



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 11128.000665/00-40
Recurso nº 128.451 Voluntário
Acórdão nº 3101-00.117 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de junho de 2009
Matéria II/IPI - FALTA DE RECOLHIMENTO
Recorrente COSTA CRUZEIROS AGÊNCIA MARÍTIMA E TURISMO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 05/04/1999

Processo de consulta - eficácia - nulidade.

A consulta formulada tempestivamente, ainda que eficaz, não atinge fatos concretos ou hipóteses estranhas à matéria submetida a consulta, não cabendo alegar nulidade do lançamento tributário em face do descumprimento de norma legal.

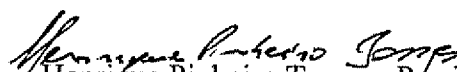
Embarcações estrangeiras. Mercadorias doadas ou vendidas a bordo.

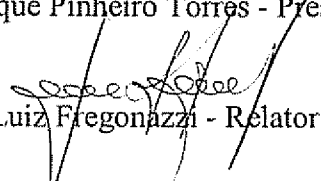
Cabe a tributação das mercadorias existentes a bordo de embarcação estrangeira, vendidas ou doadas a título de brinde a passageiros ou terceiras pessoas. Descabe a tributação se consumidas a bordo, sendo nesta parte improcedente o lançamento, bem como na hipótese de tributação *bis-in-idem*.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, por ter sido lavrado antes da decisão que declarou a consulta ineficaz. No mérito, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso, para excluir da exigência os valores previamente pagos, bem como, a tributação incidente sobre as mercadorias consumidas a bordo.


Henrique Pinheiro Torres - Presidente


João Luiz Fregonazzi - Relator

EDITADO EM 22/07/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, José Luiz Novo Rossari, Luiz Roberto Domingo, João Luiz Fregonazzi, Rodrigo Cardozo Miranda, Valdete Aparecida Marinheiro, Tarásio Campelo Borges e Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão DRJ/SPOII n.º 03.119, de 08 de maio de 2003, da 1.ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP que, por unanimidade de votos, julgou procedente o lançamento consubstanciado no auto de infração de fls. 01 e seguintes, para exigência do crédito tributário correspondente aos impostos de importação e sobre produtos industrializados vinculado à importação, multa de ofício relativa ao II e ao IPI, no percentual de 75%, e juros de mora.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da autoridade julgadora de primeira instância, abaixo transcrito.

A empresa supracitada submeteu a despacho aduaneiro as mercadorias constantes na Declaração Simplificada de Importação – DSI - n.º 099/100.070 (Navio Costa Allegra), registrada em 02/03/99, cópia de fls. 19 e 20, recolhendo o Imposto de Importação e o IPI vinculado.

Entretanto, em ato de revisão aduaneira, a autoridade fiscal constatou a falta de recolhimento do Imposto sobre a Importação – II - e do Imposto sobre Produtos Industrializados- IPI – em decorrência da aplicação de alíquotas incorretas às mercadorias declaradas, conforme planilha anexas que instruem e fazem parte do presente processo e a constatação de falta de recolhimento do II e do IPI sobre as mercadorias declaradas “para uso ou free” e pela utilização “no revenue”.

Em consequência foi lavrado o presente auto de infração, fls. 01 a 17, formalizando a exigência do recolhimento do II e do IPI, bem como seus acréscimos legais, em decorrência da diferença de tributos apurada.

Devidamente cientificada, a interessada apresentou impugnação, às fls. 29 a 46, alegando preliminarmente e em síntese o que se segue:

É pessoa jurídica que tem como atividade principal a realização de cruzeiros marítimos nacionais (navegação de cabotagem), com fins turísticos, em navios próprios ou arrendados, bem como a exploração do ramo de agência de viagens e turismo,

É subsidiária da empresa italiana Costa Crociere, sendo responsável pela operação dos navios do grupo, que vêm à costa brasileira para realizar cruzeiros marítimos,



Durante o percurso do navio são colocados à disposição dos passageiros a bordo, produtos que são comercializados em loja de conveniência, bares, restaurantes e instalações semelhantes. Além dos citados, outras mercadorias são utilizadas no âmbito da prestação de serviços;

