



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CAMARA

PROCESSO Nº 10480/001119/91-91

Sessão de 23 de maio de 1991 **5** **ACORDÃO Nº** 302-33.021

Recurso nº.: 115.431

Recorrente: CENTRO DE OFTALMOLOGISTAS ASSOCIADOS DE PERNAMBUCO LTDA.

Recorrid DRF EM RECIFE - PE.

ISENÇÃO VINCULADA A QUALIDADE DO IMPORTADOR - ART. 1o.
2o., ALINEA "b", DO DL. NR. 2.434/88 - SOLIDARIEDADE
PASSIVA DO CESSIONARIO DA MERCADORIA.

1. Responde solidariamente com o contribuinte, no caso o importador, o cessionário de mercadoria importada como o benefício de isenção vinculada à qualidade do importador, podendo este, a critério da autoridade fazendária, ser eleito como sujeito passivo da obrigação principal, nos termos do art. 121 do CTN, arts. 11, 26 e 32 do D.L. nr. 37/66, este último com redação dada pelo art. 1o. do D.L. nr. 2.472/88.

2. Multa do Art. 521, II, "a" do R.A. - Aplicável somente ao importador, que transferiu a mercadoria a terceiro, sem a prévia autorização da repartição aduaneira. O cessionário não é solidário com o importador com relação a penalidades. Exigência cancelada.

3. Multa do Art. 530, do R.A.- Não tendo a Recorrente incidido em "mora", não lhe cabe ser exigida pena por tal infração; inaplicável tal penalidade concomitantemente com multa de ofício.

4. Juros de Mora - indevida a sua cobrança no lançamento, quando ainda não existe a incidência de mora pela Recorrente.

5. Multa do Art. 364, II. Dec. 87.981/82 (RIPI) - Inaplicável ao caso a multa por falta de lançamento em Nota Fiscal. Penalidade excluída.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos,

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva. Vencidos os Conselheiros UBALDO CAMPELLO NETO, PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES E LUIS ANTONIO FLORA. Por maioria de votos deu-se provimento parcial ao recurso para excluir do crédito todas as penalidades e encargos moratórios, vencidos a Relatora e os Conselheiros ELIZABETH EMILIO MORAIS CHIEREGATTO e SERGIO DE CASTRO NEVES, que negavam provimento. O Conselheiro OTACILIO DANTAS CARTAXO declarou-se impedido. Relator designado PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES.

Brasília-DF, 23 de maio de 1995.

Sergio de Castro Neves

SERGIO DE CASTRO NEVES - Presidente

Elizabeth Maria Violatto

ELIZABETH MARIA VIOLATTO - Relatora

Paulo Roberto Cuzco Antunes
PAULO ROBERTO CUZO ANTUNES - Relator designado

Claudia Regina Gusmao
CLAUDIA REGINA GUSMAO - Procuradora da
Fazenda Nacional

VISTO EM
SESSAO DE

28 SET 1995

AP/302-0.599

Participou ainda do presente julgamento o seguinte Con-
selheiro: Ricardo Luz de Barros Barreto.



Processo Nr. 10480-001119/91-91

Recurso Nr. 115.431

Recorrente: CENTRO DE OFTALMOLOGISTAS ASSOCIADOS DE PERNAMBUCO
LTDA.

Recorrida: DRF EM RECIFE - PE.

R E L A T O R I O

De procedimento fiscal a que foi submetido o Real Hospital Português de Beneficência de Pernambuco resultou a constatação de que equipamentos por este importados com isenção específica, vinculada à qualidade do importador, prevista no art. 10., 2o., alínea b, do D.L. nr. 2.434/88, objeto das Declarações de Importação de fls. 27 à 56, tiveram seu uso cedido ao Centro de Oftalmologista Associados de Pernambuco Ltda., conforme atesta o contrato de locação juntado ao processo às fls. 252 à 264.

O referido contrato de locação, firmado em 02/07/87, tem por objeto não apenas os aparelhos indicados em sua cláusula primeira, parágrafo 1o, mas também uma fração do prédio principal da sede do locador, onde encontra-se estabelecido e instalado o locatário.

Tal constatação veio a ser o fundamento fático do auto de infração de fl. 01, lavrado em nome de Francisco Cordeiro & Cia., razão social sob a qual girava a sociedade, anteriormente à alteração contratual que conferiu a esta nova denominação: Centro de Oftalmologistas Associados de Pernambuco.

O crédito tributário exigido na autuação consiste no Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, multas previstas nos artigos 521, II, "a", e 530 do Regulamento Aduaneiro, e no artigo 364, II, do RIPI/82, e juro de mora.

Em impugnação tempestiva a autuada argumenta que vem prestando atendimento às populações carentes, garantindo a finalidade de assistência social para o qual foram importados os equipamentos, o que não poderia ser realizado pelo Hospital, face à ausência de condições para operá-los, razão que conduziu à alternativa de locar referido equipamentos a terceiros, na forma de contrato firmado entre as partes, o qual obriga a permanência destes na sede do locador, caracterizando a irrelevância da cessão de uso à autuada, para justificar a perda da isenção.

Sustenta, ainda, a impugnante que, mesmo se a perda da isenção fosse plausível, a responsabilidade daí decorrente não poderia recair sobre si, pois o art. 82, I, do R.A., tem por objeto da cessão a que se refere o direito à aquisição da mercadoria e não ao uso desta. Tal dispositivo regulamentar, bem como sua matriz legal, não contemplam a figura do cessionário do uso.



Recurso Nr. 115.431
Acórdão Nr. 302-33.021

mas somente o cessionário da mercadoria, e que sua presunção pressupõe a solidariedade, a qual no caso da cessão de uso relaciona-se apenas ao dever de zelar pelo efetivo e regular emprego do bem nas finalidades que motivaram a concessão da isenção.

Para finalizar, pede pela improcedência da ação fiscal, senão pela descaracterização da cessão de uso, enquanto elemento capaz de fazer ressurgir a obrigação tributária, pela inoccorrência da solidariedade.

