

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO N° : 10680-010786/91.26
SESSÃO DE : 23 de agosto de 1995
ACÓRDÃO N° : 302-33.118
RECURSO N° : 115.008
RECORRENTE : WALLACE RICARDO TONON
RECORRIDA : DRF-BELO HORIZONTE/MG

ILEGITIMIDADE DE PARTE PASSIVA - NULIDADE DO LANÇAMENTO - Configurada a incorreta identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, contra o qual foi efetuado o lançamento do crédito tributário, nula é a ação fiscal instaurada pela repartição aduaneira. Acolhida preliminar de nulidade levantada pelo Conselheiro Relator.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos em acolher a argüição de nulidade da resolução suscitada pelo relator, e pelo voto de qualidade, em acolher a preliminar de nulidade do lançamento por ilegitimidade de parte passiva, vencidos os Conselheiros ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, ELIZABETH MARIA VIOLATTO e OTACÍLIO DANTAS CARTAXO, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 23 de agosto de 1995.


UBALDO CAMPELLO NETO
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO


PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES
RELATOR


CIRO HEITOR FRANÇA DE GUSMÃO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

VISTA EM 27 MAR 1996 RP/302-0-621/96

Participou, ainda, do presente julgamento, o seguinte Conselheiro : LUIS ANTÔNIO FLORA. Ausente o Conselheiro RICARDO LUZ DE BARROS BARRETO.

MF-TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES - SEGUNDA CÂMARA.

PROCESSO Nº: 10680-010786/91-26

RECURSO Nº : 115.008

RECORRENTE : WALLACE RICARDO TONON

RECORRIDA : DRF-BELO HORIZONTE-MG

RELATOR : CONS. PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES

RELATÓRIO

O Recorrente foi autuado pela DRF-Belo Horizonte, pelo fato de a Federação de Motociclismo do Estado de Minas Gerais ter-lhe cedido duas motocicletas importadas com isenção tributária, sem haver pago previamente os tributos, de conformidade com os artigos 137 e 220 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº. 91.030/95.

Na qualidade de beneficiário dos bens importados com isenção, o Recorrente (cessionário) foi intimado a recolher os tributos e encargos incidentes, por ter se tornado responsável solidário.

A exigência formulada no A.I. (fls. 01) abrange, além do I.I. e do I.P.I., correção monetária; juros de mora; multas do art. 521, II, "a" do Regulamento Aduaneiro e do art. 364, II do RIPI.

Regularmente intimado o Autuado apresentou Impugnação tempestiva, argumentando, em síntese, que não ocorreu qualquer infração aos dispositivos legais mencionados, pois que a utilização dos equipamentos se deu por parte de um de seus pilotos, em competições, o que não caracteriza transferência dos bens, passível de tributação.

A Autoridade "a quo" julgou procedente a ação fiscal, alegando, basicamente, que o instrumento particular de Contrato de Cessão de Uso de Bem Móvel, acostado às fls. 09/10 dos autos, constitui prova irrefutável da alienação dos bens, concluindo-se que a Federação de Motociclismo foi apenas intermediária na importação dos bens, o qual foi realmente adquirido pelo recorrente, pessoa física não titular do tratamento tributário isencional.

Com guarda de prazo apela o Interessado a este Colegiado, com base nos mesmos argumentos desenvolvidos na Impugnação de Lançamento.

Em sessão do dia 15/02/93, esta Câmara baixou a Resolução nº. 302-0.653, convertendo o julgamento em diligência à repartição aduaneira de origem.

Acontece que o Relatório que integra a Resolução supra reporta-se, na transcrição das fls. 02 do Auto de Infração, a um outro Recorrente, mais precisamente o Sr. Paulo Marcos Lemos Silva, o qual também foi objeto de autuação pela mesma repartição aduaneira, por ter incorrido em infração idêntica, abrangendo importação de outra motocicleta pela Federação de Motociclismo do Estado de Minas Gerais.

Acredito que o então Relator, Dr. Luiz Carlos Vianna de Vasconcelos, tenha incorrido em erro, devido aos diversos processos que estiveram em exame nesta Câmara, naquela oportunidade, sobre a mesma matéria.

É o Relatório.

VOTO

Como se constata, o Recorrente foi autuado pela DRF-Belo Horizonte/MG, por ter obtido a cessão de uso de motocicletas, importadas pela FEDERAÇÃO DE MOTOCICLISMO DO ESTADO DE MINAS GERAIS com a isenção tributária de que trata o art. 149, inciso XV, do Regulamento Aduaneiro, que tem como matriz a Lei 6.251/75, art. 46, e o Decreto-lei nº. 1.726/79, art. 2º, inciso IV, letra "t", dispondo este último que:

"Art. 2º - As isenções ou reduções do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, a que se refere o artigo 1º ficam limitadas exclusivamente, de conformidade com a legislação respectiva.

