



MINISTÉRIO DA ECONOMIA, FAZENDA E PLANEJAMENTO
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº 10680/010768/91-44

Sessão de 21 de novembro de 1995 **ACORDÃO Nº** 302-33.180

Recurso nº.: 115.393

Recorrente: ROBSON MORATO.

Recorrid DRF/BELO HORIZONTE/MG

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

1. Responde solidariamente com o contribuinte, no caso o importador, o cessionário de mercadoria importada com 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. Recurso negado

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 de parte passiva, arguida pela recorrente. Vencidos os Conselheiros PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES E LUIS ANTONIO FLORA, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro ANTENOR DE BARROS LEITE FILHO que dava provimento.

Brasília-DF, 21 de novembro de 1995.

ELIZABETH EMILIO DE MOARES CHIEREGATTO-Presidente

ELIZABETH MARIA VIOLATTO - Relatora designada

VISTO EM
SESSÃO DE

11 ABR 1996

Luiz Fernando Oliveira de Moraes
Procurador da Fazenda Nacional

Participaram ainda do presente julgamento os seguintes Conselheiros: Ubaldo Campello Neto e Henrique Prado Megda. Ausente justificadamente o Conselheiro Ricardo Luz de Barros Barreto.

MF - TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES-SEGUNDA CAMARA
RECURSO NR. 115.393
ACORDAO NR. 302-33.180
RECORRENTE: ROBSON MORATO
RECORRIDA : DRF/BELO HORIZONTE/MG
RELATORA : ELIZABETH MARIA VIOLATTO

R E L A T O R I O

O presente processo foi objeto da Resolução nr. 302-0-687, cujo relatório e voto transcrevo a seguir:

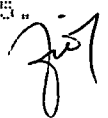
"Trata o presente processo de exigência fiscal formulada contra o Senhor Robson Morato em razão de ter sido o mesmo identificado como beneficiário da cessão de uso de motocicletas importadas pela Federação de Motociclismo do Estado de Minas Gerais, com isenção do imposto de importação e do I.P.I., sem o pagamento dos tributos devidos, na forma estabelecida na legislação aduaneira.

A autuação teve por fundamento os artigos 82, I e 137 do Regulamento Aduaneiro.

A exigência tributária especificada no Auto de Infração de fls. 27/30 refere-se ao imposto de importação, I.P.I., multa do imposto de importação (R.A. art. 521, II, a), multa do I.P.I. (RIPI, art. 364, II), e encargos legais.

Tempestivamente, a autuada impugnou a exigência alegando, em síntese, que:

- não houve transferência de propriedades das motocicletas mas apenas cessão para uso exclusivo em competições desportivas de moto cros/supercross, promovidas pela Federação ou clubes portadores de alvará específico;
- não se trata de isenção vinculada à qualidade do importador. O importador, órgão de direção de competições desportivas, necessita de terceiros para dar ao bem importado sua destinação específica;
- a isenção é objetiva, concedida a equipamento destinado à prática de desportos, importado por entidades desportivas ou órgãos vinculados direta ou indiretamente ao Conselho Nacional de Desportos, nos termos da Lei nr. 6251, de 08/10/75;
- a isenção foi concedida por lei, não podendo, em obediência ao princípio da hierarquia das leis, ser desconsiderada com fundamento no Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nr. 91.030/85.



- não há responsabilidade tributária solidária. Esta não se presume nem pode resultar da vontade das partes.

Na informação fiscal de fls 50, o autor do feito propõe a manutenção da exigência fiscal e junta documento comprobatório dos adiantamentos feitos pelo cessionário ao importador para aquisição de motocicletas.

Em 1a. instância, a ação fiscal foi julgada procedente. Nos fundamentos de sua decisão, a autoridade julgadora entendeu estar irrefutavelmente comprovada a alienação dos bens importados com isenção, em face dos contratos de cessão juntados aos autos.

Dentro do prazo regulamentar, a autuada recorre da decisão "a quo" reeditando os argumentos expendidos na fase impugnatória.

E o relatório

V O T O

Por tratar de matéria idêntica, adoto o voto proferido pelo ilustre Conselheiro, Paulo Roberto Cuco Antunes, no recurso 114.966, cujo teor transcrevo a seguir:

"A D.R.F. - Belo Horizonte - MG, em ato de fiscalização e auditoria, concluiu que a Federação de Motociclismo do Estado de Minas Gerais infringiu as normas de controle das importações, tendo importado mercadorias (motocicletas para prática de desporto) com ISENÇÃO TRIBUTARIA, utilizando recursos de terceiros (Pilotos de Motocicletas), posteriormente, cessão de uso dos bens importados, agindo a citada Federação, neste caso, apenas como intermediária na Importação, enquadrando a situação nos arts. 81, 82-I e 500-I do Regulamento Aduaneiro, dentre outros.

Em consequência, autuou o Recorrente - Sr. Paulo Marcos Lemos Silva - como sendo um dos beneficiários com a cessão do uso de uma das mencionadas motocicletas, exigindo do Mesmo os tributos incidentes sobre uma importação normal (sem isenção) e aplicando-lhe, ainda, as penalidades previstas nos arts. 521, II, "a" do Regulamento Aduaneiro e 364-II do Regulamento do I.P.I. (RIPI).