Em réplica de fls. 191 à 193, os autuantes opinam pela manutenção do auto de infração, informando que:

"1 - O Real Hospital Português de Beneficência de Pernambuco importou equipamento fruindo de isenção prevista no DL nr. 2.434/88, art. 10. 2o., alínea "b", transferindo-os ao Centro de Oftalmologistas Associados de Pernambuco Ltda., conforme comprova farta documentação inserta nos autos;

2 - A autuada é sociedade civil, com fins lucrativos, não se inserindo no disposto no art. 137 do R.A;

3 - O art. 82, inciso I, do R.A., é claro em suas disposições, não se reportando à cessão do direito de adquirir a mercadoria;

4 - Existe forte vínculo de interesse em benefícios recíprocos entre o hospital e cessionária do bem;

5 - A autuada é pessoa jurídica independente, possuindo seu próprio C.G.C., não é entidade beneficente, pois atua com base em tabela de preços própria;

6 - O Hospital, fruindo de seu direito a isenção vinculada à qualidade do importador, importou os equipamentos para terceiros, e,

7 - Apesar das reiteradas solicitações ao Hospital, no sentido de que este apresentasse os livros diário de 1987 a 1990, onde deveria constar os lançamentos contábeis relativos aos bens relacionados no termo de diligência, a Fiscalização não foi atendida, não tendo sido sequer explicada a causa dessa omissão."

As fls. 212 à 219, a autoridade julgadora de primeira instância proferiu decisão, considerando a ação fiscal procedente em parte, excluindo do crédito tributário a parcela referente à multa capitulada no artigo 530 do Regulamento Aduaneiro.



Recurso Nr. 115.431
Acórdão Nr. 302-33.021

Inconformada, a autuada apresenta, tempestivamente, recurso a este Conselho, afirmando que, de fato, celebrou contrato de locação com o Real Hospital Português, cujo objeto, além de área física compreendida na parte interna do próprio Hospital, envolve os aparelhos descritos no Auto de Infração.

Constatado isso e sem qualquer prova em favor de sua tese, prossegue, a fiscalização entendeu exigível à recorrente o crédito tributário lançado no auto de infração, e não obstante as evidências em contrário, a autoridade recorrida entendeu cabível ao caso a solidariedade passiva da recorrente.

Após reiterar todos os argumentos oferecidos na fase impugnatória, a recorrente, em preliminar, acusa a nulidade do auto de infração, face à ilegitimidade passiva da autuada, pois que, embora conhecendo o autor da infração, os autuantes imputaram a exigência a quem não importou, não transferiu, nem tampouco cedeu o uso do equipamento adquirido com benefício fiscal.

Sustenta, de antemão, que a presente preliminar, apresentada em recurso, não está preclusa, pois que era dever da Autoridade julgadora declarar, de ofício, sua ilegitimidade passiva.

Na sequência, propondo-se a argumentar contra a questão de mérito da ação fiscal, a recorrente afirma que a decisão de primeira instância é contraditória, pois que ao mesmo tempo que aponta a ocorrência da cessão de uso dos bens, ao esclarecer que o importador não fez prova de sua incorporação ao seu patrimônio, induz ao raciocínio de que houve a transferência dos mesmos, o que pressupõe a existência de um contrato próprio, distinto do contrato de locação celebrado entre as partes.

Insiste em que não é cessionária do direito do adquirente em obter, com isenção tributária, os bens que utiliza por força de contrato de locação.

Assim, conclui, não restou identificado seu papel na situação verificada, pois que ora é tratada como locatária, ora como cessionária ou adquirente dos bens.

Argumenta que a regra inserta no inciso I do art. 82 do Regulamento Aduaneiro não contempla a cessão de uso, para efeito da solidariedade passiva, pois que se o fizesse teria tipificado literalmente essa hipótese.

Dessa forma, tem que a responsabilidade solidária quanto à obrigação tributária principal é do adquirente, nos termos do artigo 32 do D.L. nr. 37/66, e que a responsabilidade solidária na cessão de uso, tem por objeto o efetivo e regular emprego dos bens, conforme dispõe o item 10 da IN SRF nr. 02/79.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

5

Recurso Nr. 115.431
Acórdão Nr. 302-33.021

Para encerrar, pede que se acolha a preliminar de nulidade do Auto de Infração ou que, no mérito, dê-se por improcedente a imputação de responsabilidade solidária da recorrente.

E o relatório.

A handwritten signature in black ink, consisting of several fluid, connected strokes.



Recurso Nr. 115.431
Acórdão Nr. 302-33.021

V O T O (vencido em parte)

Constitui-se o litígio ora em julgamento, basicamente, de duas questões.

Preliminarmente, coloca-se sob apreciação a tese de ilegitimidade da sujeição passiva da empresa Centro de Oftalmologistas Associados de Pernambuco Ltda. relativamente à obrigação tributária a que se refere o Auto de Infração de fl. 01.

No mérito, discute-se a exigibilidade dos tributos incidentes nas operações de importação, declaradas nos termos das D.I.s. de fls. 27 à 57, acrescidos dos encargos legais mencionados no relatório que antecede este voto. Dita exigência reporta-se à perda do benefício de isenção, sob o qual foi realizada a importação, haja vista a transferência da posse e do uso das mercadorias a terceiro, que não se revestia das condições necessárias ao usufruto do referido benefício.

Examinando-se a questão preliminar, impõe-se, inicialmente, identificar os aspectos que estabelecem a ligação da autuada com a prática da irregularidade que determinou a formalização da ação fiscal.

À empresa Centro de Oftalmologistas de Pernambuco Ltda e o Real Hospital Português de Beneficência de Pernambuco celebraram, em 02.07.87, contrato de locação cujos objetos são, além de área interna do próprio hospital, os aparelhos médicos hospitalares importados através das DI's que instruem os autos.

Além dos equipamentos mencionados no contrato de locação, foram encontrados em poder da locatária outros aparelhos importados no período compreendido entre 22.04.87 e 25.10.89.