De acordo com a legislação vigente, deverão ser calculados e pagos os impostos e contribuições federais devidos, decorrentes das vendas desenvolvidas a bordo do navio ou a ele relacionados, no período em que permanecer em operação de cabotagem em águas brasileiras;

A impugnante procedeu ao recolhimento do referido tributo nos valores de 3.466,10 (três mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e dez centavos) de Imposto sobre produtos Industrializados e R\$ 2.465,52 (dois mil, quatrocentos e sessenta e cinco reais e cinquenta e dois centavos) de Imposto de Importação,

Antes da lavratura do auto de infração a impugnante já havia adotado providências que comprometem a validade do auto de infração. formulou consulta sobre a aplicação da Instrução Normativa n.º 137/98, e pagou diferenças de impostos relativas a mesma DSI, fato este completamente ignorado pela fiscalização,

Desse modo, a interessada foi surpreendida com a lavratura do auto de infração, no qual foram lançados valores correspondentes ao Imposto de Importação e ao IPI vinculado, perfazendo o crédito tributário de R\$ 34.536,98 (trinta e quatro mil, quinhentos e trinta e seis reais e noventa e oito centavos);

No entanto, a requerente formulou consulta à Administração no que tange à forma de apuração dos referidos impostos face ao disposto na Instrução Normativa SRF nº 137/98;

Desta forma, por haver consulta ainda pendente de apreciação, a impugnante não poderia ser autuada;

A requerente apresentou em 29/12/98, junto à Delegacia da Receita Federal em Santos, consulta sobre a interpretação e aplicação da referida norma;

Até a presente data, a impugnante não obteve resposta a consulta formulada, fato este que, em consonância com o artigo 48 do Decreto n.º 70.235/72 e com jurisprudência predominante, impede que seja lavrado o Auto de Infração,

É nulo o lançamento com base em argumento sobre matéria que está sob consulta;

A impugnante encontra-se resguardada no seu direito de não ser autuada, uma vez que há consulta formulada pendente de apreciação por Autoridade Fiscal;

Segundo se depreende da descrição dos fatos, os motivos da autuação foram: (i) a aplicação de alíquota incorreta em relação ao Imposto de Importação – II, (ii) utilização de taxa de conversão diferente daquela aplicável na data do registro da



DSI, e (iii) falta de recolhimento do II e do IPI sobre as mercadorias informadas como "para uso ou free" e utilização em "no revenue";

Conforme demonstrativo, do total lançado pode identificar que no caso do Imposto de Importação, R\$ 428,17 (quatrocentos e vinte e oito reais e dezessete centavos), referem-se ao ajuste de alíquota e da taxa de conversão e R\$ 4.133,14 (quatro mil, cento e trinta e três reais e quatorze centavos) seriam referentes às mercadorias "para uso ou free" e utilização em "no revenue". Já no caso do Imposto sobre Produtos Industrializados os valores são respectivamente R\$ 6.746,64 (seis mil setecentos e quarenta e seis reais e sessenta e quatro centavos) e R\$ 6.930,75 (seis mil, novecentos e trinta reais e setenta e cinco centavos);

Deve se destacar que no demonstrativo efetuado os produtos descritos como "não identificados" referem-se as mercadorias "para uso ou free" e para utilização "no revenue", nos quais a fiscalização se baseou para a autuação;

As diferenças de alíquotas e de taxa de conversão apuradas foram já foram devidamente regularizadas em atendimento à Intimação formulada pela autoridade fiscal,

Uma análise mais detalhada dos fatos, revela um procedimento equivocado da autoridade responsável pela lavratura do auto de infração, vez que a descrição dos fatos não faz qualquer menção as quantias exigidas e pagas em decorrência de aplicação de alíquota e taxa de conversão distintas aceitas pelo fisco;

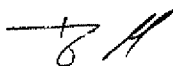
Na data de 20 de julho de 1999, foi emitida Intimação pela ALF/Porto de Santos/SEOPE/EQVIB n.º 012/99 para o contribuinte regularizar diferenças relativas às DSI n.º 099/100.071 e 099/100.070;

