



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO**  
**TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
TERCEIRA CÂMARA

10480-001117/91-65

hf

PROCESSO Nº \_\_\_\_\_

Sessão de 18 de junho de 1993

303-27.669

**ACORDÃO Nº** \_\_\_\_\_

Recurso nº.: 115.423

Recorrente: ENDOSCOPIA CENTRO DE DIAGNOSTICO E TRATAMENTO LTDA.

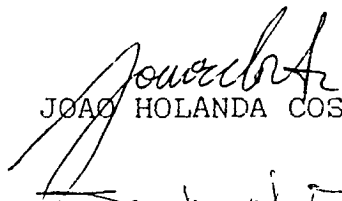
Recorrid DRF-RECIFE/PE


A transferência do uso de equipamentos importados com isenção vinculada à qualidade do importador antes de decorridos cinco anos do desembarço aduaneiro torna exigíveis os tributos dispensados, bem como as multas e juros de mora previstos na lei, sendo responsáveis, solidariamente, o importador e o adquirente. A responsabilidade solidária não comporta benefício de ordem. Recurso não provido.

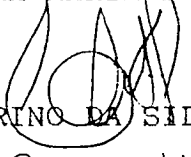
VISTOS, relatados e discutidos os presentes autos,

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de ilegitimidade de parte passiva "ad causam", no mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 18 de junho de 1993.

  
JOÃO HOLANDA COSTA - Presidente

  
SANDRA MARIA FARONI - Relatora

  
SEVERINO DA SILVA FERREIRA - Proc. da Faz. Nacional

VISTO EM  
SESSÃO DE :

  
28 JAN 1994

V.V.

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: Dione Maria Andrade da Fonseca, Milton de Souza Coelho, Carlos Barcanias Chiesa e Rosa Marta Magalhães de Oliveira, Humberto Esmeraldo Barreto Filho. Ausentes, os Cons. Malvina Corujo de Azevedo Lopes e Leopoldo César Fontenelle.

MF - TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES - TERCEIRA CAMARA  
RECURSO N. 115.423 - ACORDAO N. 303-27.669  
RECORRENTE : ENDOSCOPIA CENTRO DE DIAGNOSTIVO E TRATAMENTO  
                  LTDA.  
RECORRIDA : DRF-RECIFE/PE  
RELATORA : SANDRA MARIA FARONI

## R E L A T O R I O

Trata-se de recurso de decisão do Sr. Delegado da Receita Federal em Recife, que julgou procedente em parte a ação fiscal levada a efeito contra a empresa acima identificada e que resultou no auto de infração de fl. 1, com exigência de Imposto de importação, IPI, multas dos artigos 521, II, "a" e 530 do Regulamento Aduaneiro e multa do art. 364, II, do Regulamento do IPI. A decisão recorrida excluir da exigência a multa do art. 530 do R.A.

Os fatos estão assim relatados na decisão recorrida:

"Contra a interessada, acima identificada, foi lavrado, em 31/01/91, o auto de infração de fls. 01, para a exigência do Imposto de importação no valor de 13.584,13 BTNF,s e do imposto sobre Produtos Industrializados vinculado à importação no valor de 4.191,67 BTNFs, além das multas e juros de mora, descritos no auto, que se tornaram devidos em virtude da importação realizada por meio da DI n. 000678/89, totalizando, até a data da lavratura, a quantia de 37.803,43 BTNF,s.

Deveu-se a presente ação administrativa à ocorrência dos seguintes fatos: O Real Hospital Português de Beneficência de Pernambuco importou máquinas e equipamentos médicos, gozando da isenção do imposto de importação e do IPI vinculado, prevista no art. 1, parágrafo 2., b, do Decreto-lei n. 2.134/88. Tendo sido verificada a transferência do material importado e seu uso para o interessado que não possui os requisitos para fruição da isenção a ação fiscal, iniciada no Hospital Português foi estendida às clínicas e consultório que atuam em áreas locadas pelo citado estabelecimento. Entenderam os fiscais autuantes que a Endoscopia - Centro de Diagnostico e Tratamento Ltda, subordina-se ao disposto nos arts. 82, I, 108 e 137 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto n. 91.030/85, e do Art. 124, I do Código Tributário Nacional. Em decorrência, tornaram-se exigíveis o imposto de importação e o IPI vinculado à importação, conforme o art. 114, II do RA, c/c o art. 7. da Lei n. 4.367/64, o art. 5. do Dec.-Lei n. 1.704/79 e art. 4. do Dec.-Lei n. 1.736/79.

