



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720009/2011-86
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2202-009.639 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 7 de março de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
COSTA CRUZEIROS AGENCIA MARITIMA E TURISMO LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2007, 2008

CRUZEIROS MARÍTIMOS NO EXTERIOR E NO BRASIL EM NAVIO DE EMPRESA SEDIADA NO ESTRANGEIRO. VENDA DE PACOTES TURÍSTICOS. QUALIFICAÇÃO NO AUTO DE INFRAÇÃO COMO PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TURISMO. REMESSAS AO EXTERIOR. PAÍS DE DESTINO ITÁLIA. IRRF. DIREITO TRIBUTÁRIO E INTERNACIONAL. ACORDO PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA. DECRETO N.º 85.985/1981. CONVENÇÃO BRASIL/ITÁLIA. ART. 98 DO CTN. CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO. DEFINIÇÃO DAS REMESSAS COMO RENDIMENTOS NÃO EXPRESSAMENTE MENCIONADOS. RENDIMENTOS DA VENDA DE PACOTES DE TURISMO E CONSEQUENTE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TURISMO. ARTIGO 22 DO TRATADO BILATERAL. MODELO OCDE. CARACTERIZAÇÃO FISCAL COMO SERVIÇOS DE CARÁTER GERAL ASSEMELHADOS A SERVIÇOS TÉCNICOS SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA DE 25% DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. ART. 685, II, ALÍNEA A, DECRETO 3.000/1999. PROLAÇÃO POSTERIOR DO PARECER PGFN/CAT N.º 2.263/2013. RECONHECIMENTO QUE RENDIMENTOS POR PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS E ASSISTÊNCIA TÉCNICA SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA MELHOR SE AMOLDAM AO CONCEITO DE LUCRO DAS EMPRESAS (ARTIGO 7 DO MODELO OCDE PARA EVITAR BITRIBUTAÇÃO DA RENDA) SENDO A TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS NO ESTADO CONTRATANTE NO QUAL A EMPRESA TENHA DOMICÍLIO FISCAL. DEFINIÇÃO DO TERMO LUCRO DE FORMA AMPLIADA ABARCANDO RECEITAS POR FORÇA DO CONCEITO DE LUCRO OPERACIONAL. STJ. RESP 1.161.467. TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS NA ITÁLIA E NÃO NO BRASIL. PEDIDO SUBSIDIÁRIO DA PFN. DEFINIÇÃO COMO RENDIMENTOS EQUIPARÁVEIS A *ROYALTIES* (ARTIGO 12). ITEM 5 DO PROTOCOLO ADICIONAL (ARTIGO 12, PARÁGRAFO 4) DO TRATADO BILATERAL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS (*KNOW HOW*) ESPECIALIZADOS NA MOVIMENTAÇÃO DA EMBARCAÇÃO SENDO POSSÍVEL DE TRIBUTAÇÃO EM AMBOS OS ESTADOS CONTRATANTES. ALÍQUOTA DE 15%. ART. 146 DO CTN. PROIBIÇÃO

DE ALTERAÇÃO OU APERFEIÇOAMENTO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO.

Para evitar a bitributação do imposto sobre a renda, o Brasil celebrou diversas convenções internacionais com outros países, de acordo com o modelo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE); entre elas, a Convenção Brasil-Itália, que foi promulgada pelo Decreto n.º 85.985/81. Após sua regular incorporação no ordenamento jurídico pátrio, os tratados internacionais situam-se nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade das leis ordinárias, não havendo que se falar em superioridade hierárquica em relação a estas, mas as suas disposições prevalecem sobre as normas de Direito Interno, em razão da sua especificidade. Art. 98 do CTN.

Para a Administração Tributária, em ato administrativo de lançamento, os valores enviados ao exterior devem ser enquadrados no artigo 22, da Convenção, que trata dos *rendimentos não expressamente mencionados*, assim como a venda de pacotes turísticos de cruzeiro marítimo deve ser entendida como receita de serviços de turismo qualificando-se como *serviços de caráter geral* com tratamento tributário similar aos serviços técnicos e de assistência técnica *sem transferência de tecnologia* com alíquota de 25% de IRRF (art. 685, II, "a", do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, de 1999). Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 01/2000. No entanto, sobrevindo o Parecer PGFN/CAT n.º 2.263/2013 que afastou o referido entendimento, fica vedado inovar o critério jurídico e pretender modificar ou aperfeiçoar o lançamento.

Não se equiparam a *royalties, por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, onde se inclui os rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos* (alíquota de 15%, letra "b", item 2, do artigo 12, conjugado com o item 5 do Protocolo Adicional, e parágrafo 4 do mesmo artigo 12 da Convenção Brasil e Itália) as remunerações enquadradas pela autoridade fiscal como sendo *serviços em caráter geral*, com tratamento similar aos serviços técnicos ou de assistência técnica *sem transferência de tecnologia*, qualificados como *rendimentos não expressamente mencionados* (artigo 22 da Convenção, com alíquota de 25% do art. 685, II, "a", do RIR/99). Os serviços técnicos ou de assistência técnica *sem transferência de tecnologia* (referenciados no Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 01/2000, vigente à época do lançamento) não se confundem com a *prestação de assistência técnica e serviços técnicos* (referenciados na atual vigente Instrução Normativa RFB n.º 1.455, de 2014) típicas dos contratos de *Know How* em que há transferência de tecnologia.

Não se afigura possível alterar o fundamento do lançamento, adotando-se um novo critério e novas definições e qualificações, diversas daquelas apontadas pela autoridade fiscal no Termo de Verificação ou no Relatório Fiscal, integrante do Auto de Infração, no qual consta a motivação do agente da Administração Tributária com a fixação do critério jurídico adotado para substanciar a acusação fiscal de não cumprimento da legislação tributária. Referida alteração configura mudança do critério jurídico, o que é vedado pelo art. 146 do CTN, caracterizando inovação e aperfeiçoamento do lançamento.

As receitas relativas a cruzeiros marítimos não se qualificam como *rendimentos não expressamente mencionados* para os fins da Convenção Brasil/Itália destinada a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre a renda (artigo 22 da Convenção).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008

RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA. VERIFICAÇÃO DO VALOR VIGENTE NA DATA DO JULGAMENTO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. SÚMULA CARF N.º 103. PORTARIA MF N.º 2/2023.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em julgamento na segunda instância (Súmula CARF n.º 103). Havendo constatação que a exoneração de tributo e encargos de multa, em primeira instância, é inferior ao limite de alçada de R\$ 15.000.000,00, da Portaria MF n.º 2/2023, não se conhece do recurso de ofício.

JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. PETIÇÃO INTERMEDIÁRIA. NATUREZA DE ADITAMENTO RECURSAL POSTERIOR AO PROTOCOLO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. PRECLUSÃO.

Considera-se precluso o pretense aditamento do recurso voluntário já protocolado, por intermédio de petição intermediária posterior.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REQUERIMENTO PARA SUSPENSÃO DE JUROS DE MORA. EXCESSO DE PRAZO. SUPERAÇÃO DE 360 DIAS PARA SER PROFERIDA DECISÃO ADMINISTRATIVA. LEI N.º 11.457. ART. 24. INCOMPETÊNCIA DO CARF PARA SE MANIFESTAR.

Eventual requerimento pretendendo, em relação ao crédito tributário, a suspensão da incidência de juros de mora, por força de excesso de prazo, quando não julgado o processo em 360 (trezentos e sessenta) dias, na forma do art. 24 da Lei n.º 11.457, que dispõe sobre a Administração Tributária Federal, deve ser encaminhado para as instâncias da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, não sendo o CARF competente para se manifestar por não integrar o contencioso administrativo fiscal. Apenas a discussão acerca do controle de legalidade dos juros de mora objeto do lançamento do crédito tributário, no ato de revisão em segunda instância, se estiverem em lide, após instaurada pela impugnação tempestiva, é que estão no âmbito da competência do CARF. Matérias relativas ao controle da suspensão do crédito tributário são da competência da Administração Tributária e não do CARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e conhecer parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto à petição de aditamento recursal de e-fls. 2.704/2.724; e na parte conhecida, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, reconhecendo a nulidade do lançamento por vício material; os Conselheiros Sonia de Queiroz Accioly, Christiano Rocha Pinheiro e Mário Hermes Soares Campos, votaram pela nulidade por vício formal. Votaram pelas conclusões, em relação ao

conhecimento parcial do recurso voluntário, os Conselheiros Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Eduardo Augusto Marcondes de Freitas. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente).

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso de Ofício (e-fl. 1.530) e de Recurso Voluntário (e-fls. 1.633/1.736), com efeito devolutivo e suspensivo — autorizados nos termos dos arts. 34, inciso I, e 33, respectivamente, ambos do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, o primeiro interposto mediante simples declaração na própria decisão de primeira instância, enquanto o segundo recurso foi interposto pelo sujeito passivo (doravante recorrente), devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de piso (e-fls. 1.528/1.567), proferida em sessão de 27/04/2012, consubstanciada no Acórdão n.º 16-38.341, da 9.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP I (DRJ/SP1), que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente o pedido deduzido na impugnação (e-fls. 1.061/1.132), cujo acórdão restou assim essencialmente 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 3.000, 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. APLICABILIDADE.

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

(...)

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

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Exercício: 2007, 2008

(...).

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

(...)

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

Em sessão inicial de julgamento, realizada em 09/12/2015, na forma da Resolução CARF n.º 2202-000.618 (e-fls. 2.285/2.314), foi esclarecido que trata-se de lançamentos fiscais contra a Contribuinte COSTA CRUZEIROS AGÊNCIA MARÍTIMA E TURISMO LTDA., relativos ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), PIS-Importação e COFINS-Importação, referentes aos anos-calendário 2007 e 2008, por meio do qual lhe é exigido crédito tributário correspondente a imposto, contribuições sociais, multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora, calculados até 10/2011, sendo os lançamentos decorrentes da inobservância da legislação tributária por pagamentos efetuados ao exterior, sem a retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e sem o recolhimento do PIS-Importação e da COFINS-Importação, em virtude de contratação de prestação de serviços de turismo em cruzeiros marítimos.

Na sequência daquela sessão de julgamento, após apreciação da competência do Colegiado, determinou-se, em primeira medida, o desdobramento deste processo em dois, sendo um novo (Processo n.º 16151.720024/2016-61)¹ para cuidar dos lançamento referente à Pis/Cofins-Importação, encaminhando-o para a 3ª Seção de Julgamentos do CARF, mantendo-se no caderno processual em relatoria apenas a matéria da 2ª Seção pertinente ao IRRF.

Quanto a matéria em lide nestes autos (IRRF), passo a relatar os pontos essenciais que representam a controvérsia do contencioso administrativo fiscal.

Da autuação

Foi lavrado Auto de Infração (e-fls. 993, 1.027/1.036) contra a contribuinte recorrente, relativo ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), referente aos anos-calendário

¹ O processo referenciado já foi julgado no CARF, na forma do Acórdão n.º 3302-013.144, datado de 19/12/2022, tendo sido decidido, em resumo: "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."