Em relação à DSI, objeto do presente processo, foram recolhidas as seguintes importâncias: R\$ 9.119,75 (nove mil, cento e dezenove reais e setenta e cinco centavos) de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e R\$ 428,16 (quatrocentos e vinte e oito reais e dezesseis centavos) a título de Imposto de Importação – II, apurados em atendimento aos ajustes na alíquota do II e do IPI e na taxa de conversão;

Tais valores nada mais são do que os novos valores apurados com os ajustes das alíquotas e da taxa de conversão determinados pela Intimação n.º 012/99, devidamente atendida pela impugnante,

As diferenças apuradas foram devidamente recolhidas em 08/09/99, conforme cópias dos respectivos DARF, em atendimento à Intimação, que devidamente protocolado recebeu o número de identificação 11128 006359/99-11;

Tendo pago aquilo que julgou ser devido em relação aos termos da Intimação, a impugnante demonstra sua total incredulidade quanto ao auto de infração lavrado em relação a mesma DSI, pois julgava já ter passado pela revisão aduaneira, uma vez que foram pagos os impostos exigidos na Intimação 012/99, que foi totalmente desconsiderada,



Se considerada a possibilidade do presente auto de infração estar exigindo as diferenças dos impostos não recolhidos integralmente quando do atendimento à Intimação, a impugnante anexa as cópias das respectivas guias de recolhimento, ratificando suas ponderações quanto o não cabimento da multa e juros constantes da petição de 08/09/99 que, se acolhidas, deverão determinar a devolução dos valores pagos a tal título;

Trata-se de clara ofensa a verdade material dos fatos. Se por um lado a lavratura do auto de infração mostra-se indevida em virtude da pendência da consulta formulada, por outro lado também é indevida diante da existência de um outro processo, aberto com apresentação das guias de recolhimento dos impostos julgados devidos no atendimento à Intimação,

O auto de infração é nulo porque indevidas as exigências relativas às diferenças de alíquotas e taxa de conversão. Igualmente indevidas são as exigências relativas as mercadorias informadas como "para uso ou free" e para utilização "no revenue", pois dada a generalidade da base legal, artigos 83, 84, 85 e 86 do Regulamento Aduaneiro, utilizada para estas, não permite que seja identificada a real motivação da autoridade;

Dentre as mercadorias relacionadas como utilizadas a tal título encontram-se bebidas e cigarros, que não tendo destinação comercial, foram distribuídos entre a tripulação e passageiros, nos diversos eventos sociais que caracterizam a prestação de serviços de cruzeiros marítimos, ou então foram, por quaisquer motivos, danificados;

A fiscalização pretendeu tributar também as mercadorias destinadas às provisões de bordo, muito embora não tenha justificado o porquê.

Diante do exposto, requer a procedência da presente impugnação, com declaração de nulidade do Auto de Infração, tendo em vista o fato da impugnante encontrar-se em processo de consulta, motivo pelo qual não poderia ter sido lavrada a presente autuação.

Outrossim, caso entenda insuficiente o argumento acima, requer que seja cancelada a exigência fiscal lançada no Auto de Infração em virtude dos créditos serem indevidos, porque pagos em intimação anterior, bem como em observância ao disposto no inciso IV do artigo 10 do Decreto nº. 70.235/72, por falta de embasamento legal da parte que exige os impostos sobre as mercadorias destinadas às provisões de bordo.

Tendo em vista o disposto na Portaria MF nº. 416/00, o presente processo foi encaminhado à DRJ/Florianópolis, às fls. 81.

Face as alegações da interessada, àquela Delegacia converteu o processo em diligência, para que a Alfândega de Santos informasse se:



O contribuinte efetivamente formulou consulta relativa à aplicação da IN SRF n.º 137/98, conforme alegado em sua impugnação;

A matéria objeto da consulta é coincidente com aquela de que trata o presente processo;

Em caso afirmativo, informar se existe solução definitiva para a referida consulta, anexando cópia da mesma ao processo e informando a data da ciência do contribuinte.

A Alfândega do Porto de Santos, às fls 96, com o intuito de evitar excessiva demora no atendimento da solicitação formulada pela DRJ/Florianópolis, encaminhou o processo para à Equipe de Orientação e Consulta – SRRF – 8ª RF, local em que se encontrava o processo n. 11128 000662/00-51 para que respondesse às questões suscitadas.