Foi solicitado e anexad, às fls. 16 a 19, fotocópia do contrato social de constituição da clínica autuada, bem como das duas alterações contratuais.

Rec.115.423  
Ac.303-27.669

Regularmente científica do lançamento em causa e inconformada com o procedimento supra, comparece a autuada aos autos, através de seu advogado, com a tempestiva impugnação de fls. 35 a 41, alegando, em suma, que o Hospital Português efetuou a importação, atendendo aos reclamos da classe médica; que, face ao grau de aptidão para o manejo dos equipamentos, o Hospital Português teria gastos excessivos se os utilizasse; que, dessa forma, o uso das máquinas foi cometido à autuada; que esse uso é feito, porém, em nome do Hospital e a pedido deste; que não há qualquer indício de locação relativamente aos equipamentos; que locação existe quanto ao espaço físico usado pela Clínica: que os bens importados permanecem no âmbito físico do importador; que a autuada usa as máquinas como preposto do Hospital. Além disso, sustenta a defendente que, mesmo que a perda da isenção se concretize, a responsabilidade não poderia ser atribuída à autuada, visto que o art. 82 do Regulamento Aduaneiro tipifica o adquirente e cessionário da mercadoria e não aquele que usa o bem por mandato do importador e o cessionário do uso; que inserir o mandatário importa presunção de solidariedade; que, entre o Hospital Português e autuada, operou-se um contrato de mandato e não um de cessão de uso; que, se existisse a cessão de uso, o dever do cessionário se restringiria a velar pelo efetivo e regular emprego dos bens nas finalidades que motivaram a concessão da isenção.

Ao final da peça impugnatória, pede e espera que seja a presente ação fiscal julgada improcedente, reconhecendo-se a situação da impugnante como mandatária, ou, de assim não for entendido, seja a impugnante considerada cessionária de uso.

Junta a impugnante, para fins de instrução probatória, trabalhos publicados pelos seus sócios às fls. 55 a 68, bem como lista com os trabalhos e pesquisas de um dos sócios, às fls. 69 a 72.

Tendo em vista os argumentos da defesa, os auditores - fiscais autuantes pugnam pela manutenção do auto na informação fiscal de fls. 46 a 48, pronunciando-se nos seguintes termos:

1- A Clínica de Endoscopia funciona independentemente do Hospital Português, possui personalidade jurídica própria, e não goza dos requisitos previstos no parágrafo único, Art. 137 do Regulamento Aduaneiro;

2- Os aparelhos, objeto da autuação, estão alocados e em pleno funcionamento nas dependências da autuada, haja vista a declaração firmada no termo de constatação de fls. 10;

Rec.115.423  
Ac.303-27.669

3 - De acordo com o contrato de fls. 12 a 15, a autuada é proprietária dos bens adquiridos com isenção pelo Hospital Portugues, além do que existem benefícios recíprocos entre ambos;

4- No caso em tela, a Clínica de Endoscopia e o hospital são devedores solidários

5- Por fim, concluem que o Real Hospital Português importou equipamento para terceiros, utilizando-se de sua isenção, tendo essas importações não só beneficiado a autuada, mas também outras duas clínicas, ambas exercendo atividades com fins lucrativos.

Juntam os fiscais autuantes declaração da devedente com o valor dos honorários médicos, às fls. 49.

As fls. 74, com a finalidade de melhor instruir os autos, foi solicitada à Divisão de Fiscalização, da DRF, diligência junto à empresa a fim de que se esclareça a data em que o bem, objeto da autuação, passou a constar do ativo permanente da importadora.

Como é de se ver, pelo despacho de fls. 76, os fiscais autuantes compareceram em diligência ao Hospital Português, concedendo três prazos diferentes para que este apresentasse o livro diário dos anos de 1987 a 1990, onde deveriam constar os lançamentos contáveis relativos ao bem objeto da DI relacionada no termo de diligência. Mesmo tendo havido três oportunidades para mostrar o diário, o Hospital não logou apresentá-los, nem explicou a causa dessa omissão, fazendo com que os Srs. auditores-fiscais dessem por concluídos seus trabalhos.