2007 e 2008, por meio do qual lhe é exigido crédito tributário no montante de R\$ 128.897.840,32, 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, bem detalhado no Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 994/1.026), 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, por fonte pagadora no Brasil, para a empresa sediada na Itália (Costa Crociere Spa), sem a retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), em virtude de contratação de prestação de serviços de caráter geral (serviços de turismo – cruzeiros marítimos), na forma do art. 685, II, “a”, do RIR/99 (Decreto n.º 3.000, de 1999) caracterizados igualmente no lançamento como *"Rendimentos Não Expressamente Mencionados"* para os fins do artigo 22 da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República italiana (promulgada pelo Decreto n.º 85.985, de 1981, e aprovada pelo Decreto Legislativo n.º 77, de 5 de dezembro de 1979, do Congresso Nacional).

Conforme descrito no **Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 994/1.026)**, o procedimento autorizado pelo Mandado de Procedimento Fiscal – MPF n.º 08.1.85.00-2010-00266-8 – teve como escopo a verificação da correta apuração, dentre outros tributos, do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre remessas ao exterior, no período compreendido entre 01/2007 e 12/2008.

Na ação fiscal ficou constatado que a contribuinte, realmente, efetuou diversas remessas para o exterior, conforme planilha que foi elaborada pela fiscalização (**e-fl. 35**), a qual listou todas elas, para fins de verificação fiscal, tendo a contribuinte sido intimada para esclarecê-las, destaca-se, neste contexto, especialmente, as remessas ao exterior com as rubricas **"Serv. Div. Serviços Turísticos"** e **"Transp – Fretamento – Marítimo"**, considerando as remessas que tiveram por **beneficiária a empresa "Costa Crociere Spa", sediada na Itália.**

Após as verificações fiscais, a autoridade da administração tributária entendeu que as remessas estavam sujeitas ao IRRF e, sendo assim, motivou seu entendimento apresentando um capítulo para tratar de cada rubrica, na seguinte forma: **a) "Das Remessas cuja natureza da operação é descrita nos contratos de câmbio como 'Serv. Div. Serviços Turísticos'"; e b) "Das Remessas cuja natureza da operação é descrita nos contratos de câmbio como 'Transp - Fretamento - Marítimo'".**

A autoridade fiscal assim expõe as capitulações:

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

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 recorrente.

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 recorrente figurava como remetente, sendo tais rendimentos **oriundos da prestação de serviços de turismo**.

Essas remessas foram objeto do lançamento de ofício em relação ao IRRF.

b) Remessas cuja natureza da operação é descrita nos contratos de câmbio como "Transp - Fretamento - Marítimo" (Cruzeiros Nacionais):

Essas remessas tiveram como beneficiária a empresa COSTA CROCIERE SPA e tiveram como base os contratos firmados entre essa empresa e a recorrente e com terceiros nos quais a recorrente aparece como representante legal da COSTA CROCIERE SPA. Tais contratos são denominados "*Contrato de Reserva e Bloqueio de Cabinas 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 recorrente e prestar os serviços citados, os quais são vendidos aos consumidores finais pela COSTA CRUZEIROS como "pacotes turísticos".

É posto pela fiscalização que 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.

É dito pela fiscalização que a questão de fundo, que serve ao IRRF, foi enfrentada pelo Judiciário conforme consta nos autos do Mandado de Segurança nº 2009.61.00.026798-7, 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., em relação aos "*Contratos de reserva e bloqueio de cabinas de navios de passageiros*" (**afretamentos**) acordados

entre as empresas. O pedido foi julgado improcedente e a segurança denegada pelo Juiz da 8ª Vara da Justiça Federal em São Paulo, conforme sentença (e-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 (serviços de turismo)**, como os descritos no contrato firmado pela recorrente 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.

Pode-se depreender, ainda, do Termo de Verificação Fiscal, em relação ao entendimento fiscal para lançar o IRRF, para ambos os capítulos, que:

Por se tratar 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 de turismo** não se encontram 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**, embasado nos aludidos "*Contratos de Reserva e Bloqueio de Cabinas de Navios de Passageiros*", fica sujeito à incidência do IRRF, com base no art. 685, inc. II, alínea a, do Decreto n.º 3.000, de 1999, à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) sobre as remessas a título de prestação de serviços em caráter geral.

A par das diversas obrigações que porventura estão incluídas nos contratos, existe uma preponderância no objeto com natureza de prestação de serviços de turismo (cruzeiro marítimo, receita da venda de pacotes turísticos), não sendo possível separar os valores contratuais, de modo que a base de cálculo é o valor das remessas, sendo que essa base de cálculo relativa ao IRRF deve ser reajustada de acordo com o artigo 725 do RIR/99² e o valor remetido em US\$ é considerado o valor líquido da remessa

² Art. 725, RIR/99. Quando a fonte pagadora assumir o ônus do imposto devido pelo beneficiário, a importância paga, creditada, empregada, remetida ou entregue, será considerada líquida, cabendo o reajustamento do respectivo

quando convertido em reais a partir da aplicação da taxa de câmbio determinada na Instrução Normativa IN 41/99 e no artigo 3.º da Lei n.º 10.305/2001. A base de cálculo reajustada segue a fórmula:

$$\text{BC reajustada} = \frac{\text{Valor líquido remetido (R\$)}}{100\% - 25\% (\text{IRRF})}$$

Os valores apurados compuseram tabela colacionada (e-fls. 1.015/1.017).

Da impugnação instaurando a lide

A contribuinte foi cientificada, em 31/10/2011, por meio de seu procurador com poderes para tanto (e-fl. 1.028), tendo apresentado, em 30/11/2011, impugnação, por intermédio de seus advogados (e-fls. 1.061/1.132), de forma a instaurar a lide e pretender o cancelamento ou revisão do lançamento.

Com a impugnação juntou documentos e colacionou Parecer do Professor e Doutor Paulo de Barros Carvalho (e-fls. 1.203/1.260) tratando da tributação da Costa Crociere Spa em relação ao Brasil, considerando se cuidar de empresa de cruzeiros marítimos da Itália.

Ainda consta nos autos Parecer do Professor e Doutor Luiz Olavo Baptista (e-fls. 1.572/1.612) tratando da natureza jurídica dos “*Contratos de reserva e bloqueio de cabinas de navios de passageiros*” firmado entre a recorrente e a Costa Crociere Spa, a fim de investigar se seriam efetivamente de afretamento integrando transporte marítimo de passageiros.

De mais a mais, o recurso voluntário é reiterativo daquela irresignação, no que foi vencido, de modo que relato as temáticas postas na instauração do contencioso quando da abordagem do recurso, sendo reapreciadas as matérias devolvidas.

Da decisão de primeira instância

A 9.ª Turma da DRJ/SP1, por unanimidade de votos, julgou procedente em parte o pedido deduzido na impugnação, por conseguinte mantendo em parte o lançamento, cujo Acórdão n.º 16-38.341 (e-fls. 1.528/1.567), datado de 27/04/2012, foi ementado na forma exposta alhures, sendo firmada a tese de que não pode pessoa jurídica valer-se de norma dirigida exclusivamente para pessoa física para pretender a dispensa do dever de retenção do IRRF quanto às remessas destinadas ao exterior, especialmente em relação as remessas destinadas a pessoa física ou jurídica residente no exterior, em contrapartida pela venda de pacotes turísticos de cruzeiros marítimos.

É afirmado que se aplica o artigo 22 da Convenção entre Brasil e Itália (Rendimentos Não-Expressamente Mencionados), 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.

rendimento bruto, sobre o qual recairá o imposto, ressalvadas as hipóteses a que se referem os arts. 677 e 703, parágrafo único (Lei n.º 4.154, de 1962, art. 5º, e Lei n.º 8.981, de 1995, art. 63, § 2º).

É dito, para o caso dos cruzeiros no exterior, que “*não se cuida da exploração, no tráfego internacional, de navios, é dizer, não se trata de mero transporte de passageiros*”, ainda que “*não venha prescindir o transporte de pessoas*”. É dito que o mesmo se aplica ao cruzeiro no Brasil, não sendo transporte de passageiros, mas serviços de cruzeiro turístico.

É consignado, no caso dos cruzeiros no Brasil, que não há afretamento, pois não pesaria sobre a recorrente reponsabilidade pelo transporte de passageiros e suas bagagens e cláusulas contratuais não dariam sustentação a concepção de um afretamento, o que haveria seriam serviços decorrente da venda dos pacotes turísticos. A recorrente teria contratado a empresa estrangeira para prestar serviços de turismo para os clientes da recorrente em razão da venda dos pacotes turísticos, o que afasta a tese de afretamento ou a tese de aplicar o parágrafo único do art. 85 da Lei 9.430 ou o disposto no artigo 7 da Convenção Brasil-Itália.

Adotou-se a tese do lançamento de aplicação da alíquota de 25% de IRRF, considerando mantido o ato administrativo que caracteriza as remessas como rendimentos de prestação de serviços em caráter geral e que se assemelham a serviços técnicos sem transferência de tecnologia, que difere dos serviços técnicos com transferência de tecnologia e somente esses (que não é o caso dos autos) pode ter alíquota de 15%.

A primeira instância, por último, exonerou R\$ 2.421.875,59 de imposto e R\$ 1.816.406,69 de multa de ofício, sob o argumento de que nas ocasiões em que, comprovadamente, a empresa estrangeira contratou diretamente com empresas brasileiras os serviços de cruzeiro no Brasil e a recorrente atuou como mera representante legal da empresa estrangeira não era cabível exigir da recorrente o IRRF, pois tal obrigação recairia na empresa brasileira que contratou diretamente com a empresa italiana. Ainda assim, para esse ponto, alguns contratos foram aceitos e outros não, sendo acatados os que a DRJ entendeu comprovado plenamente o vínculo entre remessa e contrato celebrado entre empresa italiana e terceira empresa brasileira.

Destarte, considerando o crédito tributário exonerado e o limite de alçada fixado à época na Portaria MF n.º 03/2008 (R\$ 1.000.000,00), houve recurso de ofício para ser apreciado pelo CARF.

Do Recurso Voluntário

Cientificada da decisão, em 17/07/2012, por via postal (e-fls. 1.631 e 1.632), a contribuinte interpôs recurso voluntário, em 16/08/2012, por meio de seus advogados (e-fls. 1.633/1.736), reiterando termos da impugnação e, assim, devolvendo a matéria para apreciação, agora do Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), 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 n.º 12.249/2010 e IN n.º 1.119/2011), confirmando a aplicação do artigo 690 do RIR/99 à época dos fatos geradores ora autuados.

- 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. Ilegitimidade 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 art. 85 da Lei n.º 9.430/96, que isenta daquele tributo os rendimentos pagos as empresas de navegação marítima por não residentes.