A Divisão de Tributação da Superintendência da Receita Federal – 8ª RF, às fls 105/110, assim se pronunciou:

“É ineficaz a consulta, não produzindo efeitos quando formulada em desacordo com os artigos 2º a 5º da IN SRF n.º 2, de 1997. A finalidade única do instituto da consulta é dirimir dúvidas quanto à interpretação de dispositivo da legislação tributária federal aplicáveis aos fatos concretos descritos pelo interessado, não sendo, assim, via adequada para solucionar questões do sujeito passivo quanto a procedimentos de escrituração contábil e correlatos que deve adotar na prática. Excetuada a hipótese de matérias conexas, uma mesma petição de consulta não pode referir-se a mais de um tributo ou contribuição.

Após, o presente processo foi encaminhado à DRJII/SPO/SP para prosseguimento.

A autoridade julgadora de primeira instância julgou procedente o lançamento, não acolhendo as razões da impugnante.

Consoante Resolução n.º 301-1.365, documento de fls. 136 e seguintes, esta Câmara converteu o julgamento em diligência para verificar acerca da tempestividade do recurso voluntário, haja vista que interposto após vencido o prazo de trinta dias contados da ciência.

Realizada a diligência pela unidade de origem, entendeu a 1.ª Câmara do Egrégio 3.º Conselho de Contribuintes que o recurso é tempestivo, mediante Resolução n.º 301-1.650, autuada às fls. 193 e seguintes. Vencida a preliminar de intempestividade, o recurso foi novamente convertido em diligência para manifestação da unidade de origem acerca dos recolhimentos efetuados pela recorrente em face da intimação de fls. 52/53 deste processo.

Retornam os autos para julgamento.

É o relatório.



Voto

Concluo pela tempestividade do recurso, nos termos da supracitada Resolução nº 301-1.650. O recurso preenche os demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Consoante despacho exarado às fls. 240 e 241, da lavra da Divisão de Vigilância e Controle Aduaneiro da Alfândega da RFB do Porto de Santos, os documentos de arrecadação de fls. 54, 55 e 56 são hábeis e idôneos, coincidentes em datas e valores com as informações obtidas do sistema SINAL, extratos acostados às fls. 205/211, bem assim relacionam-se perfeitamente aos valores devidos em face da referida intimação. Os referidos pagamentos restaram comprovados e não foram objeto de retificação ou restituição, consoante informação de fls. 219.

Outrossim, restou constatado pela unidade de origem, no que tange à falta de recolhimento do imposto de importação, no valor de R\$ 4.133,14, e do imposto sobre produtos industrializados vinculado, no valor original de R\$ 1.090,97, sobre as mercadorias declaradas sob a rubrica de “para uso ou *free*” e “*no revenue*”, não constam recolhimentos no presente processo.

Eis aí o cerne da lide, qual seja a tributação de mercadorias destinadas para uso ou consumo de bordo e aquelas objeto de doação ou venda aos passageiros, autoridades e visitantes ilustres.

PRELIMINAR DE NULIDADE – PROCESSO DE CONSULTA

A recorrente alega nulidade em razão do lançamento ter sido efetivado no período em que se encontrava protegida por consulta formulada justamente sobre a matéria objeto dos autos.

Da análise do processo de consulta, em especial do despacho decisório acostados às fls 91 deste processo, verifica-se que a consulta foi declarada ineficaz.

Caberia algum questionamento caso houvesse correspondência biunívoca entre a matéria consultada e os atos praticados pela recorrente, guindados à condição de infração à legislação aduaneira, os quais motivaram a lavratura do auto de infração para cobrança do crédito tributário devido e não pago. Ocorre que a então consulente trouxe questões genéricas acerca da interpretação da legislação tributária que não dizem respeito aos fatos concretos descritos nos autos, os quais ensejaram a exigência do crédito tributário controverso

Outrossim, releva considerar que a recorrente procedeu ao recolhimento dos tributos que entendia cabíveis em face dos atos jurídicos praticados, demonstrando conhecimento da matéria de que cuidam os autos, e sobretudo do cerne da lide, qual seja a tributação de mercadorias estrangeiras consumidas a bordo, vendidas ou doadas a passageiros ou terceiros.