Do contrato de locação de equipamentos consta, em sua cláusula primeira, que integram o objeto da locação os equipamentos: Laser de Argônio COHERENT 930 (uma unidade) e duas Retinocâmara TOFCOM.

Assim, tem-se que a Centro de Oftalmologistas de Pernambuco, embora sem deter o domínio pleno desses bens, nem, tampouco, da área onde estabeleceu-se, investiu-se na condição de possuidor destes, por ter-lhe sido transferidos, via de contrato, alguns dos poderes inerentes ao domínio ou propriedade.



Recurso Nr. 115.431
Acórdão Nr. 302-33.021

Indiscutível, pois, que os referidos equipamentos foram entregues à posse e ao uso da autuada, mesmo sem revestir-se esta das condições necessárias para que fizesse jus ao benefício da isenção, sob o qual foram importadas as mercadorias, passando a figurar como cessionária destas mercadorias.

A legislação em vigor, na forma do que estabelece o artigo 32 do D.L. 37/66, com redação alterada pelo art. do DL nr. 2472/88, matriz legal do artigo 82 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Dec. Nr. 91.030/85, define, em seu parágrafo único que:

"Art. 32 - É responsável pelo imposto:

I - (omissis)

II - (omissis)

Parágrafo único - É responsável solidário:

- a) o adquirente ou o cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução de imposto
- b) - (omissis)

Tem-se, portanto, por inquestionável a atribuição legal de responsabilidade solidária ao cessionário das mercadorias em questão.

Cumpra esclarecer que o adquirente a que se refere o dispositivo de lei acima transcrito, não é o originário, o importador, que tendo demonstrado revestir-se das condições que o tornavam beneficiário da isenção, promoveu a importação sob os auspícios desse benefício. Este, o importador, é por definição legal (art. 22 do CTN) o contribuinte, e assim o sendo, fica excluída a hipótese de vir a ser solidariamente obrigado.

O adquirente é no caso, aquele que adquire o domínio pleno do bem, sua propriedade, daquele que o importou.

O cessionário da mercadoria, por outro lado, é aquele que se torna seu possuidor, a qualquer título. Contemplá-lo como responsável solidário é, senão imperioso, coerente com as determinações legais sobre a matéria, posto que a Lei de regência verda, não apenas a transferência da propriedade, mas também a transferência de uso, a qualquer título.



Recurso Nr. 115.431
Acórdão Nr. 302-33.021

Tal conclusão deriva da conjugação do já transcrito artigo 32 do D.L. nr. 37/66 (com redação dada pelo D.L. 2472/68) com seus artigos 26 e 11, a seguir transcritos:

"Art. 26 - na transferência de propriedade ou uso de bens prevista no art. 11, os tributos e gravames cambiais dispensados quando da importação, serão reajustados pela aplicação dos índices de correção monetária fixadas pelo Conselho Nacional de Economia e das taxas de depreciação estabelecidas no regulamento."

"Art. 11 - quando a isenção ou redução 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 e gravames cambiais, inclusive quando tenham sido dispensados apenas esses gravames."

Estes esclarecimentos prestam-se a desfazer um equívoco cometido pela recorrente, ao afirmar que:

"Objeto da cessão, na hipótese do inciso I do art. 82, supratranscrito, é o próprio DIREITO DE ADQUIRIR A MERCADORIA, não o direito de USO desta. A norma, ao fazer uso da conjunção comparativa "ou" (sic) igualou as duas figuras, impondo, solidariamente, ao ADQUIRENTE DA MERCADORIA ou ao CESSIONÁRIO DO DIREITO DE ADQUIRI-LA COM ISENÇÃO, a responsabilidade pela reposição dos impostos originalmente excluídos por este benefício."

Em primeiro lugar a partícula "ou", empregada no texto legal, é alternativa. Em segundo lugar, conforme já visto, o adquirente originário, da mercadoria não pode ser alcançado pelo instituto da solidariedade, por ser ele o obrigado principal, o contribuinte. Em terceiro lugar, em momento algum a legislação de regência faz menção à cessão do direito de adquirir o bem com isenção. E nem poderia, eis que tal direito é intransferível e só se estende àqueles que apresentem-se revestidos das qualidades estabelecidas em Lei como requisito para que façam jus ao benefício fiscal.

As únicas hipóteses de transferência, a qualquer título, de bens adquiridos com o benefício de isenção ou redução vinculada à qualidade do importador, facultada por Lei, sem a perda do benefício, são aquelas relacionadas nos incisos I e II, único do artigo 137, do Regulamento Aduaneiro (matriz legal: art. 11 do D.L. 37/66):

Tais hipóteses se consubstanciam na transferência a pessoa ou entidade que goze de igual tratamento tributário, e na transferência operada após o decurso do prazo previsto em Lei.



Recurso Nr. 115.431

Acórdão Nr. 302-33.021

Normatizando as transferências operadas em favor daqueles que gozem de igual tratamento tributário, foi editada a IN SRF nr. 02/79.

Desse forma, não há como excluir da responsabilidade solidária instituída o cessionário de uso do bem. Quisesse o legislador que alguma forma de cessão não fosse alcançável pelo comando do dispositivo em foco, teria este excluído-a explicitamente de seu alcance, ou pelo menos, teria restringido sua extensão a determinadas hipóteses de cessão.

A respeito da responsabilidade solidária, assim dispõe o CTN:

"Art. 124 - São solidariamente obrigados:

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

II - as pessoas expressamente designadas por Lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

O artigo 896 do Código Civil dispõe que: "Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito ou obrigado à dívida toda."

O artigo 904 do mesmo Código Civil assim dispõe sobre a solidariedade passiva: "O credor tem direito a exigir e receber de um ou alguns dos devedores, parcial, ou totalmente, a dívida comum".