- O parágrafo único do art. 85 da Lei n.º 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).

- 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 art. 85 da Lei n.º 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 artigo 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% – Art. 85 da Lei n.º

9.430/96

- Há regra específica para as empresas de navegação marítima não residentes, que limita o IRRF a 15%, conforme dispõe o art. 85 da Lei n.º

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

1 – 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 n.º 2009.61.00.026798-7, em relação ao IRRF.

2 – Objeto dos contratos de reserva e bloqueio de cabinas de navios de passageiros

- Os contratos de reserva e bloqueio de cabinas de navios de passageiros são firmados entre a recorrente (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) 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.

3 – 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 afretador, 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 arts. 37 e 39 do Decreto n.º 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.

4 – A qualificação dos contratos recorrente/Costa Crociere SPa

4.1. 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 descaracterizar 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.

4.2. 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 art. 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 Brasil-Itália para os contratos relativos a cruzeiros internacionais.

4.3. 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.

4.4. 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 104-18.892), quando foram examinadas operações idênticas às aqui abordadas, não restando, naquela ocasião, dúvidas de que se estava diante de afretamentos.

5 – 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 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.

6 – IRRF

6.1. 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 art. 691, I, do RIR/99.

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

- O parágrafo único do art. 85 da Lei n.º 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 n.º 47, de 02/11/2005 ("*Circolare dei 02/11/2005 n. 47*"; e-fls. 1.261/1.312).

6.3. 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.

6.4. 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 art. 85 da Lei n.º 9.430/96.

- Tal argumento é reforçado em função da vigência da Lei n.º 10.332/01, a qual incluiu, na Lei n.º 10.168/00, o art. 2.º-A, que reduziu para 15%, a partir de 1.º de janeiro de 2002, a alíquota do IRRF para os serviços de assistência administrativa e semelhantes.

Prosseguindo no recurso voluntário, a recorrente teceu argumentos sobre o lançamento no que se refere ao PIS/COFINS-Importação, o que se deixa de relatar por ter passado a ser tratado no Processo n.º 16151.720024/2016-61, remetido para a 3ª Seção de Julgamentos do CARF.

Em sequência, a recorrente tratou de outras matérias subsidiárias.

7 – Subsidiariamente: Ilegitimidade passiva em relação ao IRRF

- A decisão recorrida deve ser louvada por ter reconhecido que a recorrente não estaria obrigada a efetuar o recolhimento do IRRF 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 art. 721 do RIR/99, a regra é a irresponsabilidade do procurador do não residente 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 a contribuinte do imposto.

- No caso de serviços provenientes do exterior, a contribuinte é o contratante desses serviços.

7.1. 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.

7.1.1. Contrato com Scania Administradora de Consórcios Ltda. (e-fls. 1.319/1.333)

- 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 (e-fls. 1.737/1.740), 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 (e-fl. 1.742).

- 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.

7.1.2. Contrato com a Net Serviços de Comunicação S/A (e-fls. 1.376/1.392)

- 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 (e-fls. 1.744/1.747), 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 (e-fl. 1.749), 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.

7.1.3. Contrato com a Pra Eventos Ltda. (e-fls. 1.393/1.414)

- 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 (e-fls. 1.751/1.755) se remete à "*Invoice*" n.º 807 (e-fl. 1.757), o que demonstra a vinculação da transferência em tela com o contrato de afretamento.

- Vale esclarecer que o Contrato de Câmbio contém 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 US\$ 210.549,24 (e-fls. 1.759/1.762) relativa a este mesmo contrato de afretamento, faz menção à mesma *Invoice*, dessa vez corretamente mencionada sob o n.º 807.

7.1.4. Contrato com a Lowell Cosméticos do Brasil Ltda. (e-fls. 1.415/1.434)

- 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 (e-fls. 1.764/1.768) refere-se a uma *Invoice* própria (e-fls. 1.770), emitida justamente em caráter complementar ao valor inicialmente estimado no contrato de afretamento, enquanto o Contrato de Câmbio (e-fls. 1.772/1.775) e sua respectiva *Invoice* (e-fl. 1.777) possuem o valor integral do contrato de afretamento.

- 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 representantes legal envolvidos; todos idênticos aos termos do contrato de afretamento.

7.1.5 Contrato com a Amizade Empreendimentos e Participações Ltda. (e-fls. 1.435/1.455)

- O pagamento dos US\$ 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 (e-fls. 1.779/1.796) relativos a cada uma das 4 transferências em questão, fazem remissão à mesma *Invoice* de número 1944 (e-fl. 1.802), 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 n.º 14 nada tem a ver com as 4 remessas oriundas do contrato de câmbio de n.º 15 objeto deste tópico. Aquele foi corporificado por um só contrato de câmbio (e-fls. 1.798/1.802) e guarda relação com a *Invoice* n.º 269.

7.2. Conclusão acerca do item 7

- 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.

8 – Subsidiariamente – Aplicação da 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 art. 112, inciso I, do CTN, ao interpretar a legislação tributária da maneira mais gravosa ao contribuinte, havendo dúvida quanto à capitulação legal dos fatos.

9 – Pedido de Diligência – Art. 85, parágrafo único, da Lei n.º 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 art. 85, parágrafo único, da Lei n.º 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, manifestação da PFN**

A Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) apresentou contrarrazões ao *Recurso Voluntário* e razões ao *Recurso de Ofício* (e-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 art. 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 Brasil-Itália, 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 Brasil-Itália, 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 2º 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 IRRF (art. 7.º 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 2009.61.00.026798-7, 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).

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.

- 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 lançado 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 requereu que seja negado provimento ao recurso voluntário e dado provimento ao recurso de ofício, mantendo-se o lançamento fiscal.

Petições da recorrente

Em 1.º/03/2013, a recorrente apresentou petição (e-fls. 1.987/1.990), na qual retifica alguns equívocos que cometera na referenciação dos documentos anexados, assim como requer a juntada do *Invoice* n.º 269 (e-fl. 1.991), 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 (e-fls. 1.995/2.166) tratando de analisar todo o processo até o momento de sua prolação e se manifestar sobre ser ou não devida a exigência fiscal.

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 seus serviços na Itália (e-fls. 2.169/2.180).

A recorrente defende que a prova apresentada não está maculada pela preclusão, considerando: (i) a 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; e (iii) a inviabilidade de produção da prova diretamente pela recorrente, tendo sido necessária a mobilização da Confederação Italiana de Armadores.

Em 05/08/2014, a recorrente apresentou nova petição (e-fls. 2.183 a 2.220), na qual requereu a juntada do Parecer da PGFN/CAT n.º 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 (artigo 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 (e-fls. 2.224/2.233), com os seguintes argumentos, em resumo:

- O Parecer PGFN/CAT n.º 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 envidados 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 artigo 8 da Convenção Brasil-Itália, 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 artigo 8 da Convenção.

Por fim, reiterou a PFN os pedidos de desprovisionamento 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 (e-fls. 2.241/2.271):

- Em razão do Parecer PGFN/CAT n.º 2.363/2013 e da própria manifestação da PFN nestes autos, tornou-se incontroversa a inaplicabilidade do artigo 22 do Tratado Brasil-Itália ao caso concreto.

- Recentemente, a Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil emitiu a Solução de Consulta n.º 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 7.º, 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, § 4.º, do Decreto Presidencial n.º 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 art. 85 da Lei n.º 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.

Requerimento de suspensão dos juros de mora

Em 10/11/2015, a recorrente peticiona (e-fls. 2.275/2.283) 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 art. 24 da Lei n.º 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.

Da Resolução CARF: Determinação da Diligência

Em ato processual seguinte, em sessão inicial de julgamento realizado em 09/12/2015, após ser indeferido “*pedido de retirada do processo de pauta de julgamento até que fosse despachado o requerimento de suspensão da incidência dos juros de mora*” (e-fl. 2.316), este Colegiado, em outra composição, determinou a realização de diligência, na forma da Resolução n.º 2202-000.618 (e-fls. 2.285/2.314), nestes termos: “*RESOLVEM os Membros da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.*”

A referida resolução, em síntese, aborda que é necessário analisar a questão das remessas cuja vinculação aos contratos não foi acatada pela decisão de primeira instância, em relação a qual a recorrente apresentou argumentos, segregados por contratante (*Contrato com a Scania - Administradora de Consórcios Ltda; Contrato com a Net Serviços de Comunicação S/A; Contrato com a Pra Eventos Ltda; Contrato com a Lowell Cosméticos do Brasil Ltda; Contrato com a Amizade Empreendimentos e Participações Ltda*), pretendendo demonstrar a vinculação entre os contratos de câmbio, os “contratos de reserva e bloqueio de cabinas de navio de passageiros” e as faturas (*invoices*).

Assim, determinou-se, em especial, que a autoridade fiscal elaborasse relatório circunstanciado e conclusivo sobre as remessas relacionadas na tabela I (e-fl. 2.313), vinculando-as com os respectivos “*contratos de reserva e bloqueio de cabinas de navio de passageiros*” e faturas (*invoices*).

Do retorno da Diligência

Após a realização dos procedimentos de diligência (e-fls. 2.362/2.566) requisitados na primeira sessão de julgamento na forma da resolução do CARF, sobreveio “*Relatório Conclusivo de Diligência*” (e-fls. 2.567/2.580) no qual colhe-se:

- Entre as diversas remessas ao exterior efetuadas pela recorrente estão 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 recorrente e contratos com terceiros nos quais a recorrente aparece como representante legal da COSTA CROCIERE SPA. Tais contratos são denominados “*Contrato de Reserva e Bloqueio de Cabinas 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.

- A decisão de primeira instância entendeu que a recorrente não estaria obrigada ao IRRF relativos aos contratos de afretamento celebrados pela COSTA CROCIERE SPA com terceiros, nos quais a atuação da recorrente ocorre como mera representante legal daquela, todavia a decisão recorrida não cancelou o Auto de Infração relativamente a todas as remessas decorrentes da atuação da recorrente como suposta representante legal pelo fato da vinculação não ter ficado demonstrada em algumas situações. As remessas cuja vinculação aos contratos não foi acatada pela decisão de primeira instância e que foram questionadas no recurso se referem aos *Contratos com Scania - Administradora de Consórcios Ltda; Net Serviços de Comunicação S/A; Pra Eventos Ltda; Lowell Cosméticos do Brasil Ltda; e Amizade Empreendimentos e Participações Ltda*. Acerca de tais remessas e contratos deu-se a diligência.

- Os argumentos da recorrente, após trabalho de diligência fiscal, foram confirmados, de modo que *“a recorrente tinha razão”, “as informações prestadas pela recorrente estão corretas”*, em relação aos *Contratos com Scania - Administradora de Consórcios Ltda; Net Serviços de Comunicação S/A; Pra Eventos Ltda; Lowell Cosméticos do Brasil Ltda; e Amizade Empreendimentos e Participações Ltda*.