São os seguintes os fundamentos em que se baseou a autoridade julgadora:

"Está claro nos autos que o Hospital Português foi o importador do bem, objeto da atuação, e que o repassou à autuada sem o prévio pagamento dos tributos dispensados na importação.

"É fato reconhecido pela impugnante a sua situação de usuária dos aparelhos. Fala a lei em usar os bens, a qualquer título. Não importa se quem os utilize tenha seu ambiente físico locado pela entidade isenta, que repassou os bens importados.

Não se operou "in casu", um contrato de mandato, ou seja, não existe uma relação de um mandante outorgando poderes a um mandatário, a fim de que este pratique ato em nome daquele.

O centro de Endoscopia possui personalidade jurídica própria, não podendo também figurar como preposto do Hospital Português.

Mesmo que houvesse se o operado o mandato, a impugnante não seria beneficiada. "É circunstância irrelevante as condições que resultaram o uso das máquinas.

*[Handwritten signature]*

Rec. 115.423  
Ac. 303-27.669

Para configurar a infração basta somente que o uso tenha sido cedido, o que, de fato, ocorreu.

Ademais, nos parece que a Clínica de Endoscopia pactuou com a entidade isenta, para que esta adquirisse material importado com isenção de impostos, atacando, assim, a finalidade da norma insculpida no Decreto-lei n. 2.434/88.

Não prospera a alegação que afirma estar o bem no estabelecimento do importador. Refuta essa afirmação a descrição dos fatos no auto de infração, reiterada na informação fiscal. No mesmo sentido é a declaração firmada por um dos sócios da clínica no termo de constatação às fl. 10.

Do exame do despacho de fls. 78 só é possível se chegar a uma conclusão: a de que o equipamento importado não foi incorporado ao ativo permante do Hospital Português. Tendo a fiscalização oferecido três oportunidades a essa entidade para apresentar o livro diário de 1987 a 1990, e não havendo manifestação da mesma, sugere mais uma razão que demonstra a transferência das máquinas à Clínica de Endoscopia.

Diante do exposto, fica claro o uso dos bens pela Clínica de Endoscopia, tornando-a devedora do I.I. e do I.P.I. vinculado, além das multas e juros de mora.

Em caso idêntico, decidiu o Terceiro Conselho de Contribuintes em acórdão assim ementado:

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - BENS/ISENTOS - TRANSFERENCIA SEM PAGAMENTO DE TRIBUTOS - PENALIDADE

"I.I. e I.P.I - A transferência, a qualquer título - para terceiro que não goze de igual tratamento tributário ou antes do decurso do prazo cinco anos -, de bens liberados com isenção vinculada à qualidade do importador, sem o prévio recolhimento dos tributos dispensados na importação, sujeita o infrator à pena de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto de importação, além do pagamento deste e do IPI vinculado, acrescidos de juros e correção monetária. Recurso negado. " (AC un da 3. C do 3. CC - n. 303-25.292 - Rel. Cons. Hélio Loyolla de Alencastro - DOU 10.03.89, p 3. 756 - ementa oficial).

No que diz respeito à existência da solidariedade não assiste direito à impugnante.

Alega a defesa que o objeto da cessão previsto no art. 82, I, do RA é direito de adquirir a mercadoria, não o direito de uso desta, assim como não poderia esse dispositivo alcançar o mandatário.

27

Com esse argumento, vai-se de encontro a velha regra de hermenêutica jurídica : Quando a lei não faz distinção o intérprete não deve fazê-la, cumprindo entender geralmente toda a lei geral", ou seja, "onde a lei não distingue, o intérprete não deve igualmente distinguir " (R. Limongi França, Hermenêutica Jurídica, ED. Saraiva, ps. 48-9).

Trata-se , o art. 82 do RA, de enunciado geral, o qual o legislador não estabelece qualquer distinção. Sua intenção foi alcançar todo adquirente, tenha essa aquisição se operado de forma originária ou derivada, a título gratuito ou oneroso, bem como todo cessionário de mercadoria, assim entendido aquele que sucedeu o proprietário na titularidade de um de alguns dos direitos inerentes ao domínio, quais sejam o direito de usar, fruir e dispor do bem.

