRUZEIROS AGENCIA MARÍTIMA E TURISMO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Exercício: 2007, 2008

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO MATERIAL. OMISSÃO

Dado o erro material ou lapso manifesto apontado pela embargante, torna-se necessária a correção do acórdão embargado. Verificada omissão relacionada a determinado item do acórdão, a matéria deve ser tratada em embargos.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração para sanar os vícios de erro material e omissão, sem efeitos infringentes.

Sala de Sessões, em 16 de outubro de 2024.

Assinado Digitalmente

José Renato Pereira de Deus – Relator

Assinado Digitalmente

Lazaro Antonio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mario Sergio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Silvio Jose Braz Sidrim, Gisela Pimenta Gadelha (substituto[a] integral), Jose Renato Pereira de Deus, Lazaro Antonio Souza Soares (Presidente). Ausente(s)o

conselheiro(a) Francisca das Chagas Lemos, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Gisela Pimenta Gadelha.

RELATÓRIO

Trata-se de embargos de declaração opostos em face do acórdão de embargos nº 3302-013.144, proferido em 19/12/2022, apontando vícios no acórdão nos seguintes termos:

O embargante sustenta que o acórdão atacado padece dos seguintes vícios:

1. Erro de fato ao considerar, de forma equivocada, que a questão relativa ao critério quantitativo do PIS/COFINS-Importação, mais especificamente à aplicação da alíquota zero prevista no artigo 8º, parágrafo 14, da Lei nº 10.865/2004, estaria preclusa, porquanto a d. DRJ não a teria analisado e a Embargante teria concordado com os fundamentos da decisão de piso;
2. Omissão quanto aos argumentos tecidos pela Embargante no item 6.1 de seu Recurso Voluntário (“Questionamentos da DRJ quanto à natureza dos contratos entre a Recorrente e a Costa Crociere” – fls. 1.633-1.645), os quais rebateram, individualmente, as alegações trazidas pela d. DRJ no tocante à natureza dos contratos celebrados pela Embargante com a Costa Crociere. A despeito de o presente caso envolver questão complexa e um significativo conjunto de argumentos e de documentos comprobatórios, o decisum embargado, ao se limitar a reproduzir integral e literalmente o racional empregado pela decisão de primeira instância, furtou-se de analisar os pontos levantados pela Embargante em seu Recurso Voluntário que confrontam específica e diretamente as conclusões alcançadas pela d. DRJ;
3. Omissão quanto aos argumentos aduzidos pela Embargante no item 6.2 de seu Recurso Voluntário (“Confusão da DRJ acerca da natureza de afretamento ou de transporte” – fls. 1.644-1.645), segundo os quais não procede a alegação da d. DRJ de que os contratos em questão representam “verdadeiro contrato de adesão” (fls. 1.514-1.515), tendo a decisão de piso adotado “dois pesos e duas medidas”;
4. Omissão quanto ao argumento subsidiário apresentado pela Embargante no item 7 de seu Recurso Voluntário (“Tira-Teima: Aplicando-se o Critério da ‘Prevalência’, Confirma-se a Natureza dos Afretamentos Contratados pela Recorrente” – fls. 1.649-1.655);
5. Omissão quanto ao conteúdo dos Pareceres elaborados pelos Professores Luiz Olavo Baptista (fls. 1.529-1.572) e Ricardo Mariz de Oliveira (fls. 1.975-2.125) que atestam a natureza inequívoca de afretamento dos contratos em questão e foram trazidos pela Embargante após a decisão de primeira instância.

Realizado o juízo de admissibilidade, os embargos da contribuinte foram parcialmente acolhidos, nos seguintes termos:

Com base nas razões acima expostas, admito parcialmente os embargos de declaração opostos pelo contribuinte para: (a) sanar o erro de fato relacionado à ausência de análise quanto à aplicação da alíquota zero prevista no artigo 8º, parágrafo 14, da Lei nº 10.865/2004, e (b) sanar a omissão quanto aos argumentos tecidos no item 6.1 do Recurso Voluntário.

Eis o relatório.

VOTO

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

Considerando que os embargos são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento dos mesmos.

Conforme se depreende do relatório acima, os embargos da contribuinte foram parcialmente admitidos para (a) sanar o erro de fato relacionado à ausência de análise quanto à aplicação da alíquota zero prevista no artigo 8º, parágrafo 14, da Lei nº 10.865/2004, e (b) sanar a omissão quanto aos argumentos tecidos no item 6.1 do Recurso Voluntário.