Na conclusão do trabalho de diligência, atendendo-se à resolução do CARF, apresentou-se a vinculação das remessas relacionadas com os respectivos *“contratos de reserva e bloqueio de cabinas de navio de passageiros”* e faturas (*invoices*) para os *Contratos com Scania - Administradora de Consórcios Ltda; Net Serviços de Comunicação S/A; Pra Eventos Ltda; Lowell Cosméticos do Brasil Ltda; e Amizade Empreendimentos e Participações Ltda*.

Da manifestação da Recorrente em relação a diligência

A recorrente apresentou petição anuindo com o relatório conclusivo da diligência (e-fls. 2.587/2.590) e reiterando os termos do seu recurso quanto a tese de vinculação e ser mera representante legal, inclusive se pronunciou afirmando que *“não há dúvidas quanto à ilegitimidade passiva da Peticionária em relação aos tributos exigidos sobre essas remessas, tendo em vista a sua condição de mera representante legal”*. Requereu, na sequência, o cancelamento do IRRF exigido sobre essas parcelas, na linha do entendimento da DRJ, quando ela própria conseguiu aferir a vinculação.

Da manifestação da PFN em relação a diligência

A PFN apresentou petição (e-fl. 2.602) comunicando a sua ciência do resultado da diligência, conforme Relatório Conclusivo de Diligência (e-fls. 2.567/2.580) e requereu, na ocasião, fosse dado seguimento ao feito, encaminhando-se os autos para julgamento em plenário.

Das petições intermediárias da Recorrente

A recorrente apresentou petição intermediária (e-fls. 2.608/2.627) requerendo, em síntese, a juntada (i) do Ato Declaratório Interpretativo n.º 4, de 13 de abril de 2017 (e-fl. 2.633), e (ii) do Acórdão da Apelação Cível n.º 0010028-50.2014.4.03.6100/SP, de 21 de setembro de 2016, do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (e-fls. 2.635/2.643), que teriam abordado questões similares às tratadas nestes autos. Ao ensejo, teceu considerações e reiterou os pleitos do seu recurso.

Adicionalmente, a recorrente apresentou nova petição intermediária (e-fls. 2.652/2.666) requerendo, em síntese, a juntada (i) da Solução de Consulta COSIT n.º 598, de 21 de dezembro de 2017 (e-fls. 2.677/2.684), e (ii) da Solução de Consulta COSIT n.º 56, de 28 de março de 2018 (e-fls. 2.686/2.700), que tratariam da aplicabilidade do artigo 7º dos acordos para evitar a dupla tributação da renda, especialmente quanto às remessas decorrentes da prestação de serviços turísticos. Ao ensejo, teceu considerações e reiterou os pleitos do seu recurso.

Da petição intermediária da Recorrente: Aditamento

Por mais uma vez, a recorrente apresentou outra petição intermediária (e-fls. 2.704/2.724) requerendo, em síntese, a juntada da Solução de Consulta COSIT n.º 229, de 5 de dezembro de 2018 (e-fls. 2.735/2.749), que reafirmaria a aplicabilidade do artigo 7º dos acordos para evitar a dupla tributação da renda, especialmente quanto às remessas decorrentes da prestação de serviços turísticos. Ao ensejo, teceu considerações, reiterou os pleitos do seu recurso e apresentando forma de sistematização nova, uma espécie de pretensão aditamento, justificando e alegando haver autorização na legislação para fazê-lo naquele momento processual, suscitou capítulos específicos para tratar de dois vícios materiais que no seu entender implicariam na nulidade do auto de infração (*ausência de comprovação da ocorrência do fato jurídico tributário autuado; e erro na determinação da base de cálculo*).

A *ausência de comprovação da ocorrência do fato jurídico tributário autuado* decorreria do fato da motivação do lançamento falar em “preponderância” para definir serviços prestados na embarcação e não teria sido apresentado as provas dessa preponderância.

O *erro na determinação da base de cálculo* decorreria do fato da motivação do lançamento falar em “preponderância” para definir serviços prestados na embarcação e não segregar da base de cálculo o valor que seria pertinente a embarcação (afretamento, sujeito à alíquota zero), não separando remessa por serviço e o valor não tributável que seria decorrente da embarcação.

Da abertura de vistas e manifestação da PFN

Considerando as petições intermediárias da recorrente com novos elementos, abriu-se vistas dos autos para a PFN (e-fl. 2.750). Ato subsequente, a Procuradoria apresentou petição (e-fl. 2.753) afirmando: “*vem tomar ciências do teor das petições apresentadas pelo contribuinte ao tempo em que se resguarda o direito de se manifestar, por meio de memoriais e sustentação oral, por ocasião do julgamento do feito.*”

Do novo sorteio e encaminhamento para julgamento

Por último, diante dos termos dos mandatos dos relatores anteriores, o processo foi redistribuído por novo sorteio público eletrônico para este ora relator, sendo apresentado para julgamento.

Memoriais reiterativos foram ofertados pela contribuinte.

É o que importa relatar.

Na sequência, passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, os juízos de admissibilidade dos respectivos recursos (*recurso de ofício* e *recurso voluntário*) e, se superados, seguirei com os juízos de mérito de cada qual para, ato seguinte, finalizar com o dispositivo aplicável.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade do Recurso de Ofício

Inicialmente, analiso o juízo de admissibilidade do recurso *ex officio*.

Em primeira instância, por força da Portaria MF n.º 03/2008, vigente à época da prolação da vergastada decisão *a quo*, foi declarado o recurso de ofício. A referida portaria estabelecia a alçada de R\$ 1.000.000,00.

Como anteriormente relatado, 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.

Neste contexto, considerando a Súmula CARF n.º 103, segundo a qual, para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de apreciação recursal em segunda instância, estando, atualmente, fixado em R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), na forma do art. 1.º da Portaria MF n.º 2, de 17 de janeiro de 2023, publicada em 18 de janeiro de 2023, não é caso de conhecimento.

Como é de conhecimento amplo, a Portaria MF n.º 2/2023 teve por finalidade estabelecer novo limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ).

Concretamente, observo que a origem exonerou o contribuinte em termos de principal (tributo) e encargo de multa em valor inferior ao teto hodierno.

Demais disto, em precedentes deste Colegiado caminhou-se no mesmo sentido de seguir o valor de alçada no momento do julgamento em segunda instância, em decisões unânimes, no específico particular. Trata-se de aplicação de Súmula CARF. A exemplo de precedente cito o Acórdão CARF n.º 2202-009.598, da sessão de julgamento de 02/02/2023.

Destarte, não deve ter seguimento o recurso necessário, pois houve exoneração do sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total inferior ao limite de alçada atualmente vigente.

Sendo assim, não conheço do recurso de ofício.

Conclusão quanto ao Recurso de Ofício

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, não se conhece do recurso de ofício com exoneração abaixo do atual limite de alçada.

Admissibilidade do Recurso Voluntário

Inicialmente, esclareço que o Recurso Voluntário originalmente protocolado contém temática relacionada à Pis/Cofins-Importação (e-fls. 1.633/1.736), no entanto já houve o saneamento dessa problemática, inclusive sendo aberto o Processo n.º 16151.720024/2016-61) para cuidar dos citados lançamentos, encaminhando-se aqueles novos autos para a 3ª Seção de Julgamentos do CARF, que é a competente para conhecer dos mencionados assuntos, mantendo-se no caderno processual desta 2ª Seção de Julgamentos o IRRF, destarte não há necessidade de pronunciamento sobre não conhecimento da matéria estranha à 2ª Seção, pois já declarada apartada dos autos em decisão de saneamento aprovada na forma da Resolução CARF n.º 2202-000.618, a despeito do recurso voluntário ser peça única para este e para o processo da 3ª Seção.

Dito isto, passo propriamente para a admissibilidade da temática do IRRF.

O Recurso Voluntário (protocolado originalmente em 16/08/2012, e-fls. 1.633/1.736), considerando o seu aditamento pela petição intermediária de e-fls. 2.704/2.724 (protocolada em 08/04/2019), não atende a todos os pressupostos de admissibilidade.

O recurso originário (e-fls. 1.633/1.736) atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos, pois é tempestivo (notificação em 17/07/2012, e-fls. 1.631/1.632, protocolo recursal em 16/08/2012, e-fl. 1.633), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, assim como observo que há regularidade formal, estando adequada a representação processual, inclusive contando com advogados regularmente habilitados, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, ainda que formulado pedido específico, como se observa no recurso, sendo a intimação exclusivamente destinada ao contribuinte no domicílio fiscal eleito que consta na base de dados dos sistemas informatizados da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

O recurso em sua compreensão mais ampla, considerando no particular o Aditamento veiculado (ainda que sem essa expressão) via petição intermediária de e-fls. 2.704/2.724, não atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos (e a própria tempestividade, pressuposto de admissibilidade extrínseco).

Ora, o recurso é cabível (previsto no Decreto 70.235), há interesse recursal (existe sucumbência após decisão da DRJ, a recorrente foi vencida em sua tese de defesa), a recorrente detém legitimidade para recorrer (considerando que está indicada como sujeito passivo do

crédito tributário), mas, em contra fluxo, existe, ao menos parcialmente, considerando o aditamento, preclusão consumativa a ser considerada na petição intermediária de e-fls. 2.704/2.724, que possui o nítido caráter de aditamento.

Observe-se que a petição intermediária de e-fls. 2.704/2.724 pretende discutir novos capítulos, sendo um para debater a *ausência de comprovação da ocorrência do fato jurídico tributário autuado* e outro para a análise singular em capítulo específico de *eventual erro na determinação da base de cálculo*. Há uma inovação na sistematização de apresentação do recurso voluntário originário.

Tais matérias estão, de certo modo, presentes no recurso voluntário originário, mas não em capítulos específicos ao debate, não na sistematização pretendida e particularizada em capítulo próprio ao enfretamento. Ainda que se alegue cuidar-se de matéria de ordem pública, a merecer análise capitularizada e específica, quiçá, em capítulos preliminares ao mérito, como pretende sistematizar a petição intermediária, com natureza de aditamento recursal, não visualizo essa necessidade e reconheço nesse ponto a preclusão da petição, a teor da disciplina dos arts. 14, 16 e 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que se aplicam na segunda instância, com as adaptações da fase processual de regência.

De qualquer forma, tais temas se confundem com o mérito, que, aliás, já foi inicialmente analisado pela DRJ e são objeto da lide. Os temas estiveram com roupagem diferente diluídos no recurso voluntário ao terem sido integrados em capítulos que discutem diretamente o mérito do lançamento. Não haverá prejuízo para a defesa, pois os temas se contém dissolvidos nas análises dos capítulos de mérito na forma como apresentados no recurso voluntário originário. Deve imperar o reconhecimento da preclusão consumativa para impedir apenas a inovação de sistematização nova que pretende (re)posicionar parte da temática de mérito como preliminar ou que pretende ver debatida e conhecida em capítulo próprio e específico, segregado, numa forma que não constava inauguralmente no protocolo recursal.