As infrações constatadas pela autoridade autuante consistem em não cumprir a obrigação tributária decorrente da materialização da hipótese de incidência concernente à importação das mercadorias estrangeiras sob a rubrica de brindes, vendidas a passageiros ou consumidas a bordo, declaradas “para uso ou *free*” ou pela utilização “*no revenue*”. Repise-se, essas hipóteses não foram objeto de consulta.

Da simples análise da matéria sob consulta, inclusive da resposta aos quesitos, verifica-se que, ainda que fosse eficaz, a consulta não poderia surtir efeito algum em face dos atos concretos praticados pela contribuinte e dos critérios jurídicos adotados pela autoridade autuante.

Consoante voto do Insigne Conselheiro Luiz Roberto Domingo, proferido no Acórdão nº 301-32.576, Processo nº 11128.000651/00-35 e Recurso Voluntário nº 128.612, do qual transcrevo o trecho a seguir, a consulta declarada ineficaz não surte efeitos:

Não procede a alegação da Recorrente de que a Consulta declarada ineficaz tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito ou impedir o lançamento dos tributos. Na verdade, somente a consulta eficaz produz efeitos jurídicos atinentes à impedir, ainda que momentaneamente, a incidência da norma que o consulente quer afastar.

Não se verifica, pois, qualquer vício no lançamento consubstanciado no auto de infração de fls. 01 e seguintes. A consulta não diz respeito aos fatos concretos motivadores da ação fiscal.

Por todo o exposto, rejeito a preliminar.

MÉRITO

O cerne da lide cinge-se à tributação de mercadorias objeto de consumo de bordo, vendidas ou doadas a passageiros ou terceiros. Há controvérsia também acerca da cobrança, em duplicidade, da diferença relativa aos tributos recolhidos conforme DSI de folhas 19.

Assiste razão à contribuinte quando informa que no auto de infração houve cobrança de diferença de tributos, em razão da aplicação da taxa de câmbio vigente na data de registro da DSI. De fato, tais diferenças foram cobradas em momento anterior, por ocasião da intimação da ALF Porto de Santos /SEOPE/EQVIB n.º 12/99, cópias às fls. 52 e seguintes. Consta na referida intimação a exigência de pagamento dos tributos às alíquotas de II e IPI informadas no auto de infração às fls 06 (II – alíquota de 23% - diferença de R\$ 428,17) e às fls. 12 (IPI – alíquota de 330% - cigarros) cujo valor do tributo devido é idêntico ao cobrado: R\$ 7352,68 em atendimento à supracitada intimação. Os demais créditos cobrados às fls. 12 dizem respeito a mercadorias identificadas como “free” ou “no revenue”, cujo mérito será discutido posteriormente.

A tabela apresentada pela autuada às fls.37 é esclarecedora quanto aos valores praticados pela autoridade autuante. Outrossim, demonstra nas tabelas de fls. 41 que de fato houve cobrança de tributos em duplicidade.

Assim, deve ser cancelado o auto de infração na parte em que há cobrança em duplicidade (*bis in idem*), nos termos da tabela abaixo:

IMPOSTO	ALÍQUOTA	BASE DE CÁLCULO	CRÉDITO TRIBUTÁRIO	DIFERENÇA COBRADA NO AUTO DE INFRAÇÃO
II	23%	1811,45	416,63	79,63
II	23%	157,96	36,33	6,94
II	23%	2.692,50	619,28	118,34
II	23%	3.448,07	793,06	151,04
II	23%	4.471,14	1.028,36	71,72
IPI	330%	2.228,08	7.532,68	6.746,04

No que pertine às mercadorias para uso e consumo de bordo, vendidas a passageiros ou destinadas a brinde, é de se considerar o que segue.