A exemplo do que ocorre com as fianças, naqueles casos previstos no código Civil, artigo 1.492, inciso I, em que o fiador se obrigou como principal pagador ou como devedor solidário, ao credor é dado exigir o direito creditório do fiador, sem que para isso esteja obrigado a acionar, previamente, o devedor principal. Ao credor, ao contrário do que acontece em outras hipóteses de garantia, como por exemplo o aval, é lícito escolher entre os devedores quem melhor lhe aprouver. Ao fiador, por estar investido na qualidade de responsável solidário, não aproveita o benefício de ordem, de que trata o art. 1.491 do mesmo código civil.

Tem-se, dessa forma, que para fins do benefício de ordem, o próprio Código Civil equipara o devedor solidário àquele que se obrigou como principal pagador, tornando-se um real substituto do devedor principal.



Recurso Nr. 115.431

Acórdão Nr. 302-33.021.

Como se vê, mesmo nos casos em que a possibilidade do benefício de ordem possa ser vislumbrada, veda-se, completamente, sua alegação quando se faz presente a figura jurídica da responsabilidade solidária.

A esse respeito pronunciou-se o ilustre e saudoso jurista Aliomar Baleeiro, em Direito Tributário Brasileiro, fls. 416 e 417, 4a. edição:

"OS SOLIDARIAMENTE OBRIGADOS. A fórmula do artigo 124 é ampla: - são solidários para o Fisco os que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e os que forem expressamente designados em Lei.

O CTN não diz em que consiste ou em que casos se manifesta o "interesse comum". A lei tributária o dirá. Em princípio, os participantes do fato gerador. Na prática de ato jurídico ou negócio podem ser todas as partes e disso há exemplo no próprio CTN, arts. 42 e 66. **A lei pode estender a solidariedade a terceiro sem aquele interesse comum.**

III - BENEFICIO DE ORDEM - Como no código civil, não há benefício de ordem, isto é, a exigência (grifo meu) **pode ser feita a qualquer dos co-obrigados ou a todos,** não podendo os indicados no art. 124 exigir que em **primeiro lugar se convoque ou execute** (grifo meu) o contribuinte definido no art. 121, Único, I."

Depreende-se, daí, que a responsabilidade solidária não pressupõe o benefício de ordem em momento algum. Nem no curso do processo administrativo, quando pode o responsável ser convocado para quitar a obrigação, nem na fase da execução fiscal, quando será este executado.

Quisesse a Lei que a solidariedade só se manifestasse na fase executória, isto estaria explícito nos termos do artigo 124. Mas não, sua formulação é ampla. E nem poderia ser de outra forma, pois chamar o responsável solidário apenas na fase da execução do débito acarretaria o cerceamento de seu direito de defesa, e, conseqüentemente, a inutilidade da norma, uma vez que inexecutível.

Por outro lado, devemos atentar para o disposto no artigo 121 do CTN:

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



Récurso Nr.115.431
Acórdão Nr. 302-33.021

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 em Lei;**

Recorrendo, novamente, ao Ilustre e saudoso jurista Aliomar Baleeiro, as fls. 413 e 414, do já mencionado livro de Direito Tributário Brasileiro, aprendemos que: "O CTN distingue o sujeito passivo da obrigação principal do sujeito passivo da obrigação acessória. O primeiro é somente quem, por Lei, está obrigado a pagar tributo ou pena pecuniária.

Distingue, também, dentre os sujeitos passivos da obrigação principal, o contribuinte, propriamente dito, e o responsável. Este, sem ser contribuinte, tem obrigação de pagar por efeito de disposição expressa da Lei.

Não há, pois, responsabilidade fiscal senão aquela resultante expressamente de Lei. O contribuinte caracteriza-se pela relação pessoal e direta com o fato gerador: - quem pratica, em seu nome, o ato jurídico ou o fato previsto na lei. P.ex., quem importa, ou exporta a mercadoria; quem emite título; quem é proprietário, foreiro ou possuidor do imóvel ou quem o herda, etc. O CTN indica vários desses contribuintes, especificando-os um para cada imposto. (arts. 22,27,31,34,42, etc. do CTN).

Vários doutrinadores exprimem a idéia contida no art. 121, único, inciso II, ora como "responsabilidade colateral" (Mensel Diritto Trib., cit., p.98), ora pelo conceito de substituição, isto é, substituição do contribuinte por um terceiro, estranho à relação jurídica do imposto. Alguns desses escritores se reportam à distinção alemã entre o devedor do tributo (Steuerschuldner) e o obrigado ao tributo (Steuerspflichtiger). Aliás ambos são genericamente obrigados.

Não peca contra a técnica legislativa ou jurídica o CTN, distinguindo entre contribuinte e responsável, um e outro tratados como sujeitos passivos. Consulte-se Giuliani Fonrouge sobre substitutos, responsáveis etc, na terminologia e nos conceitos.



Recurso Nr. 115.396
Acórdão Nr. 302-33.021

A conclusão inevitável a partir da conceituação de "sujeito passivo", definida nos termos do art. 121 do CTN, é de que sujeito passivo e contribuinte não necessariamente se confundem.

O sujeito passivo pode ser tanto o contribuinte, quanto o responsável, ou seja, aquele que, sem ser o contribuinte, tem obrigação de pagar por efeito de disposição expressa em Lei, substituindo, nesse caso, o contribuinte na relação processual que vier a ser estabelecida em seu nome, inexistindo qualquer restrição a que venha o responsável solidário a arcar com a condição de sujeito passivo da obrigação tributária principal, assim compreendido nos termos do art. 139 do CTN, como aquela que envolve tanto os tributos, quanto as penas pecuniárias.

Face ao exposto, e considerando que a responsabilidade solidária alcança a recorrente na hipótese dos autos; que o responsável, mesmo não se revestindo da condição de contribuinte, pode ser eleito como sujeito passivo da obrigação tributária principal, em substituição ao contribuinte, e não com este respondendo subsidiariamente, e que o benefício de ordem não está contemplado nos casos da responsabilidade solidária, rejeito a preliminar de nulidade processual arguida pela recorrente.

No que respeita ao mérito da presente ação fiscal, consubstancia-se este na exigência dos tributos incidentes na operação de importação promovida em nome do Real Hospital Português de Beneficência, os quais foram dispensados naquela ocasião face ao fato de que o importador revestia-se das qualidades necessárias à fruição do benefício de isenção a que se refere o artigo 10., 20., alínea b, do D.L. nr. 2.434/88.