Ademais, como foi discutido, não se operou uma relação de mandato. Tentou a impugnante inserir aqui elemento estranho ao fato e à lei que os rege.

No caso em tela, como já ficou demonstrado, está caracterizada a cessão das mercadorias. Consequentemente, presente está a solidariedade, que no Direito Tributário, assim como no Direito Privado , não se presume. No entanto, não se tentou presumí-la, haja vista o art. 82 do RA, que tipifica expressamente o cessionário da mercadoria como responsável solidário.

Colocada Centro de Endoscopia no polo passivo da obrigação tributária como devedora solidária, cabe a ela responder pelo total da dívida, tendo em vista os mais elementares ensinamentos acerca do instituto da solidariedade.

Configurada a infração, tornam-se também exigíveis os acréscimos legais, entretanto, descabe a aplicação da multa moratória, caracterizada pelo simples atraso no pagamento do tributo, prevista no Art. 530 do Regulamento Aduaneiro, cumulativamente e quando existe a determinação de multa específica à infração, no Art. 521 do citado diploma legal."

Inconformada, a empresa recorre a este colegiado.

Preliminarmente, argüi a nulidade do auto de infração por "erro na identificação do sujeito passivo a que se refere, impedindo o terceiro, equivocadamente imputado, o próprio exercício do direito de defesa ". Afirma que o autor da infração é o Real Hospital Português de Beneficência, e não a recorrente, que não importou os bens, não os transferiu e não cedeu seu uso.

No mérito alega, em síntese:

1. a decisão recorrida está plena de contradições e fragilidades , às quais se contrapõe , afirmando:

1.1 que a falta de instrumento de mandato não retira a eficácia do contrato nem o desnatura.

1.2 que espera constituir mero engano gráfico a alegação de que a empresa, por ser dotada de personalidade jurídica, fica impedida de figurar como preposto do Hospital Português".

1.3 que a afirmação contida na decisão recorrida de que a cessão de uso dos aparelhos "de fato ocorreu" conflita com a alegação contida na mesma decisão de que... "NOS PARECE que a Clínica de Endoscopia pactuou com a entidade isenta, para que esta adquirisse material importado com isenção de impostos".

1.4 que é frágil e cediça a conclusão de que o fato de o Hospital Português não atender às três intimações para apresentação de seus livros de escrituração contábil demonstra a transferência do equipamento à Clínica de Endoscopia, e que, por outro lado, a Clínica não se contamina pela conduta do Hospital, pois não tem MUNUS para dele exigir o que os Autuantes não puderam obter.

2. Que não ocorre a solidariedade porque:

2.1 interpretando o art. 32 da Lei de regência (DL 37/66), endende que a "mens legis" do art. 82, I, do R.A. restringe o significado do termo "cessionário" ao referente a qualquer pessoa que haja obtido a cessão do DIREITO DE ADQUIRIR, e não ao "cessionario de Uso". Porque, no seu entender, a expressão CESSIONARIO DA MERCADORIA é equiparada ao termo ADQUIRENTE" contido no art. 80, I, "b", ou seja, adquirente em licitação.

2.2. a tipificação legal (art. 82, I, do RA) infringe ao princípio jusromano nullum tributum sine lege, pois a regra do art. 32 da lei de regência (DL 37/66) coaduna-se com o art. 124, I, do CTN, que declara solidárias as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, e à recorrente, que não importou nem adquiriu os aparelhos importados, mas utiliza-os em nome do importador, falta "o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal", que é a entrada dos bens no território aduaneiro.

2.3 que também o inciso II do art. 124 do CTN exige seja o responsável expressamente designado na lei, e que a lei não designa o CESSIONARIO DE USO" como responsável solidário.

3. Que o acórdão do Terceiro Conselho de Contribuintes utilizado como reforço pela decisão recorrida é alheio à questão ora tratada e invoca, em seu lugar, o Acórdão 301-26.068, que acolheu, em caso análogo, a preliminar de erro na eleição do sujeito passivo.