Inicialmente convém registrar que as embarcações estrangeiras que ingressem no território aduaneiro, juntamente com a tripulação, lista de sobressalentes e provisões de bordo, ingressam automaticamente no regime aduaneiro especial de admissão temporária, estando os tributos incidentes na importação automaticamente suspensos. É o que dispõe o artigo 65 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91030/1985, *in verbis*:

Art. 65 - Considera-se em admissão temporária, independentemente de qualquer procedimento administrativo, o veículo que ingressar no território aduaneiro a serviço de empresa estrangeira autorizada a operar no Brasil.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil editou a IN SRF nº 285, de 14 de janeiro de 2003, que veio, na sequência de atos normativos similares, disciplinar a matéria, considerando automaticamente submetidas ao regime de admissão temporária, sem qualquer atuação da autoridade aduaneira, as embarcações estrangeiras, *verbis*:

Art. 5º Consideram-se automaticamente submetidos ao regime de que trata o art. 4º:

I - os veículos, utilizados exclusivamente no transporte internacional de carga ou passageiro, que ingressem no País exercendo esta atividade;

II - os veículos de viajante estrangeiro não residente, exclusivamente em tráfego fronteiriço, observado o disposto na Instrução Normativa SRF nº 69/91, de 5 de setembro de 1991;

III - as embarcações, aeronaves e outros bens, destinados à realização de atividades de pesquisa e investigação científica, na plataforma continental e em águas sob jurisdição brasileira, autorizadas pelo Comando da Marinha, do Ministério da Defesa, nos termos do Decreto nº 96.000, de 2 de maio de 1988;

IV - as embarcações pesqueiras autorizadas a operar em águas nacionais pelo Ministério da Agricultura e do Abastecimento, nos termos do Decreto nº 2.840, de 10 de novembro de 1998;

V - as unidades de carga estrangeiras, seus equipamentos e acessórios, inclusive para utilização no transporte doméstico;



VI - as embarcações estrangeiras, em viagem de cruzeiro pela costa brasileira, com escala em portos nacionais, ou em navegação de cabotagem

Assim, devem ser pagos os tributos incidentes na importação apenas nos casos de venda ou doação de mercadorias a passageiros ou terceiras pessoas, como será demonstrado. Já as mercadorias destinadas ao uso e consumo de bordo dos tripulantes e passageiros não podem ser tributadas.

Veja-se que as mercadorias nacionais fornecidas para uso e consumo de bordo de embarcações estrangeiras estão isentas de IPI, mesmo se consumidas em território aduaneiro, a teor do disposto no artigo 44, Incisos I e II, do Decreto n.º 87.981/1982 – RIPI, *verbis*:

Art. 44. São isentos do imposto (Lei n.º 4.502/64, artigos 7 e 8, e Decreto-Lei n.º 34/66, art. 2, alteração 3):

I – os produtos exportados para o exterior, desde que obedecidas as instruções baixadas pelo Ministro da Fazenda; II – os produtos saídos do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, em operação equiparada à exportação, ou para a qual sejam atribuídos os benefícios fiscais concedidos à exportação, salvo quando adquiridos e exportados pelas empresas nacionais exportadoras de serviços, na forma do Decreto-Lei n.º 1.633, de 9 de agosto de 1978,

(...)

De igual forma, não incide o imposto de importação sobre as mercadorias exportadas para uso e consumo de bordo, nos termos da IN SRF n.º 28/94, que cuida dos procedimentos especiais na exportação, dentre esses o fornecimento para uso e consumo de bordo, artigos 52 e 53.

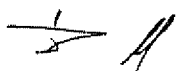
Tampouco incide sobre as mercadorias estrangeiras consumidas a bordo das embarcações, ainda que consumidas no território aduaneiro, a teor do disposto no artigo 40 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n.º 91.030/1985, *verbis*:

Art. 40 - As mercadorias incluídas em listas de sobressalentes e provisões de bordo deverão corresponder, em quantidade e qualidade, às necessidades do serviço de manutenção do veículo e de uso ou consumo de sua tripulação e passageiros

Parágrafo 1º - As mercadorias mencionadas neste artigo que, durante a permanência do veículo na zona primária, não forem necessárias aos fins indicados, serão depositadas em compartimento fechado, o qual só poderá ser aberto após a saída do veículo da zona primária ou na presença da fiscalização aduaneira

Parágrafo 2º - A critério da fiscalização, poderá ser dispensada a cautela prevista no parágrafo anterior, se for de curta duração a permanência do veículo na zona primária.

Trago a lume os dispositivos supracitados para, mediante análise sistemática da legislação pertinente ao fornecimento de mercadorias para uso e consumo de bordo, concluir que as mercadorias consumidas a bordo não podem ser tributadas.