A irregularidade que determinou a formalização da ação fiscal, consiste na transferência para terceiro, a URO - Unidade de Urologia do Recife Ltda, que não se revestia das qualidades inerentes àqueles beneficiados com o tratamento tributário especial, previsto nos termos da Lei indicada no parágrafo anterior, de aparelhos médicos hospitalares importados sob os auspícios de isenção vinculada à qualidade do importador.

Examinadas as peças processuais, verifica-se que, de fato, o Hospital importou os referidos aparelhos com a finalidade de repassá-los a terceiro, conforme depreende-se do teor do contrato de locação, de fl. 252 à 264, celebrado anteriormente à importação da maioria dos equipamentos encontrados na posse e uso da autuada. Apenas o aparelho Argon Laser 930 foi importado anteriormente ao contrato a DI foi registrada em 22.04.87 e o contrato celebrado em 02.07.87.

Tal contrato reza, entre outras estipulações, que a cessionária dos bens, cumpre responder por seu pagamento e por sua conservação, sendo-lhe facultado substituí-los em caso de imprestabilidade e garantida exclusividade total no uso desses equipamentos.



Recurso Nr. 115.431
Acórdão Nr. 302-33.021

Reserva-se o Hospital no direito de exigir que seus sócios tenham acesso gratuito ao equipamentos locados.

Também pagará a clínica o correspondente a 30% do valor das taxas de utilização, as quais obedecerão à tabela da Associação Nordestina de Hospitais

O preço de aluguel, incluindo as dependências do Hospital, será variável, de acordo com o faturamento.

O prazo do contrato é de 5 anos.

A isenção subjetiva é estabelecida por lei, levando-se em conta circunstâncias e qualidades inerentes à pessoa ou entidade por ela contemplada com o benefício.

Em obediência a este princípio, encontramos vários dispositivos legais dispendo sobre o assunto.

Conforme já fartamente exposto neste mesmo voto, a lei quis que os bens importados ao amparo de isenção vinculada à qualidade do importador jamais pudessem ter sua propriedade, posse e/ou uso ao alcance de terceiros, que não se revestissem de tais qualidades. Excepcionada, apenas, a hipótese de transcurso do prazo, também estabelecido em lei, para liberação desse ônus real que grava referidos bens.

No presente caso, não foram respeitadas as disposições dos artigos 11, 26 e 32 do D.L. nr. 37/66, este último com redação alterada pelo D.L. nr. 2.472/88 e artigos 108 e 137 do R.A., todos já devidamente transcritos neste voto.

Inferre-se da conjugação dessas disposições legais que a transferência de propriedade ou do uso de tais bens a terceiros sem o prévio recolhimento dos tributos, constitui infração à legislação tributária, impondo-se a exigência fiscal anteriormente dispensada, acrescida de penalidades pecuniárias e demais encargos legais cabíveis, os quais correspondem à obrigação principal, pela qual deverá responder o seu sujeito passivo (artigo 121 e 139 do CTN).

Não socorre à recorrente o argumento de que os equipamentos encontram-se no âmbito físico de sua sede, pois que na verdade encontram-se no domicílio de terceiro que, além de deter sua posse, detém, também, o direito de usá-lo, e com exclusividade.



Recurso Nr. 115.431

Acórdão Nr. 302-33.021

Igualmente não lhe socorre o argumento de que, uma vez que o cedente dos aparelhos não dispunha de capacidade técnica para operá-los, cedeu-os a quem poderia fazê-lo. Se assim era, melhor faria se não os tivesse importado, mesmo porque, não reservou o Hospital o direito de atendimentos que justificassem a filantropia, o que não justifica nem explica as razões porque laborou, juntamente com a cessionária das mercadorias, contra as disposições legais a que estavam submetidos.

Observe-se que as condições para que o beneficiário desta isenção mantenha-se sob seu amparo, não se restringe a que os bens assim adquiridos sejam mantidos sob seu domínio pleno. E igualmente necessário seu efetivo e regular emprego nas finalidades que motivaram a concessão do benefício.

No caso, supõe-se que a entidade beneficente concorre com o Estado no atendimento médico e de assistência social, objetivo este que a qualifica para a fruição do benefício fiscal ora comentado.

Se a entidade beneficiária da isenção transfere a terceiro o domínio pleno ou alguns dos poderes inerentes a esse domínio ou propriedade, ou, ainda, se mesmo sem transferi-lo, o emprega em atividade que foge àquela que lhe qualificou para fazer jus ao benefício (o que não é a hipótese dos autos), resta configurada a hipótese legal que obriga à exigência do crédito tributário correspondente aos tributos dispensados e respectivos acréscimos.

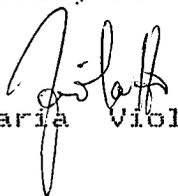
Os elementos de prova existentes neste processo demonstram, de forma inequívoca, que os referidos equipamentos nada obstante terem sido importados em nome do Real Hospital tinham como destino certo a empresa que, além de ser o verdadeiro comprador dos bens, uma vez que respondeu por seu pagamento, deles disporia pelo prazo de dez anos, contrariando toda a legislação vigente.

Cumpra, ainda, salientar que dez anos representam tempo suficiente senão para depreciar completamente o bem, pelo menos para torná-los obsoletos.

Tais fatos, se não se constituem em falta mais grave, tipificada na legislação penal, representa, no mínimo, óbvia e notória tentativa de iludir o fisco e fugir ao pagamento de tributos, a que, aliás, estamos todos obrigados.

Face ao exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das sessões, 23 de maio de 1995.


Elizabeth Maria Violato - Relatora



MINISTÉRIO DA FAZENDA

TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

REC. 115.431.

AC. 302-33.021.

