



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº	10410.005740/2001-53
Recurso nº	134.193 Voluntário
Matéria	II/IPI - FALTA DE RECOLHIMENTO
Acórdão nº	302-39.025
Sessão de	16 de outubro de 2007
Recorrente	IRMÃOS BRITO REPRESENTAÇÕES E COMÉRCIO LTDA.
Recorrida	DRJ-FORTALEZA/CE

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 17/03/2001

Ementa: EFEITOS DA CONSULTA. IMPEDIMENTO DE LANÇAMENTO.

Sendo o recorrente sujeito passivo da obrigação tributária e representante da empresa que formulou a consulta fiscal antes da lavratura do auto de infração, deve este ser cancelado, forte no art. 48 do PAF.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA do TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por maioria de votos, acolher a preliminar por erro na identificação do sujeito passivo, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Elizabeth Emílio de Moraes Chieriegatto, Corinθο Oliveira Machado e Mércia Helena Trajano D'Amorim que entendiam haver solidariedade entre o autuado e a empresa Costa Cruzeiro.


JUDITH DO AMARAL MARCONDES ARMANDO - Presidente

LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES - Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Marcelo Ribeiro Nogueira e Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro. Ausente o Conselheiro Paulo Affonseca de Barros Faria Júnior. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional Paula Cintra de Azevedo Aragão. Fez sustentação oral o Advogado César Augusto Galafassi, OAB/SP 226.623.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

Contra o sujeito passivo acima identificado foram lavrados Autos de Infração do Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados, fls. 01/40 e 41/58, para formalização e cobrança dos créditos tributários neles estipulados, no valor total de R\$ 720.535,22, inclusive encargos legais, haja vista que não houve o despacho de importação das mercadorias estrangeiras consumidas ou vendidas a bordo no navio no período em que este navegava pela costa brasileira, segundo as disposições da IN SRF n.º 137/98, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal de fls. 02 e 42/45 e relatório de Ação fiscal, fls.191/195.

Inconformado com a exigência, da qual tomou ciência em 21/12/01 (fls. 01), apresentou o sujeito passivo a impugnação em 22/01/02, fls. 199/232, da qual se destaca:

Faz inicialmente um resumo dos fatos que culminaram com a autuação, destacando as seguintes informações:

o navio de cruzeiros COSTA ALLEGRA, de propriedade do armador italiano COSTA CROCIERE S.P.A, esteve na América do Sul na temporada de novembro de 2000 a março de 2001, para promover cruzeiros marítimos internacionais, com itinerários que compreendiam sempre portos internacionais;

em nenhum dos cruzeiros foram vendidas passagens tão-somente entre portos brasileiros, haja vista a obrigatoriedade do embarque no porto de início do cruzeiro com desembarque no porto final;

foram realizados 11 cruzeiros marítimos internacionais entre os dias 1º/12/2000 até o dia 14/03/2001, todos com percursos que incluíam portos estrangeiros. A chegada do navio na América do Sul deu-se em 23/11/2000, pelo Porto de Maceió, como também sua saída com destino à Europa em 17/03/2001;

em cada porto, seja no Brasil ou no exterior, a COSTA CROCIERE S.P.A, possuía um agente portuário específico, sendo a impugnante o agente portuário apenas no porto de Maceió;

a empresa estrangeira COSTA CROCIERE S.P.A, sempre entendeu que tais cruzeiros marítimos, dada a sua natureza internacional, indicavam a competência tributária do país de administração da embarcação, em obediência aos princípios de direito internacional e no presente caso, ao disposto na Convenção destinada a evitar a dupla tributação firmada entre as repúblicas brasileira e italiana;

as autoridades portuárias da Receita Federal no porto de Maceió, sempre insistiram equivocadamente, data vênica que os preceitos da



Instrução Normativa SRF n.º 137/98 eram também aplicáveis aos cruzeiros marítimos internacionais;

preocupada com os efeitos danosos que a retenção da embarcação acarretaria aos passageiros, a empresa COSTA CROCIERE S.P.A, através de sua subsidiária brasileira, COSTA CRUZEIROS LTDA apresentou a consulta de fls.67, que nunca chegou a ser oficialmente respondida;

entretanto o autuante tinha pleno conhecimento da consulta formulada, pois além de acostá-la aos autos, emitiu ofício à DIANA/MACEIÓ, visando orientações, no entanto, estranhamente, sem qualquer resposta oficial, há nos autos cópia de correio eletrónico enviado supostamente pela DIANA/MACEIÓ, respondendo ao solicitado pelo auditor, procedimento no mínimo alheio à clareza e aos princípios da oficialidade e moralidade que determinam as relações fisco-contribuinte;