(a) sanar o erro de fato relacionado à ausência de análise quanto à aplicação da alíquota zero prevista no artigo 8º, parágrafo 14, da Lei nº 10.865/2004

A embargante argumenta que não houve preclusão da matéria, mas sim falta de apreciação pela DRJ, uma vez que a instância inicial adotou a premissa de que não se tratava de afretamento turístico, mas de serviços de turismo prestados. Tal entendimento, por consequência lógica, inviabiliza a discussão sobre a aplicação da alíquota zero prevista no artigo 8º, parágrafo 14, da Lei nº 10.865/2004.

Acrescenta ainda que, caso houvesse nulidade na decisão da primeira instância, o colegiado poderia, de ofício, determinar o retorno dos autos para novo julgamento, conforme disposto nos artigos 60 e 61 do Decreto nº 70.235/72.

Conforme o trecho original do acórdão, a matéria não foi analisada pela DRJ não por omissão, mas como consequência da tese adotada por aquele órgão. Ao entender que os contratos em questão referiam-se a serviços prestados, a análise da aplicação da alíquota zero, prevista no parágrafo 14 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004, foi considerada prejudicada, e, portanto, não cabia sua apreciação pela DRJ.

O acórdão embargado, por sua vez, manteve a mesma linha de raciocínio da DRJ, o que perpetua o impedimento de análise da matéria pelo colegiado. No entanto, trata-se de

prejudicialidade na apreciação, decorrente da tese que afastou a aplicação da alíquota zero, ao entender que o contrato não se referia a afretamento.

Desta feita, mantém-se as conclusões relacionadas a referido item, pois, como evidenciado no despacho de admissibilidade, considerando os contratos como de prestação de serviço, por lógica, fica afastada a tese a aplicação da alíquota zero prevista no art. 8º, § 14, da Lei nº 10.865/2004.

(b) sanar a omissão quanto aos argumentos tecidos no item 6.1 do Recurso Voluntário.

Na mesma toada trazida pelo despacho de admissibilidade, entendo haver a omissão alegada pela embargante, motivo pelo qual passo a analisar referido tópico.

Segundo as alegações trazidas pela embargante, o contrato com a COSTA CROCIERE S.p.A., trata-se de contrato de afretamento, sui generis, o que lhe permitiria a aplicação do art. 8º § 14 da Lei 10.865/04, que reduz a zero a alíquota das contribuições na hipótese de “aluguel de embarcações”.

Entretanto, entendo de forma diversa daquela defendida pela embargante. Explico.

O afretamento de navios é um contrato em que o fretador (afretador) contrata a embarcação do proprietário (afretante) para o uso comercial ou transporte. Existem diferentes tipos de afretamento, dependendo do grau de controle sobre a embarcação:

- Afretamento a Casco Nu (Bareboat Charter): Nesse tipo de contrato, o afretador tem controle quase total sobre a embarcação. Ele assume a posse do navio e é responsável pela tripulação, operação e manutenção durante o período contratado. O proprietário do navio, por sua vez, entrega a embarcação ao afretador sem envolver-se nas operações cotidianas.
- Afretamento por Tempo (Time Charter): O afretador contrata o navio por um período determinado, mas a operação é gerida pelo proprietário, que fornece tripulação e mantém a embarcação. O afretador tem controle sobre o uso do navio, mas não sobre sua operação técnica.
- Afretamento por Viagem (Voyage Charter): Nesse tipo, o fretador contrata o navio para uma viagem específica, geralmente para o transporte de mercadorias entre dois portos. O proprietário mantém o controle sobre a operação, mas o afretador paga por viagem.
- Afretamento de Navios de Cruzeiro: O afretamento de navios de passageiros, como os de cruzeiros, também pode ocorrer, onde o fretador assume o controle sobre o uso da embarcação para viagens específicas. O fretador pode operar ou sublocar os espaços da embarcação (cabines, serviços a bordo) para terceiros.

Por outro lado, como no dos presentes autos, a "carta partida" ou contrato de bloqueio de cabines em navios de passageiros não equivale a um afretamento propriamente dito. É um contrato comercial voltado para o setor de turismo e viagens, normalmente celebrado entre operadores turísticos e companhias de cruzeiro.

Tem por características principais:

- **Objetivo:** O operador turístico ou agência de viagens reserva um número determinado de cabines ou áreas a bordo de um navio de cruzeiro, visando a comercialização desses espaços para seus próprios clientes.
- **Controle limitado:** Ao contrário de um afretamento, onde o afretador tem controle total ou significativo sobre o navio ou parte dele, o contrato de "carta partida" limita-se à comercialização de espaços de hospedagem a bordo e, eventualmente, à oferta de serviços complementares (como pacotes de excursão, refeições e entretenimento). O controle operacional e a gestão do navio permanecem integralmente com a companhia de cruzeiros.
- **Natureza comercial e de locação de serviços:** O contrato de carta partida é mais próximo de um contrato de locação de serviços, onde a companhia de cruzeiro disponibiliza cabines para o operador comercializar diretamente aos passageiros. O operador não se torna o responsável pela operação do navio, tripulação ou aspectos técnicos.