.....

IV - aos seguintes casos:

.....

- t) equipamentos destinados à prática de desportos, importados por entidades desportivas ou órgãos vinculados direta ou indiretamente ao Conselho Nacional de Desportos, desde que a operação seja previamente aprovada pelo referido Conselho, que examinará a compatibilidade do equipamento a ser importado com a natureza e o vulto da atividade desportiva desenvolvida pela entidade à qual se destina;"

Não resta dúvida, portanto, que se trata de uma isenção contingenciada, de natureza mista ou seja, que só se aplica sobre determinados equipamentos e vinculada à

qualidade do importador.

Tal vinculação, à qualidade do importador, enquadra a situação nas disposições do art. 11 e seu parágrafo único, do Decreto-lei nº 37/66, que assim estabelece:

"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 estes gravames.

Parág. único - O disposto neste artigo não se aplica aos bens transferidos a qualquer título:

- I - A pessoa ou entidades que gozem de igual tratamento fiscal, mediante prévia decisão da autoridade aduaneira;**
- II- Após o decurso do prazo de cinco (5) anos da data da outorga da isenção ou redução." (grifos meus).**

Pelo exame dos autos constata-se que ocorreu, efetivamente, a transferência ou cessão de uso do bem importado com a isenção mencionada, pela Importadora ao Recorrente.

Uma vez configurada a transferência do uso, A QUALQUER TÍTULO, não há que se procurar distinguir a que tipo de uso se refere a lei. Impossível se pretender fazer distinção do tipo de uso para o qual se deu a transferência, se a lei não admite nenhuma distinção, mas, ao contrário, estabelece, expressamente, que a transferência, "a qualquer título", obriga ao prévio recolhimento dos tributos.

Reconheço, evidentemente, que existe uma falha gritante em tal legislação, no que se refere à situação objeto do presente litígio.

Admito que o uso das motos seja feito pelos pilotos filiados à Federação em treinamentos e competições, como é natural; como também admito, por ser óbvio, que sem tais equipamentos importados os nossos Atletas, vinculados às Federações, não teriam condições de competir, quer no cenário nacional quanto no internacional.

Parece-me, entretanto, que a Federação de Motociclismo de Belo Horizonte, as-

sim como outras de igual natureza, preocupadas com a regulamentação e difusão do motociclismo, nas suas diversas modalidades, dentro de seus Estados, e até mesmo os Atletas interessados, falharam e continuam falhando, em não tentarem resolver definitivamente o problema, através de gestões junto às autoridades competentes, em busca de uma lei ou regulamentação específica que contemple tal situação.

Lamentavelmente, a letra fria da lei em vigor não deixa margem à dúvida de que a transferência do uso, a qualquer título, do equipamento importado com isenção, como aconteceu no presente caso, obriga o prévio pagamento dos tributos incidentes.

Dito isto, resta-nos examinar se a força da lei está corretamente dirigida a quem de direito, ou seja, se existe, efetivamente, legitimidade no lançamento do crédito tributário contra o Recorrente, pessoa física, considerada pelo Fisco como "responsável solidário".

É inquestionável, neste caso, que o fato gerador da obrigação tributária de que se trata foi a transferência do uso dos equipamentos importados com isenção, pela Federação de Motociclismo do Estado de Minas Gerais, sem o prévio pagamento dos tributos devidos, infringência ao art. 11, do D.Lei nº 37/66, c/c o art. 137 do Regulamento Aduaneiro.

Tal infração, forçoso se torna reconhecer, foi cometida pela referida Importadora, tendo a fiscalização, entretanto, escolhido a pessoa do Cessionário do uso (Recorrente) para efetuar o pagamento dos tributos e penalidades, na qualidade de responsável solidário, de conformidade, segundo a descrição dos fatos às fls. 02 dos autos, com as disposições dos artigos 81, 82-I e 500-I, do mesmo Regulamento Aduaneiro.

Com relação a esta matéria, embora o Recorrente não aborde tal situação em suas razões de apelação, mas por não concordar com o direcionamento dado pelo Fisco na autuação em questão, com já tive a oportunidade de manifestar-me, inclusive recentemente, sobre o mesmo assunto, levanto preliminar de nulidade processual por ilegitimidade de parte passiva "ad causam".

Com efeito, em diversos julgamentos realizados por esta Segunda Câmara, sendo mais recente e abordando situação idêntica, o do Recurso nº 115.005, tive a oportunidade de votar pela anulação do processo, desde o lançamento, por caracterizada ilegitimidade de parte passiva.

Sendo aqui aplicável a mesma fundamentação que norteou meu Voto naquele outro julgado, adoto-a também no presente caso.