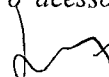
sem respostas oficiais, não restou alternativa à empresa italiana, através de sua subsidiária brasileira, utilizar-se de seu direito constitucional e impetrar Mandado de Segurança para permitir a saída da embarcação pelo porto de Maceió;

em maio de 2001, na qualidade de agente portuário para o porto de Maceió, tão-somente, foi intimada a apresentar diversos documentos, principalmente as relações do art. 9º da IN SRF n.º 137/98. Em resposta tempestiva a impugnante seguiu o mesmo entendimento já explanado na consulta formulada pela empresa COSTA CROCIERE S.P.A, informando ainda que as autoridades aduaneiras no porto de Santos já haviam recolhido diversas listas a bordo, independentemente do período do cruzeiro;

a partir de então, consta nos autos pedido de informações das autoridades do porto de Maceió à Inspeção da Receita Federal em Santos. O certo é que o auditor autuante recebeu da Inspeção de Santos planilhas produzidas por auditor daquela repartição, sem qualquer indicação da origem da informação, do período abrangido pelas mesmas tampouco qualquer recibo por parte da tripulação do navio COSTA ALLEGRA;

sobrevieram então os autos de infração do Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados, totalmente baseados nas planilhas produzidas pela Inspeção fiscal em Santos;

protesto contra as expressões utilizadas no relatório da ação fiscal, fls.192, "imbuída da intenção de descumprir as obrigações fiscais e agindo premeditadamente com o objetivo de impedir a ação da autoridade aduaneira,..., impetrou mandado de segurança preventivo." E pelo autuante, fls. 108 , " precisamos, pois, agir com todo o rigor com esses estrangeiros, que estão debochando de nossas leis e da Instituição Receita Federal", requerendo que sejam riscadas, por aplicação do princípio da igualdade das partes e do disposto no § 2º do art. 15 do Decreto n.º 70.235/72 , argüindo que o acesso ao poder judiciário é direito constitucionalmente garantido;



Ao fim da abordagem fática seguem-se as alegativas da defesa, tal como a seguir se resume:

PRELIMINARES

Erro na Identificação do Sujeito Passivo

4.1 - Insurge-se contra as disposições do art. 500 do RA utilizado como fundamento da autuação na pessoa do impugnante, sustentando que a IN SRF n.º 137/98, que prevê o tratamento tributário e o controle aduaneiro aplicáveis a operações de navio em viagem de cruzeiro pela costa brasileira, prevê responsabilidade específica ao mandatário constituído, conforme prescreve o art. 2.º e seu § 2.º;

4.2 - Destaca que como agente portuário do navio na escala em Maceió, jamais recebeu procuração nos termos do § 2.º do artigo 2.º da IN SRF 137/98, nem teve relação com as atividades do navio em outros portos, inclusive quando deixou o Brasil;

4.3 - Assinou termos de responsabilidade por coação para liberação do navio e em nome de outras companhias, cuja relação com o armador era e é de pleno conhecimento da autoridade autuante;

4.4 - O erro na eleição do sujeito passivo só pode ter origem no duplo interesse de ultrapassar o disposto no art. 48 do Decreto n.º 70.235/72 e estender indevidamente a competência e jurisdição;

Falta de Jurisdição

4.5 - O navio Costa Allegra fez 11 cruzeiros, sendo que em todos eles saiu do país, assim a cada saída termina-se um ciclo independente, devendo a autoridade local cobrar os tributos específicos;

4.6 - Pela redação do §3.º do art. 2.º da IN SRF 137/98, a DRF de Maceió não é competente para lavrar o presente auto de infração em relação a todos os cruzeiros efetuados pelo navio na temporada sul-americana;

4.7 - O imposto só poderia ser exigido por cada uma das inspetorias relativas aos portos de saída dos cruzeiros por força do art. 2.º, § 3.º da IN SRF n.º 137/98;

4.8 - Não se pode transferir essa responsabilidade ao agente portuário em futura viagem do navio no país, na forma como pretende, equivocadamente impor o autuante;

Impedimento da Autuação

4.9 - Tendo a empresa Costa Crociere S.P.A, empresa sediada e constituída nos termos das leis vigentes na Itália, representada no Brasil pela subsidiária Costa Cruzeiros Agência Marítima e Turismo Ltda, a qual constituiu como agente consignatário do navio "Costa Allegra" a empresa autuada Irmãos Brito Representações e Comércio Ltda, formulado consulta sobre a aplicabilidade das disposições normativas veiculadas pela IN SRF n.º 137/98, conforme se depreende dos documentos de fls.64, 65/67, 80 e 210 e não constando dos autos a

solução da consulta em destaque, o Auto de Infração foi lavrado em flagrante descumprimento ao disposto art. 48 do Decreto nº 70.235/72.