De fato, a embarcação encontra-se em admissão temporária, juntamente com a equipagem e provisões de bordo. As mercadorias utilizadas pela tripulação e passageiros e não cobradas, portanto destinadas a uso e consumo de bordo, não podem ser tributadas. Eis que não ocorreu o fato gerador na importação de mercadorias estrangeiras, pois os tributos aduaneiros encontram-se suspensos.

Veja-se que as mercadorias nacionais exportadas para uso e consumo de bordo, e portanto desnacionalizadas, não são tributadas se consumidas a bordo, em território aduaneiro. Outrossim o supracitado artigo 40 do Regulamento Aduaneiro vai ao encontro dessa posição, ao determinar que as mercadorias incluídas em lista de sobressalentes e provisões de bordo deverão corresponder em quantidade e qualidade à necessidade de uso e consumo de bordo da tripulação e passageiros. Desta forma, entendo que as mercadorias destinadas a uso e consumo de bordo, sejam estrangeiras ou desnacionalizadas, não podem mais ser tributadas.

Não obstante, consoante norma inserta no artigo 41 do supracitado Regulamento Aduaneiro, o imposto sobre a importação haverá de incidir sobre as mercadorias vendidas a bordo, *verbis*:

Art. 41 - O Secretário da Receita Federal disciplinará o funcionamento de lojas, bares e instalações semelhantes, em embarcações, aeronaves e outros veículos empregados no transporte internacional, de modo a impedir a venda de produtos com descumprimento da legislação aduaneira (Decreto-Lei nº 37/66, Art. 40).

Visando disciplinar o disposto no artigo 41, suprarreferenciado, o Secretário da Receita Federal editou a IN SRF nº 137/98, que no artigo 9.º estabelece os casos em que haverá a incidência do imposto de importação, *verbis*:

Art. 9º A autorização de saída do veículo do País fica condicionada à apresentação, pelo mandatário, na unidade aduaneira que jurisdicone o porto onde ocorrer a última escala do navio com destino ao exterior, dos seguintes documentos:

I - relatório sobre a movimentação de mercadorias estrangeiras durante o período, identificando a posição de seu estoque final e relacionando as mercadorias vendidas, com indicação da quantidade, discriminação do produto e valores, unitários e totais, em moeda nacional, determinados pela taxa cambial vigente na data de registro da DSI;

II - DARF, referentes ao recolhimento dos impostos e contribuições devidos no período

Corrobora esse entendimento a disposição contida no artigo 3.º da IN/SRF nº 137/98, que faz corretamente separação entre provisão de bordo e mercadorias destinadas à venda:

Art. 5º O controle aduaneiro sobre as mercadorias de origem estrangeira transportadas no navio em viagem de cruzeiro, ou embarcadas no País para reposição de estoques, destinadas à provisão de bordo ou à venda em lojas, bares e instalações semelhantes, observará o seguinte:



I - provisões de bordo. os víveres de origem estrangeira deverão ser depositados em compartimento próprio, de onde serão retirados conforme as necessidades de consumo da tripulação e dos passageiros,

II - mercadorias estrangeiras destinadas à venda. o comandante do navio manterá registro do estoque diário de mercadorias estrangeiras a bordo, que permita identificar o movimento ocorrido no período, relativamente ao saldo inicial, entradas, saídas e saldo final.

§ 1º No ato da visita, no porto de entrada no País, o comandante do navio apresentará, à autoridade aduaneira, relação, em três vias, das mercadorias estrangeiras existentes a bordo, destinadas à venda, que constituirão o estoque inicial, para efeito do disposto no inciso II

§ 2º As vias da relação referida no parágrafo anterior terão as seguintes destinações:

a) 1ª via: unidade aduaneira que jurisdicione o porto de entrada,

b) 2ª via: representante legal, no País, do armador estrangeiro, averbada pela autoridade aduaneira;

c) 3ª via: comandante do navio

§ 3º O despacho aduaneiro das mercadorias estrangeiras será processado em nome do mandatário, com base em uma única Declaração Simplificada de Importação - DSI, para o total de mercadorias vendidas no período de apuração estabelecido no § 3º do art. 2º.