Por último, em relação as demais petições intermediárias da recorrente, ainda não mencionadas neste capítulo, mas listadas no relatório inaugural, observo que cuidam de reafirmações da tese recursal sem apresentar nenhuma nova sistematização, são reiterativas, poderiam até ser entendidas como uma espécie de “memoriais”, e, em relação a documentação inclusa nelas (pareceres, consultas, decisão paradigma do Poder Judiciário ou mesmo a *invoice* n.º 269 do e-fl. 1.991), houve o devido contraditório por parte da PFN ou a abertura de vistas para a Procuradoria e, ainda mais, a análise documental em diligência fiscal após a resolução do CARF, não havendo que se falar em preclusão ou em aditamento do recurso em relação a elas.

Além disso, se observarmos as datas dos documentos e verificarmos do que essencialmente em sua grande maioria se cuidam vê-se que são soluções de consultas que foram sendo emanadas da administração tributária, posteriormente a atos já concretizados neste processo, e que a recorrente, ao verificar alguma similitude e aplicação ao caso, foi colacionando e explicando o motivo da juntada e os pontos que entende de convergência para a análise.

A preclusão declarada da petição intermediária de e-fls. 2.704/2.724 não deve se estender a solução de consulta colacionada com ela (e-fls. 2.735/2.749), exatamente pelo que afirmado há pouco. A documentação relativa a solução de consulta é considerada na análise, ainda que não venham a ser especificamente citada no voto.

Sendo assim, conheço parcialmente do Recurso Voluntário, exceto quanto ao aditamento pela petição intermediária de e-fls. 2.704/2.724.

Apreciação do Recurso Voluntário (matérias conhecidas)

Apreciação de temática preliminar antecedente a análise do mérito do recurso voluntário

- Requerimento de suspensão da incidência dos juros de mora

Observo que a recorrente peticionou nos autos (e-fls. 2.275 a 2.283) requerendo a suspensão da incidência dos juros de mora sobre o crédito tributário discutido, até que seja julgado o Recurso Voluntário, sob o argumento de que a Administração Pública descumpriu o prazo de 360 dias prescrito pelo art. 24 da Lei n.º 11.457/07³. Afirma que se trata de um fato superveniente, tendo em vista que tal omissão restou caracterizada a partir de 16/08/2013.

Pois bem. Entendo que a matéria não cabe ser decidida pelo CARF em sede de contencioso administrativo fiscal. Explico.

A competência do CARF é revisional das decisões da DRJ, de modo que a referida temática não é afeta a revisão, considerando que sobre ela a primeira instância não se pronunciou e nem deveria fazê-lo por não ser tema de contencioso administrativo fiscal propriamente dito, intrínseco ao lançamento lavrado com supedâneo na atividade vinculada posta no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

O referido requerimento não trata de matéria específica do contencioso administrativo fiscal (*lide posta em relação ao lançamento contestado*), de forma que não está na competência do CARF sobre ela se pronunciar. O lançamento dos juros de mora pode se sujeitar ao contencioso administrativo fiscal, mas não a sua suspensão na forma pleiteada por força de alegada morosidade no julgamento.

Além do mais, a Lei n.º 11.457 é dirigida e dispõe sobre a Administração Tributária Federal, inclusive trata dos julgamentos em primeira instância e o referido prazo é a ela direcionado, nada dispõe sobre os julgamentos em segunda instância, os quais são regulados no Decreto n.º 70.235.

O requerimento protocolado nos autos, considerando o direito de petição constitucionalmente garantido, deverá ser despachado pela autoridade administrativa da Administração Tributária Federal, isto é, nas instâncias da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), lembrando-se que o CARF pertence ao mesmo Ministério (atualmente, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda) e controla o ato de lançamento, sob o prisma exclusivo do controle de legalidade, através dos processos que, por força recursal, cuidem da revisão das decisões de primeira instância que foram submetidas a recurso (voluntário ou de ofício), porém não é órgão ligado diretamente a RFB, possuindo autonomia em face do órgão de fiscalização tributária, não estando sob qualquer subordinação hierárquica ou técnica em relação a RFB (PGFN/CJU/COJPN 787/2014 e PGFN/COJPN/COJED 281/2013).

³ 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.

De toda sorte, ainda que fosse caso de análise pelo CARF de tal pleito, entendo que não assistiria razão a recorrente, uma vez que, a despeito dos argumentos, tal prazo é considerado impróprio, na concepção doutrinária, e o seu não atendimento não resulta em suspensão da incidência dos juros de mora, pois este decorre de disposição legal.

No máximo, o que se vê, por regras de experiência, quando judicializado o assunto via mandado de segurança, sobrevindo manifestação judicial favorável, é a determinação para que o recurso seja julgado prioritariamente.

Ademais, *obter dictum*, em havendo abertura do contencioso fiscal, tem-se a suspensão da exigibilidade do crédito (CTN, art. 151, III, que compete ser inserida nos sistemas informatizados pela RFB, como uma espécie de deferimento por imposição legal da suspensão, e não pelo CARF), porém, é cediço que, para desincumbir-se dos juros de mora, o sujeito passivo deve realizar o depósito do montante integral do crédito tributário, nele incluídos os juros de mora até a data do depósito, a teor do art. 151, II, combinado com o art. 156, VI, do CTN. Logo, não existindo informações sobre depósito do montante integral, para fins de não imputar juros moratórios incidentes durante o curso do processo, não haveria que se falar em suspensão da incidência dos juros de mora, inclusive por força da norma do art. 161 do CTN.

Por fim, reitero eventual requerimento pretendendo, em relação ao crédito tributário, a suspensão da incidência de juros de mora, por força de excesso de prazo, quando não julgado o processo em 360 (trezentos e sessenta) dias, na forma do art. 24 da Lei n.º 11.457, que dispõe sobre a Administração Tributária Federal, deve ser encaminhado para as instâncias da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, não sendo o CARF competente para se manifestar por não integrar o contencioso administrativo fiscal. Apenas a discussão acerca do controle de legalidade dos juros de mora objeto do lançamento do crédito tributário, no ato de revisão em segunda instância, se estiverem em lide, após instaurada pela impugnação tempestiva, é que estão no âmbito da competência do CARF. Matérias relativas ao controle da suspensão do crédito tributário são da competência da Administração Tributária e não do CARF. A própria suspensão do crédito tributário pela interposição do recurso voluntário (CTN, art. 151, III) é afeta ao controle da Administração Tributária Federal na RFB e não no CARF.

Deste modo, sem razão a recorrente de pretender pronunciamento do CARF para suspensão da incidência dos juros de mora sobre o crédito tributário discutido, até que seja julgado o Recurso Voluntário.

Apreciação do Mérito do recurso voluntário

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

Tratam os autos de lançamento de ofício no qual se exige Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), referente aos anos-calendário 2007 e 2008, sendo o **fato verificado**, pela autoridade fiscal, **remessas efetuadas pela recorrente ao exterior, em benefício da empresa estrangeira Costa Crociere Spa, sem a retenção do imposto de renda na fonte, ocorrendo a remessa das divisas após a venda de “pacotes turísticos” que tinham por objeto cruzeiros marítimos turísticos (prestação de serviços de turismo), em algumas situações realizados plenamente no Exterior e em outras inteiramente no Brasil, sempre a bordo de navios de propriedade da pessoa jurídica estrangeira.**

Importante registrar que o Termo de Verificação Fiscal informa que a recorrente tem por objeto social, dentre outras: as atividades de exploração do ramo de agência de viagens e turismo; as atividades de operadora de turismo; e a atividade armatorial, através da realização de cruzeiros marítimos nacionais (navegação de cabotagem), com fins turísticos, em navios próprios ou arrendados.

Por sua vez, a Costa Crociere Spa é pessoa jurídica domiciliada na Itália, com sede em Gênova, que atua no ramo de cruzeiros marítimos.

A autoridade fiscal afirma que nos cruzeiros marítimos existe um pacote básico de serviços, que inclui a acomodação, o entretenimento e a alimentação dos passageiros, cujos custos estão embutidos no preço, de modo que essa prestação de serviços prepondera, pois o viajante ao adquirir esses "pacotes turísticos" é atraído pelos serviços de acomodações de luxo, alimentação e lazer prestados pelo navio e não simplesmente pelo deslocamento marítimo entre o local de embarque e desembarque. Em síntese, seriam auferidos rendimentos a título de receitas pela prestação dos serviços turísticos em cruzeiro marítimo que decorrem dos "pacotes de turismo" comercializados, não havendo receitas por transporte marítimo; os serviços turísticos preponderaram.

As remessas ocorreram basicamente por 3 (três) situações:

- 1) Cruzeiros no Exterior: Remessas, feitas pela recorrente, referentes à venda no Brasil de pacotes turísticos de cruzeiros marítimos, a serem prestados pela empresa italiana no exterior (o serviço ou seu resultado não se verificam no país), situação em que a recorrente alega ter atuado como agente de vendas exclusivo prestando serviço de agenciamento para a Costa Crociere Spa, sendo a remessa a título dos resultados das vendas dos pacotes turísticos de cruzeiro marítimo no exterior descontada a comissão. A recorrente age como agência de turismo;
- 2) Cruzeiros no Brasil – Afretamento: Remessas, feitas pela recorrente, referente à alegada contraprestação por afretamento de navio da empresa italiana, que seria utilizado para atender pacotes turísticos comercializados pela própria recorrente relativos a cruzeiros marítimos, a serem prestados no Brasil (o serviço e o seu resultado se verificam no país), situação em que a recorrente alega ter o risco da atividade atuando em nome próprio ao afretar a embarcação, na modalidade afretamento por viagem (navio armado e tripulado), pagando remuneração para a empresa italiana pelo afretamento, ficando ela recorrente com os riscos e os bônus pelas vendas dos pacotes turísticos de cruzeiro marítimo no Brasil. A recorrente atuaria na atividade armatorial (navegação de cabotagem) em navio arrendado, pagando contraprestação por isso, assumindo o risco empresarial de captar turistas para os cruzeiros no Brasil;
- 3) Cruzeiros no Brasil – Representação e Afretamento por terceiros: Remessas, feitas pela recorrente, na qualidade de representante da empresa italiana, em relação a valores que a recorrente recebeu de terceiros por pagamento de cruzeiros marítimos, no território nacional,

contratados por empresas nacionais diversas (terceiros) diretamente com a empresa italiana, atuando a recorrente apenas como representante legal da Costa Crociere SpA. A recorrente seria mera representante legal e, neste caso, a tese da recorrente foi acolhida em parte pela DRJ, só não sendo para contratos nos quais a primeira instância não conseguiu vincular contrato entre terceiros e empresa italiana e remessas correspondentes, sendo a decisão objeto de recursos de ofício e do voluntário. Essas vinculações questionadas como existentes pela recorrente no recurso voluntário foram o objeto da diligência.