Cerceamento de Defesa

4.10 - Argui a nulidade do auto de infração por absoluto cerceamento de defesa, motivado pelos seguintes fatos: não constam quaisquer indicações dos produtos tributados, fato que impede qualquer defesa com relação à classificação fiscal adotada pela inspetoria em Santos e meramente copiada pelo auditor autuante; reitera que referidas planilhas foram elaboradas, presume-se por auditores em Santos, com base em pretensas informações obtidas a bordo, cuja classificação indicaram, no entanto, não há nos autos quais são esses produtos; o auditor limitou-se a verificar a classificação obtida pelas autoridades de Santos e passou a somar todos os produtos da mesma classificação. Nem ele saberia discrimina-los, como não o fez nos autos, tampouco saberão os nobres julgadores quais os produtos e se a classificação fiscal está correta; Os valores constantes das planilhas são os pretensos valores de venda e não o valor aduaneiro na importação.

4.11 - Assim, não pode a impugnante se defender, são planilhas eletrônicas, sem qualquer parâmetro de documento entregue pelo armador e sem qualquer informação fiel quanto aos produtos vendidos;

Enquadramento Legal

4.12 - Da análise dos autos de II e IPI, tem-se a inequívoca compreensão de que a infração não está fundamentada na IN 137/98, que foi editada especificamente com o objetivo de disciplinar o tratamento tributário e o controle aduaneiro aplicáveis à operação de navio estrangeiro em viagem de cruzeiro pela costa brasileira;

4.13 - o enquadramento legal utilizado pelos agentes fiscais para caracterizar a infração não corresponde à situação descrita nos autos. Os artigos citados: 1º; 77, II; 80,I; 83; 86; 87,I ou II; 99; 100; 103; 111; 112; 411 a 413; 418; 444; 490; 501, todos do Regulamento Aduaneiro, disciplinam dentre outros assuntos, a compreensão do território aduaneiro, o contribuinte e o responsável pelo imposto de importação, a incidência do imposto de importação, o fato gerador, o momento para cálculo do imposto, etc. Disciplinam situações usuais de importação e não a situação específica dos autos, no qual se questiona a tributação de mercadorias de um navio estrangeiro;

4.14 - Dentre os enquadramentos utilizados, encontram-se as Medidas Provisórias nºs 287 e 298/91, que nada dizem respeito à situação dos autos, pois disciplinam a utilização de cruzados novos e tampouco foram convertidas em lei;

4.15 - Invoca o art. 142 do CTN, enfatizando que o auto de infração deve conter requisitos indispensáveis e suficientes para determinar a infração, que demonstrem o nexos causal existente entre os fatos descritos na autuação e os dispositivos invocados. No presente caso, não restando evidente a demonstração do nexos, não se pode afirmar que a autuação dispõe de elementos capazes de determinar a infração;

4.16 - Não se pode convalidar ação fiscal tão viciada.

NO MÉRITO

4.17 - No mérito, invoca as disposições legais que tratam da cabotagem no Brasil e traz à lume a Emenda Constitucional n.º 07/95 e o artigo 178 da CF/88, destacando que a partir da referida Emenda a cabotagem turística foi permitida no país, no entanto ressalta que não há no ordenamento pátrio qualquer lei, em sentido formal, que regule os efeitos da liberação da cabotagem turística no Brasil, todas as disposições legais que utilizam o termo cabotagem se referem e sempre se referiram à cabotagem de carga, a exemplo do Decreto-lei n.º 37/66 e Lei n.º 9.432, de 08 de janeiro de 1997;

4.18 - Também não há norma a definir a situação jurídica do navio que, pertencendo a um armador estrangeiro, é gerido por empresa sediada em outro país estrangeiro, com diversos concessionários a bordo, para lojas, salão de beleza, fotografia e outros serviços;