15

VOTO VENCIDO, EM PARTE

Como se vislumbra do minucioso e completo Relatório elaborado pela Nobre Conselheira Relatora, Dr^a. Elizabeth Maria Violatto, ocorreu, neste caso, a importação de um bem com benefício de isenção tributária vinculada à qualidade do importador - Real Hospital Português de Beneficência de Pernambuco - ao amparo das disposições do art. 1º, pará. 2º, alínea "b", do Decreto-lei nº 2.434/88, enquadrando-se o procedimento, ainda, no art. 149, inciso III, do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030/95, como se depreende do campo 24 das D.Is. envolvidas.

O beneficiário do regime isencional cedeu o uso do bem à ora Recorrente - CENTRO DE OFTALMOLOGISTAS ASSOCIADOS DE PERNAMBUCO LTDA - mediante Contrato, sem o prévio pagamento dos tributos aos quais estava sujeita a mercadoria se não houvesse a isenção, como previsto no art. 11, do Decreto-lei nº 37/66.

Tendo a fiscalização apurado tal irregularidade, lavrou Auto de Infração contra o mencionado Cessionário (Recorrente), exigindo do mesmo o pagamento dos tributos envolvidos - I.I. e I.P.I. - além das penalidades capituladas nos arts. 521, inciso II, alínea "a" e 530, ambos do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030/85 e no art. 364, inciso II, do RIPI (Decreto nº 87.981/82), além de juros moratórios sobre os impostos cobrados.

A escolha do Cessionário do uso da mercadoria envolvida pelo Fisco, como sujeito passivo da obrigação tributária de que se trata, respaldou-se nas disposições do art. 124, inciso I, da lei nº 5.172/66 (CTN); do art. 32 do Decreto-lei nº 37/66, que se referem ao instituto da solidariedade tributária.

A primeira situação a ser enfrentada neste processo, como preliminar, diz respeito à legalidade do lançamento efetuado pela fiscalização, no que diz respeito exatamente à escolha do sujeito passivo.

Neste aspecto não posso concordar com a Ilustre Colega Relatora, pelos seguintes motivos:

Parece-me inquestionável que ao proceder a transferência do uso da mercadoria importada a terceiro, sem o prévio pagamento dos tributos devidos, o referido Importador perdeu o direito ao benefício fiscal concedido (isenção tributária), em conformidade com as disposições do art. 11, do Decreto-lei nº 37/66, "verbis":

"Quando a isenção do imposto de importação 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 e gravames cambiais, inclusive quando tenham sido dispensados apenas estes gravames". (grifos meus)

O primeiro ponto a ser examinado neste caso diz respeito ao próprio texto da lei (dispositivo acima transcrito), observadas as disposições do art. 111 do C.T.N. que determina a literal interpretação da legislação tributária que disponha sobre a outorga de isenção, dentre outras coisas.

Como se pode observar, o referido dispositivo determina, expressamente, que haja o **PREVIO** recolhimento dos tributos e gravames cambiais, quando ocorrer a transferência de propriedade ou uso - caso dos autos - dos bens importados com isenção vinculada à qualidade do importador.

Vislumbra-se, desde logo, que a exigência de recolher os tributos devidos antecede a consumação da realização do negócio - transferência de uso - sendo, portanto, uma clara obrigação do Importador - Cedente, ou seja, daquele que recebeu, diretamente, o benefício fiscal da isenção tributária sobre a importação.

Dúvida não pode existir, portanto, sobre quem cometeu infração no caso dos autos.

Tive a oportunidade de manifestar-me, em processos semelhantes, sobre a questão que aqui se discute, como aconteceu no julgamento do Recurso nº 115.434 - Processo nº 10880-034293/91-43, em que era Recorrente a BND BIONUCLEAR DIAGNOSTICA COMERCIO E SERVIÇOS LTDA e Recorrida a IRF-SÃO PAULO/SP, do qual fui relator e que recebeu o Acórdão nº. 302-32.710, de 21/10/93, desta mesma D.Câmara.

Transcrevo, em seguida, o Voto que proferi em tal oportunidade, como segue:

"Para mim não resta dúvida de que o Importador - Centro de Medicina Nuclear da Universidade de São Paulo - infringiu as disposições legais indicadas, transferindo a Terceiro, através de venda, sem o pagamento dos tributos devidos, parte da mercadoria que importou com isenção tributária, isenção esta vinculada à qualidade do Importador, ainda que o produto vendido tenha passado, em seus laboratórios, por processo de transformação de sua textura original o que, segundo entendo, não descaracterizou a mercadoria importada.

Não aceito, entretanto, que a Repartição Aduaneira venha a exigir o crédito tributário de que se trata



MINISTÉRIO DA FAZENDA

TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

REC. 115.431.

AC. 302-33.021.

única e exclusivamente da empresa adquirente da mercadoria, inclusive aplicando-lhe a penalidade prevista no art. 521, inciso II, alínea "a" do Regulamento Aduaneiro, procedimento que me parece absurdo neste particular, já que a Recorrente, não sendo a Importadora, não cometeu, certamente, tal infração uma vez que não transferiu mercadoria alguma e sim a recebeu em transferência.

A exigência do imposto de importação teve como embasamento legal as disposições dos arts. 121, parágrafo único, inciso II e 124, inciso II, parágrafo único, do C.T.N. (lei n. 5.172/66) c/c os arts. 32 e 95, inciso I, do D.Lei n. 37/66, remetendo-nos, portanto, para o instituto da responsabilidade solidária.

A preocupação do legislador em relação à fixação da responsabilidade solidária foi, sem dúvida, assegurar à Fazenda Nacional maiores condições de vir a receber os tributos que lhe são devidos no caso da descaracterização da isenção concedida ao Importador, a Ele reconhecida quando do desembaraço aduaneiro da mercadoria, se, por algum motivo, tornar-se impossível a satisfação da obrigação pelo mesmo importador. Daí trazer-se para o mesmo nível dessa obrigação tributária também aquele, ou aqueles, que tenham tirado proveito da infração cometida pelo Importador.

No entanto, sem que haja o lançamento e exigência da obrigação tributária primeiramente do Importador, ou concomitantemente com o responsável solidário, não se configura a vinculação imprescindível deste último com a infração cometida.