A autoridade fiscal entendeu, do ponto de vista fático, por **premissa**, que, em quaisquer das três situações acima, todas as remessas para o exterior foram, de um modo geral, decorrentes da venda de “pacotes turísticos” que tinham por objeto cruzeiros marítimos turísticos a serem realizados em navios da empresa estrangeira, isto é, compreendeu que **as remessas são rendimentos na modalidade receitas da prestação de serviços de turismo pela empresa italiana.**

A situação “1” se amolda com facilidade nessa premissa, sem necessidade de maiores explicações. A situação “2” se justifica porque não haveria “afretamento” (arrendamento do navio), existindo, na verdade, a contratação pela própria recorrente dos serviços de turismo da empresa italiana e, na sequência, a recorrente vende os “pacotes de turismo” para seus clientes. A situação “3” se justifica porque não haveria “afretamento com terceiros” (arrendamento do navio para eles), existindo, em realidade, a contratação pelos terceiros dos serviços de turismo da empresa italiana; com relação a responsabilidade de retenção, a recorrente se obriga a partir do momento que as empresas brasileiras pagam para ela os valores considerando a sua intervenção no contrato como representante legal da contratada e por haver expressa cessão de crédito da Costa Crociere para a recorrente, a qual serve para a representante receber em nome próprio os valores e, ato seguinte, os entregar por remessas para a empresa italiana.

Vale dizer, a verificação fiscal teria constatado que, em quaisquer das situações, a empresa italiana sempre recebia da recorrente remessas por conta da prestação de serviços de turismo que decorrem dos pacotes turísticos de cruzeiros marítimos.

- Critério jurídico do lançamento

Conforme inteligência extraída do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 994/1.026), pode-se resumir que, em quaisquer das três situações mencionadas acima, se efetuou o lançamento adotando-se como **critério jurídico** a natureza de **rendimentos remetidos ao exterior (Itália) por fonte pagadora brasileira** (ocorrendo aquisição de renda, pela empresa estrangeira, a partir de fonte nacional), **sendo os rendimentos relacionados a receitas da prestação de serviços de cruzeiro marítimo de turismo** decorrente da venda dos pacotes turísticos, caracterizados como *serviços de caráter geral* por prestação de **serviços de turismo, distintos de serviços de transporte marítimo por preponderar aqueloutro**, assemelhando-se aos serviços técnicos *sem transferência de tecnologia*⁴, caracterizados, para os fins do art. 98 do

⁴ A autoridade fiscal assemelha os “serviços de caráter geral” (no qual se classificaria os serviços de turismo) com os serviços técnicos “sem transferência de tecnologia” citando no Termo de Verificação Fiscal a Solução de Consulta SRRF/1ª Região Fiscal n.º 29, de 2005, e o Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 01, de 05/01/2000. Conferir E-fls. 997/998. Observar que os serviços técnicos “sem transferência de tecnologia” não se confundem nem se assemelham

CTN⁵, como “**Rendimentos Não Expressamente Mencionados**” (“os rendimentos oriundos da prestação de serviços de turismo não se encontra expressamente mencionada no texto legal para evitar a dupla tributação”⁶), **aplicando-se, assim, a subsunção do artigo 22 da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação (Brasil-Itália)** e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República italiana (promulgada pelo Decreto n.º 85.985, de 1981, e aprovada pelo Decreto Legislativo n.º 77, de 5 de dezembro de 1979, do Congresso Nacional)⁷ e **incidindo a alíquota de 25% estabelecida na alínea “a” do inciso II do art. 685 do RIR/99** (Decreto n.º 3.000, de 1999)⁸, afastando a alíquota de 15% tratada no art. 3º da Medida Provisória n.º 2.159-70, de 24/08/2001⁹, e no art. 7.º da Lei n.º 10.332, de 19/12/2001¹⁰, pois essa última é para serviços técnicos com transferência de tecnologia (serviços especializados com transferência de *Know How*).

Em relação ao critério jurídico adotado, inclusive, quanto a caracterização das receitas de prestação de serviços de turismo em cruzeiros marítimos como “**Rendimentos Não Expressamente Mencionados**”, para fins do Tratado Brasil-Itália, aplicando-se o artigo 22 da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, a Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) concordou com o lançamento e assim se manifestou nas contrarrazões ao recurso voluntário (e-fls. 1.835/1.863):

Com respeito ao tratado firmado entre Brasil e Itália para evitar a dupla tributação (Decreto 85.985/81), a autoridade fiscal manifestou entendimento de que os rendimentos em questão se enquadram no artigo 22, tributáveis em ambos os Estados contratantes.

(...)

Em conta 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 alugueis no país do contratante, aplica-se o disposto no artigo 22 do Tratado:

ARTIGO 22

com os chamados "serviços técnicos" citado na Medida Provisória n.º 2.159-70, de 2001, e na Lei n.º 10.332, de 2001. Os "serviços técnicos" dessas legislações presuppõe a transferência de tecnologia (decorrem de um contrato de *Know How*).

⁵ Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

⁶ Trecho extraído da motivação presente no Termo de Verificação Fiscal. Conferir e-fl. 1.013.

⁷ ARTIGO 22. Rendimentos não expressamente mencionados. Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante não expressamente mencionados nos Artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis em ambos os Estados Contratantes.

⁸ Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 100, Lei n.º 3.470, de 1958, art. 77, Lei n.º 9.249, de 1995, art. 23, e Lei n.º 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º): II - à alíquota de vinte e cinco por cento: a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços.

⁹ Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000.

¹⁰ Art. 7º A Lei n.º 10.168, de 2000, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 2º-A: "Art. 2º-A. Fica reduzida para 15% (quinze por cento), a partir de 1º de janeiro de 2002, a alíquota do imposto de renda na fonte incidente sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços de assistência administrativa e semelhantes."

Outros rendimentos

Os rendimentos de um residente de um Estado Contratante não tratados nos Artigos precedentes e provenientes do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.

A leitura do dispositivo revela que é permitida a tributação desses rendimentos no Brasil, onde está situada a fonte pagadora.

Numa análise sistemática, se percebe que os dispositivos contra a dupla tributação preceituam que as empresas estrangeiras, que recebem pagamentos de fonte de produção e de fonte pagadora localizadas no Brasil, mas não tenham estabelecimento permanente em nosso território, não ficam sujeitas a apresentar Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e a pagar o Imposto de Renda sobre o lucro real, no Brasil. Outra coisa – bem diferente – é a retenção na fonte do Imposto de Renda sobre receita diversa e genérica (que não se configura lucro real), realizada pela pessoa jurídica contratante (nacional).

O que importa à lei brasileira é que o rendimento está sendo pago a partir do Brasil e por pessoa domiciliada no Brasil e, ainda, que a prestadora estrangeira está recebendo receita, e não apurando lucro.

(...)

O precedente, com apuro técnico, retorna à ideia de que o acordo contra a dupla tributação impede que as empresas estrangeiras, que recebam pagamentos de fonte de produção e de fonte pagadora localizadas no Brasil, mas não tenham estabelecimento permanente em nosso território, fiquem sujeitas ao Imposto de Renda sobre o lucro real, no Brasil. Assim, o método de recolhimento eleito pela legislação brasileira foi o de retenção do Imposto de Renda no instante da ocorrência do pagamento (remessa do capital ao exterior, para cumprir o contrato) baseado na receita pactuada, que não configura lucro real.

Trata-se, portanto, de rendimento classificável como “outros rendimentos”, a que se refere o artigo 22 da Convenção, e não lucro. À remessa desses valores não é aplicável, portanto, o artigo 7. Desta forma, não há dúvidas de que incide, em sua plenitude, a exação estabelecida no art. 7º da Lei 9.779/99¹¹. É também livre de questionamentos, a propriedade da interpretação exercida no Ato Declaratório COSIT 01/2000¹².

A PFN ainda pondera, em suas contrarrazões (e-fls. 1.835/1.863), que não se aplica o artigo 7 da mesma Convenção Brasil-Itália¹³, tendo em vista que os valores remetidos pertencem à categoria “receita” (*receita da prestação de serviços de turismo*) e não “lucro”, não havendo que se confundir receita (*ingresso financeiro genérico*) e lucro (*apurado após operações contábeis ou fiscais com deduções e adições*).

¹¹ Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.

¹² I - As remessas decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia sujeitam-se à tributação de acordo com o art. 685, inciso II, alínea "a", do Decreto Nº 3.000, de 1999.

II - Nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da Renda das quais o Brasil é signatário, esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados, e, conseqüentemente, são tributados na forma do item I, o que se dará também na hipótese de a convenção não contemplar esse artigo.

III - Para fins do disposto no item I deste ato, consideram-se contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia aqueles não sujeitos à averbação ou registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e Banco Central do Brasil.

¹³ ARTIGO 7 - Lucros das empresas - 1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, (...).

Outrossim, a PFN assevera que não se aplica o artigo 8 do Tratado Brasil-Itália¹⁴, considerando que não há transporte marítimo em tráfego internacional, mas a prestação de serviços de turismo.

Extrai-se que o Tratado Brasil-Itália somente trata de rendimentos de bens imobiliários (artigo 6), lucros das empresas (artigo 7) navegação marítima (que não seria o caso dos autos, por se tratar de serviços de turismo) e aérea (artigo 8), empresas associadas (artigo 9), dividendos (artigo 10), juros (artigo 11), *royalties* (artigo 12), ganhos de capital na alienação de bens (artigo 13), profissões independentes (artigo 14), profissões dependentes (artigo 15), remunerações de direção (artigo 16), artistas e desportistas (artigo 17), pensões e anuidades (artigo 18), pagamentos por funções governamentais (artigo 19), professores ou pesquisadores (artigo 20) e estudantes (artigo 21). Deste modo, não haveria regra especial que vede qualquer incidência sobre as receitas auferidas pela pessoa jurídica estrangeira em decorrência dos serviços prestados pagos por fonte brasileira. Logo, aplicar-se-ia o artigo 22 “**Rendimentos Não Expressamente Mencionados**”.

A primeira instância (e-fls. 1.528/1.567) também concordou com o lançamento com base na subsunção ao artigo 22 do Acordo bilateral pactuado, conforme modelo da OCDE, veja-se:

Ora, a classificação correta dos rendimentos remetidos ao exterior de que trata o presente processo recai, por conseguinte, sobre o art. 22 da Convenção Brasil/Itália, que trata de rendimentos não especificados em outros artigos da Convenção, nos seguintes termos:

ARTIGO 22

Rendimentos Não-Expressamente Mencionados

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

[...]

Ocorre que, a recorrente apresentou petição (e-fls. 2.183/2.220) alegando que, após o lançamento e depois da decisão de primeira instância, adveio o Parecer PGFN/CAT n.º 2.263/2013 que reconhece 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 (artigo 22 do Tratado Brasil-Itália), mas sim em conformidade com seu artigo 7.º, o que determina a tributação de tais pagamentos apenas no país de residência do prestador do serviço.