Um operador de turismo pode reservar 50 cabines em um cruzeiro no Caribe para uma viagem específica. Ele comercializa essas cabines diretamente aos seus clientes, mas a companhia de cruzeiro mantém o controle sobre as operações do navio (tripulação, manutenção, itinerário, etc.). O operador turístico não tem ingerência sobre a operação do navio além da ocupação das cabines.

Podemos apontar como principais diferenças o seguinte, enquanto o afretamento envolve a disponibilização e, em certos casos, o controle operacional do navio, o contrato de reserva e bloqueio de cabines se limita à disponibilização de espaços comerciais dentro da embarcação, sem a transferência de qualquer responsabilidade operacional ou técnica ao contratante.

Alguns pontos de destaque:

- **Afretamento:** Transferência de controle ou uso da embarcação, seja parcial ou total, ao afretador. Pode envolver aspectos técnicos e de operação.
- **Carta Partida:** Focado na comercialização de espaços (cabines) a bordo, sem controle sobre a navegação, tripulação ou aspectos operacionais do navio.

Os direitos da contratante previstos pelo contrato demonstram não se tratar de contrato de afretamento, conforme quer fazer crer a embargante, devendo ser, portanto, mantida a incidência do PIS e COFINS, mantendo-se assim as autuações relacionadas a esse item.

Observe o que prevê o contrato (e.fls 458 e segs.):

Fica acordado entre a parte nomeada no quadro 2, como CONTRATANTE, e a parte nomeada no quadro 3, como CONTRATADA, armadora do navio indicado no quadro 4 e descrito pormenorizadamente no ANEXO A, capaz de acomodar o número de passageiros indicado no quadro 5, o seguinte:

A CONTRATANTE vai reservar e a CONTRATADA vai bloquear todas as cabinas de passageiros indicadas no quadro 5, do navio nomeado no quadro 4, nas condições abaixo estipuladas, pelo penado a começar com o primeiro embarque, e a terminar com o último desembarque (período de reserva e bloqueio) em que dito navio estará à disposição da CONTRATANTE no lugar e data indicados no quadro 6, para o embarque de passageiros em número não superior ao indicado no quadro 5, e exclusivamente destinado a prestar os serviços discriminados nos quadros II, 12, 12-A e 12-B, (utilização acordada).

A CONTRATANTE não terá qualquer responsabilidade pelas despesas próprias dos passageiros junto à CONTRATADA, que serão cobradas diretamente, tal qual corno previstas na cláusula 4.2 adiante.

São direitos da CONTRATANTE:

a) comercializar os pacotes da viagem a seu exclusivo critério, inclusive quanto a preço e condições de pagamento:

b) fazer a divulgação da viagem, as suas expensas, inclusive com a utilização do nome e fotos do navio c) vender cotas de patrocínio da viagem a quaisquer empresas, podendo fater quaisquer tipos de merchandising, exposição e montagem de stands, com automoveis e ou qualquer produto e mesmo incluir a logotipia destes patrocinadores em toda a papelaria do navio, artigos de roupa, mesa e banho, fardamentos do pessoal de bordo de entretenimento, cardápios, dispondo para tanto da gráfica interna do navio, a preço de tabela, arcando com todos os custos ; d) utilizar o circuito intento de tv do navio para anúncios destes patrocinadores, a seu exclusivo critério:

c) dar acesso à imprensa para fbtogra fias dos passageiros e dos shows, desde que sem objetivo de comercialização para os passageiros:

f) comercializar com exclusividade, por si ou por terceiros. Os produtos relativos ao evento, tais como camisetas, bonés, etc., ficando a CONTRATANTE responsável pelo recolhimento de todo e qualquer tributo sobre as referidas vendas, conforme IN 137/W4, obtendo todas as autorizaçiks das autoridades competentes necessárias para a realização de negócios à bordo do navio.

principalmente, mas sem se limitar à Receita Federal.

g) efetuar gravações de imagens áudio para exibições em quaisquer meios de comunicação desde que especificamente ligadas a lançamento futuro de DVD e ou CD sobre o evento realizado a bordo do navio da CONTRATADA, respeitando direito de imagem e de personalidade, tanto dos passageiros e funcionários da CONTRATADA

No presente caso não há dúvida de que o contrato não se trata de afretamento e, portanto, inaplicável o art. 8º § 14 da Lei 10.865/04, que reduz a zero a alíquota das contribuições na hipótese de “aluguel de embarcações”.

Conclusão

Por todo o acima exposto, voto em acolher os embargos de declaração para sanar os vícios de erro material e omissão, sem efeitos infringentes.

Eis o meu voto.

Assinado Digitalmente

José Renato Pereira de Deus