4.19 - Poder-se-ia cogitar por analogia a utilização do conceito de cabotagem para delimitação da restrição ao transporte de mercadorias. Assim um navio de carga é considerado em cabotagem somente quando embarca um contêiner em porto brasileiro para desembarca-lo em outro porto brasileiro;

4.20 - Enfatiza que não se considera cabotagem o navio que, mesmo navegando e escalando portos brasileiros em seqüência, apenas descarrega ou carrega mercadorias que tenha carregado ou que vai descarregar em portos estrangeiros, assim esse conceito é fundamental para definir que na cabotagem turística aquaviária, da mesma forma, só estará em cabotagem o navio que embarcar passageiro em porto brasileiro, para desembarcá-lo no mesmo ou em outro porto brasileiro, desde que tenha escalado tão-somente portos brasileiros durante o itinerário do cruzeiro;

4.21 - Especialmente no caso em tela do navio Costa Allegra, em que todos os itinerários de cruzeiros incluíam portos estrangeiros, o cruzeiro não é de cabotagem, interpretação esta que obedece aos preceitos do direito internacional público, principalmente as convenções modelo para evitar a dupla tributação da OCDE e da ONU, que determinam competência tributária ao país dos portos somente nos casos em que o navio efetivamente esteja em operação de cabotagem;

4.22 - Assim, não sendo de cabotagem, ao cruzeiro internacional não se aplicam as normas da IN 137/98;

4.23 - Destaca que para por fim às pretensões dos fiscais, invoca o art. 8º da Convenção destinada a evitar a dupla tributação entre a República brasileira e a italiana, promulgada pelo Decreto n.º 85.895/81, segundo a qual " 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";

4.24 - Enfatiza que definido que ao Brasil caberia somente competência tributária para os cruzeiros tipicamente de cabotagem,



diversos dos que promoveu o navio Costa Allegra, cabe indagar se a mesma foi exercida constitucionalmente;

4.25 - A resposta sempre será negativa, pois para exigir-se tributo na situação singular da cabotagem seria necessário lei em sentido formal que definisse o fato gerador, o sujeito passivo, a base de cálculo e a alíquota aplicável, no entanto todas essas condições legais encontram-se elencadas tão-somente em ato normativo do Secretário da Receita Federal, isto é, a IN n.º 137/98;

4.26 - Se não há lei que defina a situação jurídica de um navio em viagem de cabotagem, como considerá-lo sujeito de obrigações tributárias no país? O navio não é filial, sucursal ou agência de empresa estrangeira, é território estrangeiro e todo o comércio a bordo é atividade desenvolvida no exterior.

4.27 - Apenas para ilustração, confirmando todo o carnal tributário instituído por mero ato normativo, a instrução normativa equiparou o navio a um contribuinte no exterior, vendendo produtos no país através de mandatário;

4.28 - Com a devida vênia, não há mandatário que receba produto para vender no país. As vendas são feitas a bordo, diretamente pelo navio e seus concessionários e fora do mar territorial;

4.29 - Outra flagrante impropriedade é procurar cobrar contribuições destinadas à Previdência Social de um navio estrangeiro. Onde se enquadrar o navio como sujeito passivo dessas Contribuições quando nenhuma lei assim determina?


4.30 - Ad argumentandum tantum, verifica-se no auto de infração, especificamente do único dado dele constante, classificação fiscal de mercadorias sem discriminação, que parte delas pode tratar-se de provisões de bordo;

4.31 - A instrução normativa ao disciplinar o tratamento tributário e o controle aduaneiro em momento algum determina a tributação das mercadorias consumidas a bordo, mas tão somente as mercadorias destinadas a venda, haja vista que não existe previsão para controle do estoque inicial de provisões de bordo;

4.32 - Para corroborar esse raciocínio, invoca o Ato Declaratório Executivo COANA 14/01, ratificando que referido ato autoriza o formulário de DSI para mercadorias vendidas;

4.33 - Assim, inexistindo previsão para tributação de mercadorias consumidas a bordo, qualquer exigência nesse sentido significa mudança de critério jurídico, o que contraria o §1º do art. 144 do CTN;

4.34 - Dessa forma, não existindo qualquer preceito que determine a tributação de consumo a bordo, tendo a impugnante observado e cumprido as determinações da IN SRF n.º 137/98, é indevida a multa que lhe é exigida nos termos do artigo 100, I, parágrafo único do CTN.