De se observar, nesta ordem de idéias, o disposto no párga.único do art. 142 do C.T.N., "in verbis":

"Art. 142 - ...

Parág. único - A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória."

Há que ser sempre considerada, em primeiro lugar, a relação jurídica tributária Fisco x Importador, que é a principal, não podendo ser este último, simplesmente, excluído de tal relação, colocando-se em seu lugar o responsável solidário.



Compartilho, também, do entendimento de alguns estudiosos na matéria, como foi o caso do Saudoso Fábio Fanucchi, no sentido de que o disposto no parágr. único, do art. 124 do C.T.N. ("A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.") só tem aplicação na fase executória da obrigação tributária. (Curso de Direito Tributário, Editora Resenha Tributária, 3 Edição, pags. 249/250).

Como se verifica dos autos, sem nada esclarecer a respeito, o Fisco achou por bem eleger a ora Recorrente, na condição de responsável solidária, desprezando, por completo, o Importador, contribuinte direto do imposto, aplicando-lhe, ainda, penalidade por infração que, como já dito, não foi por Ele cometida (transferência a terceiro do bem importado com isenção, sem o pagamento dos tributos devidos).

Diante de todo o exposto, voto no sentido de declarar nulo o processo a partir do Auto de Infração de fls. 01, inclusive, por caracterizada a ilegitimidade de parte passiva "ad causam".

Nesse entendimento fui acompanhado, na época, pela maioria dos Ilustres Pares que integravam este Colegiado, resultando na decisão que anulou o referido processo, cuja Ementa está assim redigida:

"ISENÇÃO VINCULADA A QUALIDADE DO IMPORTADOR - TRANSFERÊNCIA DO BEM A TERCEIRO (VENDA) - SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA - O importador deve, se for o caso, ser compelido a pagar os tributos devidos na forma do art. 137 do Regulamento Aduaneiro.

A solidariedade de que trata o art. 124, inciso II, do C.T.N. c/c o art. 32, p.ú., alínea "a" do D.Lei 2472/88, coloca o comprador como responsável solidário em relação ao crédito tributário lançado devendo, no entanto, tal lançamento ser efetuado contra o importador (contribuinte), ou contra ambos (contribuinte e responsável solidário), a fim de que se configure a vinculação entre tal responsável e a infração cometida.

Na fase de execução do débito, aí sim, pode haver a escolha de quem deverá pagar a dívida, aplicando-se o disposto no art. 124, p.ú., do C.T.N.

Lançamento efetuado apenas contra o responsável solidário, excluindo-se da relação jurídica o importador, sem qualquer justificativa, caracteriza nulidade por ilegitimidade de parte passiva, face a inexistência da necessária vinculação entre tal



MINISTÉRIO DA FAZENDA

TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

REC. 115.431.

AC. 302-33.021.

responsável e a infração cometida pelo importador (art. 142, p.ú. do C.T.N.)”

O mesmo pensamento vem guiando o julgamento dos diversos Nobres Conselheiros integrantes de outras Câmaras deste Conselho e, inclusive, da E.Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Posição não diversa foi adotada pela D.Primeira Câmara, como se verifica, dentre outros, do Acórdão nº 301-26.898 referente ao Recurso nº 114.391, cuja Ementa transcrevo:

“ISENÇÃO.

1. Entidade filantrópica importou os bens com isenção e os cedeu a terceiro sem prévia autorização da Receita Federal e sem pagamento dos tributos.
2. O importador, se for o caso, deve ser compelido a pagar os tributos devidos na forma do art. 137 do R.A. A solidariedade de que trata o art. 32 do Decreto-lei nº 37/66 com a redação dada pelo Decreto-lei nº 2472/88 coloca o cessionário como responsável solidário em relação ao crédito tributário lançado contra o importador e ele próprio.
3. Acolhida a preliminar de nulidade do processo por ilegitimidade de parte passiva.”

A E.Câmara Superior de Recursos Fiscais, por sua vez, em julgamento do Recurso nº RP/301-0.326, proferiu o Acórdão nº CSRF/03-02.124, cuja Ementa é a seguinte:

“I.I. - ISENÇÃO - ART. 82 DO REGULAMENTO ADUANEIRO C/C ARTS. 134 E SEGS. DO CT.N. - Conhecidos e existentes o importador e o alegado adquirente ou cessionário de bens importados com isenção vinculada à qualidade do importador, a eleição do suposto cessionário como sujeito passivo do lançamento de ofício acarreta nulidade do feito, por erro na identificação do sujeito passivo. Recurso Especial a que se nega provimento.”

É inquestionável, no presente caso, que não se pode cogitar de solidariedade tributária da Recorrente para efeito de exigir-lhe o crédito tributário lançado, uma vez que não se estabeleceu qualquer vínculo entre a mesma Recorrente e o contribuinte direto do imposto, o Importador, que foi simplesmente esquecido ou desprezado pelo Fisco.



Por estas razões, meu voto é no sentido de acolher a preliminar de nulidade da ação fiscal, por ilegitimidade de parte passiva.

Ainda que pudesse prosperar o lançamento em questão, o que aqui admito pelos simples prazeres de argumentar, é evidente que só se aproveitaria do mesmo lançamento a exigência dos tributos (I.I. e I.P.I.), havendo que ser canceladas as demais exigências, senão vejamos:

1. MULTA DO ART. 521, II, "a", DO REGULAMENTO ADUANEIRO.

O mencionado dispositivo tem por matriz o art. 106, inciso II, letra "a" do Decreto-lei nº 37/66, que assim estabelece:

"Art. 106 - Aplicam-se as seguintes multas.....:

II - De 50% (cinquenta por cento):

- a) pela transferência, a terceiro, a qualquer título, dos bens importados com isenção de tributos, sem prévia autorização da repartição aduaneira, ressalvado o caso previsto no inciso XIII do art. 105;"

Como se pode verificar, a penalidade é direcionada especificamente para quem descumprir a obrigação, que no caso é acessória - "falta de autorização da repartição aduaneira" - nada tendo a ver com a obrigação principal - "pagamento de tributos devidos" -.