A questão cujo enfrentamento se impõe, ainda em preliminar, diz respeito à legalidade do lançamento efetuado pela fiscalização, no que concerne a escolha do sujeito passivo da obrigação tributária de que se trata.

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, antes mencionado.

Há que se considerar, inicialmente, 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 **PRÉVIO** 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.

Não me parece correto, entretanto, que a repartição aduaneira venha a exigir o crédito tributário única e exclusivamente do Cessionário 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 o Recorrente, não sendo o Importador, não cometeu, certamente, a infração questionada, ou seja, não transferiu o uso do bem e sim o recebeu em transferência.

A exigência do imposto de importação teve como embasamento legal as disposições dos arts. 81, 82-I e 500-I do Regulamento Aduaneiro, tendo suas raízes nos 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 aque-

les, 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 parág. 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 parág. 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 o 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).

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 Cessionário do uso do bem 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 ilegiti-

timidade de parte passiva, face a inexistência da necessária vinculação entre tal 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 C.T.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 do Recorrente para efeito de exigir-lhe o crédito tributário lançado, uma vez que não se estabeleceu qualquer vínculo entre o mesmo Recorrente e o contribuinte direto do imposto, o Importador, que foi simplesmente esquecido ou desprezado pelo Fisco.



Por estas razões, levanto preliminar de nulidade da ação fiscal em epígrafe, por entender configurada a ilegitimidade de parte passiva no presente caso, prejudicados os argumentos de mérito do Recurso Voluntário em exame.

Admitindo-se, apenas "ad argumentandum", que pudesse prosperar o lançamento em questão, é evidente que do mesmo só se aproveitaria a exigência dos tributos (I.I. e I.P.I.) e respectiva atualização monetária, havendo que ser canceladas as demais exigências, senão vejamos:

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

Também do mesmo Voto que proferi no julgamento do Recurso acima mencionado (115.396), transcrevo e adoto o seguinte trecho relacionado a esta matéria:

"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 raízes 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 !

Pelas razões expostas, não vejo como prosperar a exigência da penalidade de que se trata.

3. MULTA DO ART. 364, II, DO RIPI.

Assim estabelece o referido dispositivo legal aplicado pela repartição de origem:

"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):

I - omissis.

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."

Dúvida nenhuma pode restar sobre a improcedência da aplicação de tais disposições legais ao presente caso.

Estamos diante de uma simples transferência (ou cessão) de uso de bem importado com isenção, caso em que não se comporta, em princípio, o lançamento de imposto em Nota Fiscal por parte do Cessionário do uso do bem (Recorrente).

Inaplicável, ainda, o disposto no parágrafo 4º, do mesmo art. 364 do RIPI, pois que não se trata de qualquer caso equiparado por tal Regulamento, à falta de lançamento ou de recolhimento do imposto, para o qual não seja cominada penalidade específica.

Não cabia, repetimos, ao ora Recorrente lançar, ou mesmo recolher, qualquer imposto.

Assim sendo, não vejo, também, como prosperar a referida penalidade.

4. JUROS DE MORA E ENCARGOS T.R.D.

Incabível, no mesmo passo, a cobrança de Juros de Mora sobre o crédito tributário de que se trata, aí incluindo-se os citados "Encargos T.R.D.", igualmente definidos como Juros, primeiro porque todo o crédito, no meu entender, é indevido.

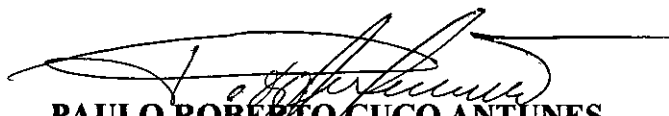
Demais disso, até o presente momento não se pode dizer que o crédito tributário esteja definitivamente constituído e considerados devidos os tributos exigidos no lançamento efetuado, pois que pode ser modificado, ainda na esfera administrativa, até pela E.Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caso dos Recursos previstos em lei.

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

Desta forma, não vejo alternativa mais correta que não seja o cancelamento da exigência dos referidos acréscimos (JUROS + ENCARGOS T.R.D.), lançados no A.I. de fls.

Por todo o acima exposto, meu voto é no sentido de: **PRELIMINARMENTE:** a) Anular a Resolução nº. 302-0.653; b) Anular todo o processo, a partir do Auto de Infração de fls. 01, inclusive, por estar configurada a ilegitimidade de parte passiva no presente caso; **NO MÉRITO**, manter apenas a exigência dos tributos (I.E. e I.P.I.) corrigidos monetariamente, excluindo as penalidades, os juros e encargos T.R.D.

Sala das Sessões, 23 de agosto de 1995


PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES
Relator.