4.35 - *Argui ainda que é indevida a multa relativa ao auto do IPI, visto que baseada na Lei n.º 4.502/64, editada na vigência da Constituição anterior que dispunha sobre "Imposto de Consumo e Reorganização da Diretoria de Rendas Internas" e, nesse sentido não se mostra compatível com o regime adotado pela atual Constituição;*

4.36 - *Cita respeitável doutrina.*

Constatado a pendência da consulta formulada, através do pedido de Diligência n.º 046 de 29/05/02, fls. 239, solicitou esta Delegacia de Julgamento à DRF Maceió a solução de consulta respectiva. Através do despacho de fls.242, informa a unidade de origem que o processo de consulta foi remetido à SRRF/8ª RF, onde se encontra o domicílio fiscal da consulente.

Através do Sistema Decisões verificou-se que a consulta foi solucionada através da Solução de Consulta SRRF/8ª RF/DISIT N.º 304, de 30 de outubro de 2002.

Na decisão de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Fortaleza/CE indeferiu o pleito da recorrente, conforme Decisão DRJ/FOR n.º 2.588, de 27/02/2003, (fls. 243/261), assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 17/03/2001

Ementa: LEGITIMIDADE PASSIVA.

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

EFEITOS DA CONSULTA. AUSÊNCIA DE IMPEDIMENTO DO FISCO.

Salvo as hipóteses discriminadas na legislação que rege a formulação de consulta, os efeitos desta abrangem exclusivamente o consulente.

DIREITO DE DEFESA.

Restando demonstrado que ao sujeito passivo foi assegurada a ampla defesa possibilitando-lhe oferecer ao fisco, por todos os meios de prova admitidos em direito, elementos que comprovem suas alegativas, não se vislumbra o cerceamento de defesa suscitado.

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 17/03/2001

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


Lançamento Procedente.



Às fls. 266 o contribuinte foi intimado da decisão supra, motivo pelo qual apresenta Recurso Voluntário de fls. 270/297 e arrolamento de bens de fls. 300/302.

Intimado a regularizar o arrolamento realizado, a recorrente informa ter ofertado a totalidade de seus bens, fls. 341/347.

Após, foi dado seguimento ao recurso interposto.

É o Relatório. 

Voto

Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes, Relator

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Alega o recorrente ser parte ilegítima no feito, sob alegação de que a IN 137/98 somente atribuiu a responsabilidade ao mandatário regulamente constituído.

Sobre o tema, assim dispõe o CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

O Código Tributário Nacional atribuiu a sujeição passiva em direta, quando a obrigação recai sobre o contribuinte, ou seja sobre aquele que realiza o fato jurídico passível de tributação e indireta quando a obrigação recai sobre um responsável, que embora não tenha praticado o fato jurídico tributário, está relacionado indiretamente com este fato.

O art. 124 do CTN continua a explicitar a questão da solidariedade:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei

Já o art. 32 do Decreto-Lei nº 37/66, alterado pelo Decreto-lei nº 2.472/88 (art. 82 do RA) é ainda mais enfático:

Art. 32 - É responsável pelo imposto:

I - o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;

II - (...)

Parágrafo único - É responsável solidário:



a) (...);

b) o representante, no País, do transportador estrangeiro.

O que se abstrai de todas as normas sobre o tema é de que a responsabilidade tributária somente pode decorrer de expressa determinação legal.

No presente caso, entretanto, o recorrente não se enquadra em nenhuma das previsões legais constantes das normas que regem a matéria, já que a procuração a ele outorgada é expressa no sentido de apenas lhe dar poderes para, em nome de terceiro, Costa Cruzeiro – Agência Marítima e Turismo Ltda., firmar o Termo de Responsabilidade legalmente exigido.

A recorrente não assinou o referido Termo em nome próprio, mas em nome de terceiro, motivo pelo qual não pode ser responsabilizada pelos créditos tributários ora constituídos.

Novamente, a procuração que consta dos autos é expressa ao determinar que a recorrente detinha poderes para assinar o Termo de Responsabilidade em nome de Costa Cruzeiro – Agência Marítima e Turismo Ltda., o que efetivamente o fez, não havendo qualquer comando que implicasse em obrigação própria.

Assinou documentos em nome de terceiros, sendo estes os responsáveis pelo crédito debatido, não a recorrente.

Em face do exposto, acolho e preliminar de ilegitimidade passiva e, fato seguinte, dou provimento ao recurso interposto.

Sala das Sessões, em 16 de outubro de 2007


LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES - Relator