Como se pode observar o Recorrente foi autuado na condição de responsável solidária pela infração, sendo certo, entretanto, que a qualificação de infratora, se é que infração existiu, recai sobre a Federação de Motociclismo do Estado de Minas Gerais, uma vez que somente ela usufruía do benefício isencional e foi quem utilizou tal benefício na importação do bem indicado.



Ocorre que não encontro nos autos indícios de aplicação de qualquer sanção à mencionada Federação, que sequer foi chamada a se pronunciar sobre o assunto.

Nestas condições, antes de decidir sobre o litígio e em busca de maiores subsídios para minha melhor convicção, proponho o retorno dos autos em DILIGENCIA à Repartição Aduaneira de origem, para as seguintes providências:

1 - Juntar cópia legível do documento de fls. 06/07, indicado na Decisão recorrida (fls. 27) como "prova irrefutável da alienação do bem", pois a que se encontra nos autos é quase que inteiramente ilegível;

2 - Convidar a Federação de Motociclismo de Minas Gerais a dar vistas nos autos abrindo-se-lhe, a partir de então, prazo de dez (10) dias para pronunciar-se a respeito, trazendo suas considerações, informações e outros documentos julgados oportunos, devendo, inclusive, explicar a diferença da Motocicleta objeto do presente litígio de uma outra considerada como de passeio, juntando, se possível, literatura, fotografias, etc. demonstrando o porque da caracterização da mesma Motocicleta como sendo para uso exclusivo na prática do esporte e competições mencionada.

Esclareço que os documentos referidos no item 1. acima são, neste processo, os de fls. 08/09. 10/11 e 13/15."

Realizada a diligência, a repartição de origem juntou ao processo a documentação solicitada, porém, a Federação de motociclismo limitou-se a trazer aos autos prospectos sobre os veículos, sem manifestar-se, absolutamente, sobre o assunto.

E o relatório.



V O T O

Robson Morato e a Federação de motociclismo de Minas Gerais celebraram o contrato de cessão de uso de Bem móvel, que instrui o processo às fls. 08 à 15, cujo objeto vem a ser cessão, transferência da posse e uso, de três motocicletas importadas, em nome da cedente, com isenção tributária vinculada à qualidade do importador.

Do referido contrato consta entre outras condições, que o bem está sendo cedido e entregue naquele ato, pelo prazo de 1 (um), renovável até que se complete cinco anos, quando a cedente promoverá a efetiva transferência, livre de qualquer ônus, de sua propriedade ao cessionário.

Consta da cláusula décima primeira que o cessionário declara conhecer a legislação específica, pela qual foi beneficiado na importação.

Assim, tem-se que o autuado, embora sem deter o domínio pleno desses bens, investiu-se na condição de seu prossuidor, por ter-lhe sido transferidos, via de contrato, alguns dos poderes inerentes ao seu domínio ou propriedade.

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 dessas 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 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.

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:

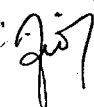
"OS SOLIDARIAMENTE OBRIGADOS. A fórmula do artigo 124 é ampla: - são solidários para o Fisco os que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e os que forem expressamente designados em Lei.

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, consequentemente, a inutilidade da norma, uma vez que inexecuível.

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.

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;

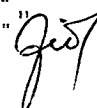
Recorrendo, novamente, ao Ilustre e saudoso jurista Aliomar Baleeiro, às fls. 413 e 414, do já mencionado livro de Direito Tributário Brasileiro, aprendemos que: "O CTN distingue o sujeito passivo da obrigação principal do sujeito passivo da obrigação acessória. O primeiro é somente quem, por Lei, está 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" (Hensel Direito 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 (Steurschuldner) e o obrigado ao tributo (Steurspflichtiger). 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."



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 da Federação de Motociclismo de Minas Gerais, 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, que não se revestia das qualidades inerentes àqueles beneficiados com o tratamento tributário especial, previsto nos termos da Lei indicada no parágrafo anterior, de motocicletas importadas sob os auspícios de isenção vinculada à qualidade do importador.

Examinadas as peças processuais, verifica-se que, de fato, a Federação importou os referidos aparelhos com a finalidade de repassá-los a terceiro, conforme depreende-se do teor do contrato de cessão de equipamentos, celebrado entre as partes.

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 al-
cance de terceiros, que não se revestissem de tais qualidades. Excepcionada, apenas, a hipótese de transcurso do prazo, também estabeleci-
do 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).

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.

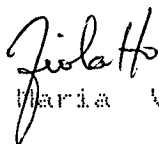
Se a entidade beneficiária da isenção transfere a terceiro o domínio pleno ou alguns dos poderes inerentes a esse domínio ou propriedade, ou, ainda, se mesmo sem transferi-lo, o emprega em atividade que foge àquela que lhe qualificou para fazer jus ao benefício (o que não é a hipótese dos autos), resta 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 da Federação tinham como destino certo o autuado que, além de ser o verdadeiro comprador dos bens, uma vez que respondeu por seu pagamento, contrariando toda a legislação vigente.

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, 21 de novembro de 1995.



Elizabeth Maria Violatto - Relatora