Caso a transferência do bem importado fosse efetuada sem a obrigatoriedade do prévio pagamento de tributos, como previsto nas disposições dos incisos I e II, do parágrafo único, do art. 111, do Decreto-lei nº 37/66 antes mencionado, ainda assim seria cabível a penalidade, contra o IMPORTADOR (beneficiário da isenção) se não buscasse, antes da transferência, a autorização da repartição aduaneira.

Como dito anteriormente, aplicar ao cessionário do uso do bem uma penalidade por infração para a qual não concorreu é de tamanha ilegalidade que atinge as raias do absurdo.

O parágrafo único, do art. 32, do Decreto-lei nº 37/66, com a nova redação dada pelo decreto-lei nº 2.472/88, deixa claro que a solidariedade refere-se exclusivamente ao "imposto" e não a penalidades. Essa definição aniquila com qualquer pretensão de se



associar a solidariedade tributária ao crédito lançado, como um todo, nele incluindo-se as penalidades aplicáveis ao infrator.

Nem poderia ser diferente pois que a infração de que se trata, punida com a multa retro-mencionada, é pessoal, ou seja, só pode ser cometida por quem importou a mercadoria com o benefício da isenção.

A Recorrente, que recebeu o bem em locação, não cometeu a infração questionada, nem tão pouco existe previsão legal que estabeleça a sua solidariedade com quem a tenha cometido. Isto é certo !

Dito isto, não vejo como prosperar a exigência da penalidade de que se trata.

2. MULTA DO ART. 530, DO REGULAMENTO ADUANEIRO.

Trata-se, como se sabe, de MULTA DE MORA, pelo suposto atraso no pagamento do tributo.

Pelas mesmas razões acima enfocadas, também não há como prosperar a penalidade tratada neste tópico, pois que a obrigação de efetuar o prévio pagamento dos tributos antes da transferência do bem era do importador (cedente da mercadoria) e não do cessionário.

Em momento algum a Recorrente incorreu em mora no presente caso, pois que ainda não se configurou o "vencimento" do débito que lhe foi cobrado, uma vez que aqui se discute se os tributos lançados são ou não "devidos" pela Suplicante.

O "vencimento" só se configurou, efetivamente, em relação ao contribuinte direto dos tributos exigidos, no caso o efetivo importador da mercadoria, sendo que, como já visto, a solidariedade só se aplica em relação a impostos e não a penalidades.

Em relação à Recorrente não há que se falar em "vencimento" do débito e, conseqüentemente, impossível dizer-se que a Mesma tenha incidido em "mora".

Por outro lado, o Decreto-lei nº 1.736/79, de 20/12/79, matriz do art. 530 do R.A. antes citado, determina, em seu art. 11:

"Qualquer infração a norma tributária, que não a decorrente de simples mora no pagamento do tributo, será punida nos termos da legislação tributária específica."



Tal dispositivo torna claro que não pode haver concomitância de cobrança de penalidades. Quando aplicada multa de ofício, não pode ser também aplicada a multa de mora.

No caso dos autos, foi aplicada a multa do art. 521, II, "a" do Regulamento Aduaneiro (Art. 106, II "a" do Decreto-lei nº 37/66), que no caso seria devida pelo Importador (Cedente), sendo, também por este fato, inteiramente descabida a "multa de mora" de que se trata.

3. JUROS DE MORA

Servem ainda os motivos alinhados nos tópicos anteriores para justificar também a improcedência da cobrança de juros de mora pela repartição de origem.

Até o presente momento não se pode dizer que o crédito tributário esteja definitivamente constituído pelo lançamento efetuado, pois que pode ser modificado, ainda na esfera administrativa, até pela E.Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caso de Recurso previsto em lei.

Assim acontecendo e, conseqüentemente, não se podendo falar em crédito tributário "devido", impossível alegar-se que a Recorrente tenha incorrido em "mora".

Assim sendo, não vejo alternativa mais correta que não seja o cancelamento da exigência dos referidos juros de mora lançados no A.I. de fls., sendo este o meu voto sobre tal matéria.

4. MULTA DO ART. 364, II, DO RIPI (DEC. 87.981/82).

É igualmente incabível a penalidade em questão, como se verifica:

O mencionado dispositivo legal assim estabelece:

"Art. 364 - A falta de lançamento do valor, total ou parcial, do imposto na respectiva Nota-Fiscal, ou a falta de recolhimento do imposto lançado na Nota-Fiscal, porém não declarado ao órgão arrecadador, no prazo legal e na forma prevista neste Regulamento, sujeitará o contribuinte às multas básicas (Lei nº 4.502/64, art. 80, e Decretos-leis nºs 34/66, art. 2º, alt. 22ª., e 1.680/79, art. 2º):



MINISTÉRIO DA FAZENDA

TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

REC. 115.431.
AC. 302-33.021.

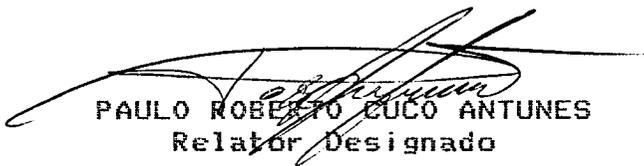
I - ...

II - de 100% (cem por cento) do valor do imposto que deixou de ser lançado, ou que, devidamente lançado, não foi recolhido depois de 90 (noventa) dias do término do prazo; "

Como se pode observar, em nenhuma hipótese as disposições legais mencionadas têm aplicação sobre a Recorrente, na qualidade de locatária da mercadoria importada com isenção tributária, pois que não lhe competia, de forma alguma, lançar o tributo em NOTA FISCAL.

Diante disso, meu voto é no sentido de que seja excluída da exigência também a penalidade capitulada no mencionado art. 364, II do RIPI, por improcedente, na espécie.

Sala das Sessões, 23 de maio de 1995



PAULO ROBERTO CÚCO ANTUNES
Relator Designado