A PFN foi cientificada para se manifestar, ocasião em que a Procuradoria peticionou (e-fls. 2.224/2.233) confirmando que, de fato, o Parecer PGFN/CAT n.º 2.263/2013 concluiu ser equivocada a interpretação restritiva da expressão “*Lucro*” que era aplicada pelo órgão ao interpretar o artigo 7.º (“*Lucros das Empresas*”) contido nos tratados de dupla tributação em que o Brasil é signatário, celebrados conforme Convenção Modelo OCDE.

¹⁴ ARTIGO 8 - Navegação marítima e aérea - 1. Os lucros provenientes da exploração, no tráfego internacional, de navios ou aeronaves só são tributáveis no Estado Contratante em que estiver situada a sede da direção efetiva da empresa.

Reconhece a PFN, na referida manifestação, que interpretava a expressão “*Lucro*” adequando-a ao conceito de “*Lucro Real*” (*apuração de resultado com operações fiscais de deduções e adições*), não utilizando receitas ou rendimentos como enquadráveis no termo, considerando que a interpretação sugerida pelo comitê fiscal da OCDE não vincularia o intérprete pátrio, já que as legislações e definições internas variam de país para país, devendo o intérprete observar os termos e definições constantes expressamente do acordo e, em não sendo tais definições esclarecedoras o suficiente, dever-se-ia voltar, para o fim de complementá-las, às disposições legais internas.

De toda sorte, a PFN explica que, após ser vencida no Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme o REsp n.º 1.161.467, formou-se entendimento no sentido de que o termo “*Lucro*” nos tratados para evitar a dupla tributação da renda deve ter o significado mais amplo abarcando o conceito de “*Lucro Operacional*”, este previsto na legislação interna nos arts. 6.º, 11 e 12 do Decreto-Lei n.º 1.598/77 como “*o resultado das atividades, principais e acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica*”, aí incluído, obviamente, o “*rendimento*” (receitas) pago como contrapartida de serviços prestados. Deste modo, para os fins do artigo 7 da Convenção Brasil-Itália, no que toca a expressão “*Lucro*”, as receitas (rendimentos) de prestação de serviços sem assistência técnica se enquadram na referida norma e não no artigo 22 do acordo bilateral (“*Rendimentos não Expressamente Mencionados*”).

Destaque-se que o artigo 7 da Convenção Brasil-Itália para evitar a bitributação prescreve que: “*[o]s lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado*”. Isso é bem diferente da disposição do artigo 22 que estabelece que “*[o]s rendimentos de um residente de um Estado Contratante não expressamente mencionados nos Artigos precedentes da presente Convenção são tributáveis em ambos os Estados Contratantes.*”

Neste contexto, entendo que o lançamento deve ser cancelado, haja vista que o critério jurídico adotado resta fulminado.

Ora, se a situação tangencia rendimentos de *serviços de caráter geral* (prestação de serviços de turismo), como aponta o lançamento (conferir Termo de Verificação Fiscal), os quais se assemelham aos *serviços técnicos sem transferência de tecnologia*¹⁵, a indicar uma alíquota de **25% (art. 685, II, “a”, RIR/99)**¹⁶, afastada a alíquota de 15% (MPV 2.159-70/2001, e Lei 10.332/2001), não se podendo qualificar, para os fins do art. 98 do CTN e Decreto 85.985/81, as remessas como “*Rendimentos Não Expressamente Mencionados*” (**artigo 22**).

¹⁵ A autoridade fiscal assemelha os “serviços de caráter geral” (no qual se classificaria os serviços de turismo) com os serviços técnicos “sem transferência de tecnologia” citando no Termo de Verificação Fiscal a Solução de Consulta SRRF/1ª Região Fiscal n.º 29, de 2005, e o Ato Declaratório Normativo Cosit n.º 01, de 05/01/2000. Conferir E-fls. 997/998. Observar que os serviços técnicos “sem transferência de tecnologia” não se confundem nem se assemelham com os chamados “serviços técnicos” citado na Medida Provisória n.º 2.159-70, de 2001, e na Lei n.º 10.332, de 2001. Os “serviços técnicos” dessas legislações presuppõe a transferência de tecnologia (decorrem de um contrato de Know How).

¹⁶ Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 100, Lei n.º 3.470, de 1958, art. 77, Lei n.º 9.249, de 1995, art. 23, e Lei n.º 9.779, de 1999, arts. 7.º e 8.º): II - à alíquota de vinte e cinco por cento: a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços.

O lançamento deve ser cancelado porque será caso de subsunção ao artigo 7 do Tratado Brasil-Itália, o qual, ao seu turno, reza que: “[o]s lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado”. No caso a tributação daqueles rendimentos remetidos se dará exclusivamente na Itália. Aliás, é bem provável que o país estrangeiro realize essa tributação e o acordo bilateral pretende exatamente evitar a dupla tributação.

É preciso explicar, no entanto, que a PFN apresentou tese subsidiária pretendendo ser acatada para manter o lançamento. A Procuradoria não concorda com o cancelamento do lançamento, ainda que tenha sobrevivido o referido parecer.

Deveras, a PFN sustenta que o parecer não impede que seja aplicado aos rendimentos provenientes da prestação de assistência 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 de 15%, aplicando-se o enquadramento no Artigo 12 (*Royalties*) conjugado com o protocolo adicional.

Explica a PFN que na estrutura da Convenção Modelo da OCDE não está discriminado o rendimento proveniente da prestação de serviços técnicos e assistência técnica e 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, por meio do Protocolo Adicional (especialmente contratando “*disposições adicionais*”), incorporar os rendimentos de serviços técnicos no artigo 12 (*royalties*), cujo parágrafo 2 permite a tributação no país da fonte. Consta ainda a informação (Dezembro/2012) de que dos 29 países com os quais o Brasil tem acordo para evitar a dupla tributação, 23 adotaram o protocolo que atribui à tributação dos rendimentos provenientes da prestação de serviços técnicos e assistência técnica as mesmas regras de tributação dos *royalties*.

Consta no Artigo 12 do Tratado Brasil-Itália e, na sequência, no Protocolo Adicional da Convenção referida (Decreto n.º 85.985, de 1981) o seguinte:

ARTIGO 12

Royalties

1. Os royalties provenientes de um Estado Contratante e pagos a um residente do outro Estado Contratante são tributáveis nesse outro Estado.
2. Todavia, esses royalties podem ser tributados no Estado Contratante de que provém, e de acordo com a legislação desse Estado, mas se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos royalties o imposto assim estabelecido não poderá exceder:
 - a) 25 por cento do montante bruto dos royalties provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou comércio;
 - b) 15 por cento em todos os demais casos.**
- (...)
4. O termo "royalties", empregado neste Artigo, designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e **por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.**

(...)

PROTOCOLO ADICIONAL

Fica entendido que:

(...)

5. Com referência ao Artigo 12, parágrafo 4

A expressão "*por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico*" mencionada no parágrafo 4 do Artigo 12 inclui os rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos.

É, neste contexto, que a PFN espera ver prosperar a sua tese subsidiária e, dessarte, ser mantido o lançamento. Alega, inclusive, que:

Voltando agora ao caso em apreço, pode-se notar que parte significativa dos serviços turísticos contratados pela autuada é constituída de atividades altamente complexas, particularmente no que atine ao manuseio de embarcação de grande porte. O exercício de tais atividades exige, inequivocamente, qualificação técnica específica, não podendo ser exercido por pessoas não formadas para tal.

Trata-se, sem sombra de dúvida, de serviço técnico, marcado pelos conhecimentos específicos e pela autonomia técnica dos responsáveis pela condução dos navios, como fica claro, por exemplo, na cláusula 10 do anexo A¹⁷ aos contratos de reserva de cabines (condições gerais de transporte marítimo de passageiros e bagagens).

Portanto, 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. Neste caso, o rendimento remetido fica sujeito à tributação pela alíquota máxima de 15% (alínea b, do parágrafo 2 do artigo 12).

Além do mais, importa anotar que, hodiernamente, o entendimento corrente Fazendário considera que, em casos de contraprestação por serviços prestados, com remessas por fonte nacional para o exterior (critério da fonte pagadora), o método de interpretação do tratado ou convenção deve, primeiro, investigar a possibilidade de enquadramento do rendimento como *royalties*, em seguida, como relativo a profissões independentes ou de serviços profissionais ou pessoais independentes e, não sendo o caso de enquadramento em qualquer dessas duas hipóteses, como lucros das empresas.

Registro, também, que é possível extrair o conceito de "serviço técnico" e de "assistência técnica" a partir das alíneas "a" e "b" do inciso II do § 1º do art. 17 da Instrução Normativa RFB n.º 1.455, de 06 de março de 2014, nestes termos:

Art. 17, § 1.º, II - considera-se:

- a) serviço técnico a execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico; e
- b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.

A despeito da excelente exposição da Procuradoria, com toda a vênua, o que se pretende, em meu entendimento, é requalificar a própria acusação fiscal, o que viola o conteúdo

¹⁷ O comandante do navio tem plena faculdade de seguir viagem sem piloto, de rebocar e auxiliar embarcações em todas as circunstâncias, de desviar da rota normal para qualquer direção à qualquer distância e para qualquer fim, de fazer escala em qualquer porto que se encontre ou não no itinerário do cruzeiro, de transferir o passageiro e sua bagagem para outro navio ou qualquer outro meio de transporte, seja de propriedade ou não da transportadora, em direção ao porto de destino (...). O comandante está autorizado a alterar o itinerário do cruzeiro sempre que julgar conveniente, no interesse dos passageiros e à(sic) segurança do navio.

do art. 146 do CTN¹⁸, o qual, em outras palavras, estabelece que, efetivado o lançamento de ofício, a qualificação jurídica atribuída (critério jurídico adotado pela administração tributária) não pode ser modificada em relação aos mesmos fatos geradores e ao mesmo sujeito passivo, sob pena de afrontar o devido processo legal e seus consectários (contraditório, ampla defesa e impossibilidade de, como regra, haver supressão de instância na hipótese de atividade de caráter judicativo); a boa-fé do administrado; a proteção da confiança; a segurança jurídica e estabilidade; e a rigidez e particularidade da divisão de competências no lançamento fiscal daquela afeta a fase de julgamento no processo administrativo fiscal, não tendo o órgão julgador capacidade de alterar o lançamento ao decidir o caso concreto.

Ora, a autoridade fiscal, em seu Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 994/1.026), qualifica os serviços da Costa Crociere Spa como *serviços de caráter geral* (prestação de serviços de turismo), os quais se assemelhariam aos *serviços técnicos sem transferência de tecnologia*, a indicar uma alíquota de **25% (art. 685, II, "a", RIR/99)**¹⁹, afastada a alíquota de 15% de serviços técnicos especializados (aqueles com transferência de tecnologia, a partir de contratos de *Know How*, tendo afastado a aplicação da MPV 2.159-70/2001, e Lei 10.332/2001). Ademais, para os fins do art. 98 do CTN e Decreto 85.985/81, a autoridade fiscal qualifica as remessas como "**Rendimentos Não Expressamente Mencionados**" (**artigo 22**).