*YK*

Rec.115.423  
Ac.303-27.669

4. A IN SRF n. 2/79, itens 9 e 10, permite concluir que a responsabilidade solidária, na cessão de uso, tem por objeto nunca a obrigação principal, mas tão só o efetivo é regular emprego dos bens.

Finaliza por pedir a improcedência da imputação de responsabilidade solidária à recorrente.

E o relatório. *g*

## V O T O

Rejeito a preliminar de nulidade do auto por erro na identificação do sujeito passivo e cerceamento do direito de defesa.

De acordo com o art. 121 do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo da obrigação principal (pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária) diz-se contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, e responsável quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. E o art. 124, inciso I, e seu parágrafo único do mesmo CTN determinam que são solidariamente reponsáveis as pessoas expressamente designadas em lei, não comportando, a solidariedade, benefício de ordem.

O art. 82, inciso I, do Regulamento Aduaneiro dispõe que é responsável solidário o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto de importação vinculada à qualidade do importador. E como a solidariedade não comporta benefício de ordem, o auto poderia ser lavrado, indiferentemente, contra o contribuinte (Real Hospital Português de Beneficência de Recife) ou contra o responsável (a recorrida).

Inadmissível, por outro lado, falar em cerceamento do direito de defesa porque a recorrente, regularmente intimada, tomou ciência da irregularidade cometida e se defendeu.

Frágeis os argumentos de defesa apresentados.

Quanto ao contrato que une a recorrente ao Hospital Português, não importa nominá-lo. O fato é que a recorrente é locatária de parte do imóvel pertencente ao Hospital, estando na posse e uso do equipamento lá instalado e importado com isenção pelo Hospital. Não procede a alegação de que a Clínica usa o aparelho em nome do Hospital (na qualidade de mandatário). Como se constata no contrato de fl. 12/15, com ele a Clínica atende seus próprios pacientes (ainda que não exclusivamente), e com as contas emitidas pela Clínica, o Hospital nada tem a ver.

Também não é relevante, para o caso específico, a não apresentação, pelo Hospital, do livro Diário solicitado pelos auditores. Ainda que regularmente escriturado no Ativo Permanente do Hospital o equipamento, tal fato não descaracterizaria a transferência efetiva da posse, constatada pela fiscalização. *gf*

Rec.115423  
Ac.303-27.669

Nada permite, ainda, restringir o alcance do termo "cessionário" contido no art. 82 do R.A., entendendo-o como pessoa que tenha obtido a cessão do direito do adquirente em licitação".

O artigo 32 do Decreto-lei 37/66 estabelece que, para os efeitos do art. 26, o adquirente da mercadoria responde solidariamente com o vendedor. O art. 26 se refere à "transferência da propriedade ou uso de bens prevista no art. 11. E o art. 11 determina que "quando a redução ou isenção for vinculada à qualidade do importador, a transferência de propriedade ou uso, a qualquer título, dos bens, obriga, na forma do regulamento, ao prévio recolhimento dos tributos..."(grifei).


Portanto, o art. 26 combinado com o art. 11 do Decreto-lei 37/66 tratam da transferência da propriedade ou do uso dos bens importados com isenção ou redução vinculada à qualidade do importador, e o art. 32 determina que para efeito dessa transferência o adquirente responde solidariamente pelos tributos e demais gravames dispensados. A lei está tratando da transferência, a qualquer título, da propriedade ou do uso e comete a responsabilidade solidária pelos tributos e demais gravames dispensados ao adquirente da propriedade ou ao adquirente do uso.

A recorrente é detentora da posse e uso do equipamento, que lhe foram transferidos (posse e uso) pelo importador sem o pagamento prévio dos tributos e assim, na qualidade de "adquirente do uso", ou do direito de uso, é responsável solidária com o importador.

Os itens 9 e 10 da IN SRF n. 2/79 invocados pela recorrente a ela não se aplicam porque tratam de bens transferidos com prévia autorização da Receita e a entidade que também faça jus ao benefício. O presente caso se enquadra nos itens 11 e seguintes da IN, que tratam da transferência ou cessão mediante pagamento de tributos, e que independe da qualificação do adquirente ou cessionário.

Por todo o exposto, tomo conhecimento do recurso e, no mérito, nego-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 18 de junho de 1993.



SANDRA MARIA FARONI - Relatora