Portanto, cabe a exigência fiscal no que respeita às mercadorias objeto de venda aos passageiros. Quanto às mercadorias doadas a título de brinde não há qualquer distinção, pois essas ainda que não vendidas revelam destinação comercial, como as amostras comerciais que, mesmo doadas, poderiam ser objeto de uma venda para o país de importação e são normalmente tributadas, a teor do disposto no artigo 149 do supracitado Regulamento Aduaneiro, verbis:

Art. 149 - Será concedida isenção do imposto nos termos, limites e condições estabelecidos no presente Capítulo.

(..)

VI - às amostras comerciais e remessas postais internacionais, sem valor comercial (Decreto-Lei nº 37/66, art. 15, VI, e Decreto-Lei nº 1726/79, art. 2, IV, "j");

Portanto, somente as mercadorias destinadas a uso ou consumo de bordo não são tributadas. Incluem-se nesta lista todas as mercadorias consumidas a bordo por tripulantes e passageiros, inclusive bebidas, desde que consumidas a bordo. Os cigarros ofertados a tripulantes fazem parte das provisões de bordo e são destinados a uso e consumo de bordo, não podendo ser tributados. Todavia, os cigarros ofertados a passageiros e terceiras pessoas não podem ser considerados para uso e consumo de bordo, devendo ser considerados como brinde ou cortesia e, portanto, tributados.



No que respeita aos passageiros e terceiras pessoas, a venda de mercadorias a bordo e a destinação a título de brinde ou cortesia devem ser objeto de tributação, a teor do disposto na IN SRF nº 137/98, artigos 2.º, 5.º e 9.º.

Assim, quanto às informações prestadas às fls. 22, mercadorias “no revenue”, devem ser excluídas da tributação e incluídas conforme abaixo explicitado:

BEBIDAS

Cocktail de bemvenido a bordo – excluído da tributação – Não Tributável - NT;

Espumante nas noites de gala (restaurante) – NT;

Champanhe nas suítes – NT

Cocktail dos repeaters – NT;

Tratamento vip na ponte de comando – NT;

Cocktail dos solteiros – NT;

Quebras e produtos recusados – NT;

Vinhos oficiais e staff para consumo próprio – NT;

Água mineral equipagem – NT;

Vinhos para uso em cozinha- NT;

Demonstração em cocktails – NT;

Inspeção autoridades na combusa (depósito) – Tributável;

Mesa de comando e convidados de honra – NT;

Restaurante oficiais de alta patente – NT;

Restaurante oficiais outros – NT;

Cortesia a passageiros – Tributável;

Hospital e capela – NT;

Cortesia a agência de viagem e excursões – Tributável;

Cortesia a autoridades, representantes diplomáticos – Tributável;

Dotação a equipagem e marinheiros (alcoólicos) – NT;

Dotação à tripulação em geral (refrigerantes) – NT.



Inobstante, tributa-se as bebidas vendidas a bordo a passageiros ou terceiras pessoas, em unidades, pois não se pode presumir que são destinadas a consumo de bordo em face da aplicação do artigo 111 do Código Tributário Nacional - CTN.

CIGARROS

Dotação de cigarros à tripulação em geral – Não tributável;

Cortesia para autoridades – Tributável.

Com relação às mercadorias para uso ou “free”, conforme relatório da contribuinte autuado às fls. 25, devem ser excluídas da tributação. A única ressalva é a doação a passageiros ou terceiros a título de brinde ou cortesia, mas não há provas nos autos de que essas mercadorias para uso e consumo de bordo tiveram outra destinação. Tributa-se a venda de cigarros a bordo em pacotes pois, a teor do disposto no artigo 111 do CTN, não se pode presumir o consumo a bordo.

Por todo o exposto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a cobrança de tributos exigidos em duplicidade (*bis in idem*), afastar a incidência no caso das mercadorias destinadas a uso e consumo de bordo de tripulantes e passageiros e terceiras pessoas, ficando mantido o lançamento relativamente àquelas mercadorias destinadas aos passageiros, autoridades e visitantes, a título de doação ou brinde ou venda a bordo.

É como voto.

João Luiz Fregonazzi