Observe-se que a autoridade lançadora assemelha os "serviços de caráter geral" (no qual se classificaria os serviços de turismo) com os serviços técnicos "sem transferência de tecnologia" citando no Termo de Verificação Fiscal a Solução de Consulta SRRF/1ª Região Fiscal n.º 29, de 2005, e o Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 01, de 05/01/2000, que na época prevaleciam e deram fundamento ao lançamento (conferir e-fls. 997/998).

De mais a mais, não entendo adequado se alegar que, por ocasião da aferição da base de cálculo (a partir da e-fl. 1.012 do Termo de Verificação Fiscal), tenha a autoridade fiscal cogitado em *Royalties*, uma vez que a manifestação sobre uma situação similar ao contrato relativo ao pagamento de direitos autorais foi **exclusivamente** no sentido de que não sendo possível (no entender da autoridade lançadora) individualizar a natureza do valor remetido (por exemplo, o que é afretamento ou transporte dos chamados serviços preponderantes de acomodação, lazer, entretenimento e alimentação) deve-se ter por base de cálculo o total das remessas, aliás o lançamento originário também era de Pis/Cofins-Importação. Observe-se, em proteção da confiança legítima dos administrados que, a todo tempo, a autoridade lançadora, inclusive, afirma ser aplicável a alíquota de 25%, que não é a da matéria dos *Royalties* (15%).

Neste horizonte, passar a defender, no curso da lide, que os serviços são complexos, que são serviços técnicos, que estariam sujeitos ao mesmo tratamento de *royalties*, que o exercício de tais atividades exige, inequivocamente, qualificação técnica específica para manuseio seguro e correto da embarcação, não podendo ser exercido por pessoas não formadas

¹⁸ Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

¹⁹ Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, Lei nº 3.470, de 1958, art. 77, Lei nº 9.249, de 1995, art. 23, e Lei nº 9.779, de 1999, arts. 7º e 8º): II - à alíquota de vinte e cinco por cento: a) os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, e os da prestação de serviços.

para tal, tratando-se, sem sombra de dúvida, de serviço técnico, marcado por conhecimentos específicos e pela autonomia técnica dos responsáveis pela condução dos navios, é alterar toda a discussão que foi posta pela acusação fiscal. Aliás, a própria navegação marítima que foi tida a todo tempo como secundária (não preponderante) não deveria passar a ser de relevada importância a partir de dado momento processual, sob pena de violar os preceitos da lealdade, da boa-fé e da confiança legítima que deve reger o ato administrativo de lançamento e o contencioso administrativo fiscal, sendo vedado o comportamento contraditório violador da expectativa legítima (*venire contra factum proprium*).

Por conseguinte, quanto ao pedido subsidiário da PFN para aplicação do artigo 12 (*Royalties*), em razão do item 5 do Protocolo Adicional do Tratado Brasil e Itália, reafirmo que passar a defender, no curso da lide, que os serviços são complexos, quando eram *serviços de caráter geral* (serviços de turismo, que não se confundem com navegação marítima), passando a qualificar como “serviços técnicos”, que estariam sujeitos ao mesmo tratamento de *royalties*, que o exercício de tais atividades exige, inequivocamente, qualificação técnica específica para manuseio seguro e correto da embarcação, não podendo ser exercido por pessoas não formadas para tal, afirmando em exposição inovadora no curso do processo que, “sem sombra de dúvida”, tem-se serviço técnico marcado por conhecimentos específicos e pela autonomia técnica dos responsáveis pela condução dos navios, é alterar toda a discussão que estava sendo explanada inauguralmente, o que está proibido pela ótica da boa-fé objetiva que vai exigir um dever de conduta adequado do ente fazendário para proteção da expectativa legítima.

Aliás, a própria navegação marítima é tida a todo tempo como secundária (não preponderante), logo não deveria passar a ser de relevada importância a partir de dado momento processual para pretender aplicar a norma do artigo 12, conjugada com o item 5 do Protocolo Adicional. Ademais, o ente fazendário em outros capítulos sustenta com bastante ênfase a não aplicação do artigo 8 (navegação marítima e aérea) do Tratado Brasil-Itália exatamente porque não se deveria falar em serviços de navegação e transporte marítimo, mas em serviços de turismo por venda de pacotes de cruzeiro marítimo turísticos. Não parece haver convergência nesse racional para aplicar o artigo 12, ainda que a título subsidiário.

Por último, importante consignar que o lançamento fiscal cita um antigo precedente do CARF (e-fl. 1.002, parte final), relativo a mesma recorrente e mesmos fatos, conforme Acórdão n.º 104-18.892, de 21/08/2002, da 4.ª Câmara do 1.º Conselho de Contribuintes, ponto no qual o lançamento foi mantido, no entanto devo destacar que a tese que prevaleceu naquela ocasião fez o enquadramento como “*rendimentos não expressamente mencionados*” (artigo 22, Convenção Brasil/Itália), o que já não mais prevalece na forma do Parecer PGFN/CAT n.º 2.263/2013, confira-se:

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

Claramente, para a análise hodierna, houve erro de direito no lançamento, haja vista ter se efetivado uma escolha equivocada de um módulo normativo, o qual se apresentou inservível ou não mais aplicável à situação observada.

Há um vício material no lançamento (ou vício substancial ou essencial) e isso precisa ser reconhecido. Veja-se que o próprio montante do tributo devido (elemento constitutivo do crédito tributário) restou equivocado com a adoção afirmativa da alíquota de 25%. Por sua vez, a descrição do fato gerador e da matéria tributável, considerando o teor do art. 98 do CTN, também resta fulminada. Por conseguinte, o art. 142 do CTN²⁰ não foi atendido havendo defeito em requisito fundamental do lançamento.

Sem dúvida, a valoração jurídica dos fatos tributários pela autoridade competente não foi acertada.

Sendo assim, com razão o contribuinte neste capítulo, devendo ser cancelado o lançamento, considerado o equívoco no critério jurídico adotado e a impossibilidade de sua alteração/modificação, sendo nulo o lançamento por vício material.

Considerando o vício material reconhecido, deixa-se de apreciar as demais questões que estariam postas ao enfrentamento.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Sendo assim, em resumo, conheço parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto ao aditamento pela petição intermediária de e-fls. 2.704/2.724; e na parte conhecida, inicialmente, dou-lhe provimento para declarar nulo o lançamento por vício material, considerado o equívoco no critério jurídico adotado e a impossibilidade de sua alteração/modificação, sendo nulo o lançamento por vício material.

Conclusão conjunta quanto aos recursos: Dispositivo

Ante o exposto, não conheço do recurso de ofício, e conheço parcialmente do recurso voluntário, exceto quanto ao aditamento pela petição intermediária de e-fls. 2.704/2.724; e na parte conhecida, dou-lhe provimento para declarar a nulidade do lançamento por vício material.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros

²⁰ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Fl. 47 do Acórdão n.º 2202-009.639 - 2ª Sejul/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 16561.720009/2011-86

Declaração de Voto

Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira

Peço licença ao em. Relator para registrar o singelo motivo pelo qual o acompanhei apenas pelas conclusões no tocante ao não conhecimento da petição intermediária às f. 2.704/2.724, apresentada após o manejo da peça recursal.

Como bem narrado, ultimada a interposição do recurso voluntário, pretendeu a parte ora recorrente *a posteriori* ofertar nova manifestação com o desiderato de, ao meu sentir, promover uma melhor sistematização das teses já suscitadas tanto em sede impugnatória quanto em grau recursal.

A despeito de dois capítulos supostamente inéditos restarem incrustados da petição às f. 2.704/2.724, entendo que as insurgências já se faziam presentes em manifestações progressas, devendo ser devolvidas a este eg. Conselho para apreciação. De toda sorte, ainda que assim não fosse, discussões envolvendo a carência de comprovação da ocorrência do fato jurídico tributário ou o indigitado erro na determinação da base de cálculo podem ser suscitadas em qualquer tempo, não se operando sobre essas matérias os efeitos da preclusão.

Na seara tributária, tais questões estão sempre umbilicalmente atreladas à questão de viabilidade do próprio executivo fiscal, dentre as quais estão a liquidez e a exigibilidade do título, bem como o preenchimento de condições da ação e pressupostos processuais. De bom alvitre repisar que, no âmbito processual, entende-se que “(...) *infração aos princípios constitucionais do contraditório, ampla defesa e devido processo legal (...) constitui matéria de ordem pública e pode ser conhecida de ofício pelo órgão julgador.*” (STJ. REsp nº 714.467/PB, Rel. Min. LUIS FELIPE SALOMÃO, Quarta Turma, julgado em 02/09/2010, DJe 09/09/2010).

Função precípua deste eg. Conselho é realizar o controle da legalidade dos atos emanados pela Administração Tributária. Seu objetivo é efetivar:

(...) a autotutela da legalidade pela Administração, ou seja, o controle da justa e legal aplicação das normas tributárias aos fatos geradores concretos. É um dos instrumentos para a efetivação da justiça tributária e para a garantia dos direitos fundamentais do contribuinte. (TORRES, Ricardo Lobo. Processo Administrativo Fiscal: Caminhos para o Seu Desenvolvimento. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, nº 46, jul. 1999, p. 78)

Independentemente de os princípios norteadores do processo administrativo fiscal figurarem apenas na Lei nº 9.784/99, certo que não só detêm elevado vetor valorativo como também alastram a força axiológica dos valores fortemente consagrados na CRFB/88. No art. 2º do retromencionado diploma resta inequívoco que “[a] *Administração Pública obedecerá,*

dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.” Ao expressamente mencionar o princípio da segurança jurídica, quis o legislador proporcionar ao contribuinte o respeito aos ditames constitucionais, à legalidade, à certeza, à previsibilidade da ação estatal, bem como a salvaguarda de seus direitos.

Escorada nestas premissas é que, com a devida vênia, entendo que mereceria ter sido conhecida a petição intermediária às f. 2.704/2.724. Furtei inaugurar divergência apenas porque, na esteira daquilo que zelosamente alertado pelo em. Relator o reconhecimento da preclusão consumativa não implicaria, *nestes autos*, em prejuízo à defesa, porquanto analisados os argumentos ali declinados.

A manifestação que ora apresento objetiva, portanto, reforçar o posicionamento que venho há muito externando, no sentido de que o processo administrativo fiscal deve restar pautado na eficiência, de modo a atender aos anseios dos jurisdicionados. Excepcionalmente, filiei-me à tese pelo não conhecimento da petição contendo matérias de ordem pública apresentada após a interposição do recurso voluntário, exclusivamente por, no caso em espeque, não infligir à defesa qualquer ônus.

(documento assinado digitalmente)

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira