



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13805.004832/94-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-009.587 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2021
Recorrente JARDIM ESCOLA MAGICO DE OZ S/S LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 03/09/1993 a 27/05/1994

ISENÇÃO. NÃO APLICAÇÃO DOS BENEFÍCIOS PELO DESCUMPRIMENTO DOS REQUISITOS SUBJETIVOS.

Comprovado que após a importação de bens amparada pela isenção, ocorreu a sua transferência a entidade que não preenche os requisitos subjetivos, é correto o lançamento dos tributos devidos na importação e que deixaram de ser recolhidos exclusivamente em razão da isenção.

RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA POR AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS.

As multas previstas nos arts. 4º da Lei 8.218/91 (II) e no art. 80 da Lei 4502/64 (IPI) devem ser reduzidas ao percentual de 75% no art. 44 da mesma Lei 9.430/96, por aplicação do art. 106 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento aos Recursos Voluntários, para reduzir as multas aplicadas por ausência de recolhimento dos tributos ao percentual de 75% previsto na Lei nº 9.430/96.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim e Thaís de Laurentiis Galkowicz. Ausente o Conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo Conselheiro Marcos Antônio Borges (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado para a exigência dos tributos e penalidades referentes às importações realizadas entre 1993 e 1994 pelo GRUPO ASSOCIAÇÃO DE ESCOLAR PARTICULARES (CNPJ 52.023.884/0001-01, doravante identificada como ASSOCIAÇÃO), ao qual integra, dentre outras instituições, a JARDIM ESCOLA MAGICO DE OZ S/S LTDA.

Segundo o entendimento fiscal identificado no Termo de Auditoria Fiscal (e-fls. 142/147) a ASSOCIAÇÃO descumpriu o requisito para o gozo da isenção do Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM) de bens destinados à pesquisa científica e tecnológica. Isso porque esses bens somente gozariam da isenção caso destinados às entidades sem fins lucrativos credenciadas no Conselho Nacional de Conhecimento Científico e Tecnológico – CNPQ (isenção vinculada à destinação dos bens e à qualidade do importador). Nos termos do referido termo:

De acordo, com a solicitação de credenciamento junto ao CNPq, a entidade declara que:

- a) "o Grupo é ativo no fomento, na coordenação e realização de pesquisas, eminentemente tecnológicas, mas também científicas, em sua área de atuação, conforme o parágrafo 2º do artigo 5º do Estatuto"; e
- b) "todas as importações de bens efetuadas pelo Grupo amparadas na Lei 8.010/90 serão destinadas a uso em seus projetos de pesquisas científicas e tecnológicas" .

Acrescentou, ainda, informações adicionais ao CNPq, contendo:

- a) no anexo I, lista das escolas associadas ao grupo;
- b) no anexo II, lista parcial de docentes destas escolas que participam e participarão das atividades de programas de desenvolvimento e a respectiva titulação acadêmica; e
- c) no anexo III, algumas atividades de programas de desenvolvimento já realizadas e em realização.

Ocorre, entretanto, que a entidade não possui corpo docente para o desenvolvimento, execução e coordenação dos projetos de pesquisas científicas e tecnológicas, porquanto tudo isto é, em verdade, realizado pelo corpo docente das escolas particulares associadas, conforme declarado pelo contabilista da entidade Sr. Osmar Aparecido Ponsoni

Efetivamente, o que se verifica é que as importações objeto de isenção prevista na Lei 8.010/90, foram efetuadas pela entidade, com objetivo explícito de aparelhar as escolas associadas, com equipamentos de primeira geração, as quais não são amparadas pelo referido benefício.

Assim, todos os equipamentos importados encontram-se fisicamente em poder das escolas particulares, que os utilizam para o desenvolvimento dos projetos por elas escolhidos, transferidos pela entidade às associadas por "Instrumento Particular de Assunção de Responsabilidade e Obrigações", onde fica estabelecido basicamente que:

- a escola obriga-se a participar e contribuir com os recursos materiais e humanos necessários à consecução dos projetos científicos e tecnológicos a serem desenvolvidos;

- a escola recebedora dos equipamentos fica responsável pela manutenção, reparos, seguro, etc;
- findo o prazo de 6 (seis) anos, a partir da data do recebimento dos equipamentos, os mesmos devem ser devolvidos à entidade no estado em que foram recebidos, salvo a depreciação decorrente de uso normal;
- a entidade se compromete a não realocar a sede da escola ou emprestar a outras escolas associadas os equipamentos antes do prazo de 6 (seis) anos;
- a escola não sofrerá qualquer turbacão ou esbulho enquanto estiver de posse dos equipamentos entregues pela entidade, tendo, ainda, o direito de preferênci na aquisiçã dos mesmos;
- caso a escola deixe de participar do projeto ou se desligue da entidade fica assegurado o direito à preferênci na aquisiçã dos equipamentos e utilizaçã dos resultados obtidos pela sua participaçã nos projetos científicos e tecnológicos.

Releva observar, que além da escola beneficiada efetuar em favor da entidade credenciada pagamentos, a título de "contribuiçã para projetos científicos e tecnológicos", destinados à aquisiçã dos equipamentos, também é fiadora/avalista nos contratos de financiamento bancário dos bens importados por ela escolhidos

3 - CONCLUSÃO

Do que foi exposto, verifica-se que, efetivamente, a entidade transferiu às escolas particulares associadas, por Instrumento Particular de Assunçã de Responsabilidades e Obrigaçõs, os equipamentos importados com isençã do imposto de importaçã e do imposto sobre produtos industrializados e que as mesmas passaram, deste modo, a deterem a posse e o seu uso exclusivo, porquanto assumiram, também, todas as despesas com a manutençã, segurancã, seguro, etc. dos bens recebidos.

Para participar do processo de importaçã de equipamentos isentos as escolas associadas se obrigam a efetuar o pagamento dos equipamentos, em forma de contribuiçã à entidade, que é quem faz as importaçõs, embora as mesmas sejam fiadoras/avalistas nos contratos de financiamentos bancários dos bens que lhe sã destinados.

Sendo o benefício fiscal vinculado à qualidade do importador, é vedado ao importador a transferênci, a qualquer título, à terceiras pessoas, de propriedade ou uso dos bens, sem o prévio pagamento dos tributos dispensados na importaçã, consoante disposto no artigo 137, do Regulamento Aduaneiro.

Assim, tendo a entidade importadora transferido às escolas particulares os bens objeto de isençã sem o pagamento dos tributos, é de se concluir que toda a documentaçã utilizada, bem como todos os procedimentos levados a efeito pela entidade, objetivaram maquiã a operaçã de importaçã dos equipamentos. Resultando claro a certeza que as importaçõs dos bens foram feitas diretamente pelas escolas particulares, com a utilizaçã da entidade sem fins lucrativos, a fim de gozarem da isençã prevista na Lei 8.010/90.

Por fim, considerando que a transferênci de propriedade, a qualquer título, implica no prévio pagamento dos impostos dispensados por ocasiã do desembaraço aduaneiro, se impõe exigir os tributos devidos e não recolhidos, mediante lavratura de auto de infraçã contra a entidade importadora, com termo de responsabilidade solidária dos adquirentes e detentores dos bens. (e-fls. 143/146)

Assim, o Auto de Infraçã foi lavrado em face da ASSOCIAÇã e da escola particular associada JARDIM ESCOLA onde estava localizado o bem importado na condiçã de

responsável solidária com base no art. 124, I, do Código Tributário Nacional e art. 82, I do Regulamento Aduaneiro/1985. Como indicado na autuação (e-fls. 174/178), além da exigência dos tributos acrescido de multa e juros (II e IPI), foi exigida a multa de controle da importação do art. 526, IX do RA/1985 (20% do valor da mercadoria).

Inconformadas, as autuadas apresentaram Impugnação, julgada parcialmente procedente para excluir a exigência correspondente à multa administrativa aplicada do art. 526, IX, do RA/85 (decisão de primeira instância às e-fls. 274/290). Em face desta decisão, as autuadas apresentaram Recurso Voluntário (e-fls. 298/333) alegando, em síntese:

(i) a necessidade de reunião dos 14 (quatorze) processos administrativos lavrados com o mesmo objeto em face da ASSOCIAÇÃO, cuja diferença se refere tão somente às responsáveis solidárias. As autuações teriam origem na mesma ação fiscal e teriam o mesmo fundamento.

(ii) que deve ser cancelada integralmente a autuação em razão:

(ii.1) do cumprimento dos requisitos objetivos e subjetivos da isenção, conforme informado ao CNPQ no Relatório de Atividades de Pesquisa e Desenvolvimento, na qual identificava reiterou a participação efetiva da escola autuada (e das demais associadas da ASSOCIAÇÃO) na consecução dos objetivos previstos em seu programa;

(ii.2) cabe ser observada tão somente a Lei n.º 8.010/90, não sendo aplicável a disposição do art. 1º da Lei n.º 8.032/90 e os procedimentos prescritos pelo Regulamento Aduaneiro, as associadas sempre cumprem com os atos da associação quando do uso dos bens importados, ocorrendo a assunção da personalidade jurídica da ASSOCIAÇÃO pelas associadas, não podendo se falar em transferência seja da propriedade seja do uso dos bens importados;

(ii.3) o ato administrativo do CNPJ seria um ato constitutivo, sendo que caberia somente ao CNPQ a competência para avaliar a validade do benefício isencional previsto na lei;

(ii.4) a inaplicabilidade do art. 137, do RA/1985 ao presente caso.

Por meio da Resolução 303-624 (e-fls. 351/363), o julgamento do processo foi convertido em diligência pelo então Terceiro Conselho de Contribuintes, nos seguintes termos:

Tenho como perfeitamente caracterizado que as escolas particulares, que não preenchem o requisito legal de entidades sem fins lucrativos, utilizaram-se de interposta pessoa, a associação sem fins lucrativos, para importar com isenção. Porque, se à lei fosse indiferente quem se beneficiaria da isenção, bastando que os equipamentos pudessem ser usados em pesquisa científica ou tecnológica, não teria incluído no dispositivo que indica os sujeitos beneficiários, a expressão "sem fins lucrativos".

A importação consumou-se regularmente, pois todos os requisitos legais foram atendidos: a importadora não tem fins lucrativos e está credenciada pelo CNPq. Porém, se ficar caracterizado que os bens importados foram transferidos irregularmente para as entidades de fins lucrativos, deixaram de ser atendidas as condições do benefício, devendo ser exigidos os tributos.

Finalmente, ressalte-se que a Receita Federal não revogou (e não tem competência para fazê-lo), o credenciamento concedido pelo CNPq. A GRUPO permanece credenciada a importar com os benefícios da Lei 8.010/90. Apenas se está exigindo o crédito correspondente aos equipamentos importados com isenção e que foram transferidos sem o prévio pagamento dos tributos, conforme determina o art. 11 do Decreto-lei n 37/66.

Todavia, tendo em vista a superveniência da Portaria Interministerial MCTIMF nb 360, de 17/10/95, publicada no D.O.D. do dia 19 do mês em curso, a qual atribui ao CNPq o poder-dever de verificar qualquer irregularidade na utilização dos bens importados, ou contrariedade à Lei 8.010/90, voto pela conversão do julgamento em diligência ao CNPq para que aquele órgão se pronuncie quanto à regularidade do procedimento das recorrentes. (e-fl. 363 - grifei)

Após sua notificação, o CNPQ apresentou suas considerações às e-fls. 373/374, com as seguintes informações:

Em atendimento da diligência solicitada pelo 3º Conselho de Contribuintes - Terceira Câmara e do que consta da Portaria Interministerial MCT/MF nº 360, de 17/10/95, publicada no D.O.U de 19/10/95 e da Ficha Multifuncional nº 96.00742-9 da DRF/São Paulo-Sul, na apreciação dos processos acima relacionados compareceu a esta DRF/SÃO PAULO-SUL, no dia 22/05/96, o Coordenador de Importação do CNPq, Sr. VICTOR DE MENEZES NEDDERMEYER, atendendo ao ofício DRF/SP-SUL/GAB Nº 142/96, com a finalidade de que conjuntamente, RECEITA FEDERAL - CNPq, pudessem apreciar irregularidades na transferência ou aplicação dos bens importados, objeto de recursos interpostos perante o 3º Conselho de Contribuintes, nos processos em pauta.

Deve-se esclarecer que o CNPq anteriormente cientificado pela RECEITA FEDERAL da transferência irregular de bens importados com isenção de impostos, através da Lei 8.010/90, em desacordo com o artigo 137 do Decreto 91.030/85 (Regulamento Aduaneiro) e amparado pelo item 8º. da Instrução para Credenciamento publicada no DOU de 07/05/90, decidiu o referido Conselho pelo descredenciamento do GRUPO - ASSOCIAÇÃO DE ESCOLAS PARTICULARES, por ferir a legislação vigente à época e a atual Portaria Interministerial acima citada que regulamenta a Lei 8.010/90.

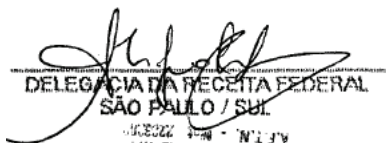
Considerando que os autos lavrados nos processos acima e objetos de recursos têm como suporte legal a legislação rotta, só poderiam ser os bens transferidos, em observância do que determina o art.11 do Decreto-Lei 37/66 e demais dispositivos legais pertinentes, com prévia decisão da Autoridade Fiscal.

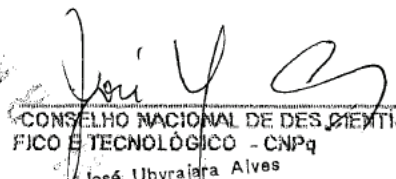
INTERESSADO: GRUPO - ASSOCIAÇÃO DE ESCOLAS PARTICULARES
CGC: 52.023.834/0001-01

ASSUNTO: DILIGÊNCIA SOLICITADA PELO 3º CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Com base na legislação que rege o assunto em pauta o CONSELHO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO - CNPq está de acordo com a ação fiscal, bem como do julgado em primeira instância, pela SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL não aceitando as alegações e premissas apresentadas em recurso pelo recorrente.

Do que para constar lavramos o presente termo em três vias, de igual forma e teor, que vai conjuntamente assinado por representantes dos órgãos:


DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL
SÃO PAULO / SP
ABRÃO JOSE KECHFI
A.F.T.N. - Mat. 2293280-0


CONSELHO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO CIENTÍFICO E TECNOLÓGICO - CNPq
José Ubyrajara Alves
Presidente em Exercício

Em seguida, o processo foi direcionado diretamente para o Conselho para julgamento. Por meio do Acórdão 303-28.558, de 29/01/1997 o processo foi julgado pela 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes negando provimento ao Recurso. O acórdão foi ementado nos seguintes termos:

ISENÇÃO- A transferência de mercadorias importadas com isenção de tributos vinculada à qualidade do importador, pleiteada com base na Lei 8010/90, consiste em infração aduaneira punível com a exigência dos impostos, multas e encargos legais devidos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar o pedido de junção deste processo aos demais para apreciação conjunta, e no mérito por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Manoel D'Assunção Ferreira Gomes e Nilton Luiz Bartoli, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. (e-fl. 379)

As razões de decidir do voto vencedor foram sintéticas, nos seguintes termos:

Após discorrer sobre as razões apontadas pela recorrente, ressaltou que, tendo em vista a superveniência da Portaria Interministerial MCTIMF n.º 360, de 17/10/95, publicada no DOU do dia 19 do mês em curso, a qual atribui ao CNPq o poder de verificar qualquer irregularidade na utilização dos bens importados, ou contrariedade à Lei 8.010/90" votava "pela conversão do julgamento em diligência ao CNPq para que aquele órgão se pronuncie quanto à regularidade do procedimento das recorrentes".

A resposta do CNPq foi, clara. Não há como acatar as razões da recorrente. (e-fl. 382)

Em face desta decisão, foi apresentado Recurso Especial na qual as Recorrentes identificaram, dentre outras razões, que não foram previamente intimadas na diligência ou do seu

resultado, em ofensa ao seu direito de defesa (e-fls. 393/422). A ASSOCIAÇÃO ainda informa que ingressou com Mandado de Segurança n.º 95.15995-3 pretendendo anular o ato do CNPQ que cancelou seu certificado de credenciamento para a realização das importações com isenção por ter se respaldado nos autos de infração não definitivamente julgados pelo Conselho (tendo obtido liminar e sentença favoráveis anexadas respectivamente à e-fl. 477 e às e-fls. 474/476). Como indicado na sentença, naquela ação judicial não seria apreciada a inocorrência da infração fiscal sendo que na inicial a empresa expressamente indicou que “*não pretende trazer ao exame desse juízo a matéria discutida no âmbito do processo administrativo instaurado pela fiscalização*” (e-fl. 475)

Antes que ocorresse o julgamento do Recurso Especial, a ASSOCIAÇÃO impetrou Mandado de Segurança n.º 97.16664-0 buscando reconhecer o cerceamento de defesa do acórdão do Conselho, tendo sido deferida liminar (e-fl. 508/509). Com a prolação de sentença sem julgamento do mérito por ilegitimidade passiva da parte (e-fl. 515), foi cassada a liminar e o processo foi direcionado para cobrança (e-fls. 524/527). Após a inscrição do débito em dívida ativa, a Procuradoria da Fazenda Nacional proferiu despacho nos autos informação da prolação de acórdão em Apelação no Mandado de Segurança nº 1998.01.00.003098-3 que determinou a nulidade do processo administrativo a partir da diligência instrutória realizada junto ao CNPQ (e-fl. 728. Acórdão do TRF1 anexado às e-fls. 750/755 e certidão de trânsito em julgado em 09/06/2017 às e-fls. 761).

Como identificado no dispositivo do acórdão do TRF1, essa nulidade atingiu o presente processo administrativo juntamente com os processos 13805.004840/94-17 e 13805.004833/94-43 (e-fl. 733):

Postas essas considerações, DOU PROVIMENTO à apelação para anular a sentença e, apreciando o pedido na forma do art.515, do CPC, conceder a segurança para declarar a nulidade dos processos administrativos nº. 13805.004.832/94-81;13805.004.833/9833/94-43 e 13805.004./94-17, a partir da diligência instrutória realizada junto a CNPq.Sem honorários de sucumbência"

Em seguida, os autos foram remetidos à Delegacia da Receita Federal de origem, sendo determinado o prosseguimento do processo a partir da diligência realizada junto ao CNPJ conforme determinado pela decisão judicial (e-fl. 802)

A responsável solidária JARDIM ESCOLA foi intimada da diligência por meio de AR (e-fl. 805) e a ASSOCIAÇÃO por meio de Edital após o retorno do AR para o endereço registrado no sistema da Receita Federal (e-fls. 806/808).

A JARDIM ESCOLA se manifestou nos autos, não trazendo considerações específicas quanto à diligência realizada no CNPQ, requerendo tão somente sua exclusão do polo passivo da autuação vez que inexistentes os requisitos para a responsabilidade do art. 124, I, do CTN, sendo necessária que toda obrigação solidária esteja prevista especificamente na norma que institui o tributo.

Em junho/2020, por meio da Resolução n.º 3402-002.582, entendeu este Colegiado por converter o julgamento do recurso em diligência por entender que o Termo de Diligência Conjunto com o resultado da diligência junto ao CNPQ teria sido igualmente anulado pela decisão judicial, **foi determinada nova realização de diligência para que o CNPQ “se**

pronuncie quanto à regularidade do procedimento das recorrentes". Foi requerido, portanto, o cumprimento do que foi determinado na Resolução 303.627 dos presentes autos.

Vejamos os exatos termos da Resolução n.º 3402-002.582:

Com efeito, não obstante algumas questões de mérito tenham sido apreciadas quando da conversão do processo em diligência, essas matérias somente foram efetivamente julgadas pelo Colegiado quando da prolação do acórdão que foi julgado nulo pelo Poder Judiciário. Isso porque, as Resoluções são decisões interlocutórias que não possuem caráter decisório quanto ao mérito do processo.¹

Nesse sentido, em conformidade com o art. 63, §5º do RICARF², caberá a este CARF reapreciar as questões preliminares, prejudiciais e de mérito já examinadas pela Resolução 303-624, vez que anulado pelo Poder Judiciário o Acórdão 303-28.558 por meio do qual aquelas questões foram efetivamente julgadas.

O primeiro pleito das Recorrentes se refere ao julgamento conjunto dos processos administrativos lavrados com o mesmo objeto em face da ASSOCIAÇÃO (descumprimento dos requisitos da isenção da Lei n.º 8.010/1990, cuja diferença se refere tão somente às responsáveis solidárias (diferentes escolas autuadas). As autuações teriam origem na mesma ação fiscal e teriam o mesmo fundamento.

Essas circunstâncias, em especial quando decorrentes da mesma ação fiscal, evidenciam a hipótese de conexão entre os processos, autorizando sua vinculação na forma do art. 6º, §1º, I, do RICARF³. Em conformidade com a decisão judicial proferida, estariam abrangidos pela conexão os processos 13805.004832/94-81 (presente processo), 13805.004840/94-17 (igualmente pautado nesta oportunidade) e 13805.004833/94-43.

Contudo, o último processo acima mencionado já foi objeto de julgamento pelo presente Colegiado em julho/2019, por meio da Resolução n.º 3402-002.207, de relatoria do Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes. Naquela oportunidade, por entender que o Termo de Diligência Conjunto com o resultado da diligência junto ao CNPQ teria sido igualmente anulado pela decisão judicial, **foi determinada nova realização de diligência para que o CNPQ "se**

¹ Nesse sentido, inclusive, é o que consta do Manual de Admissibilidade de Recursos Especial elaborado por este CARF, que expressa: "Também não se prestam como paradigmas as resoluções proferidas pelos colegiados do CARF, já que são medidas incidentais, de caráter instrumental, visando a determinar diligências ou outras providências para a adequada instrução processual, sem caráter decisório (quanto ao mérito do processo), portanto não sujeitas a recurso das partes." (Disponível em http://idg.carf.fazenda.gov.br/publicacoes/arquivos-e-imagens-pasta/manual-admissibilidade-recurso-especial-v-3_1-ed_14-12-2018.pdf. Acesso em 04/06/2020)

² Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos. (...)

§ 5º No caso de resolução ou anulação de decisão de 1ª (primeira) instância, as questões preliminares, prejudiciais ou mesmo de mérito já examinadas serão reapreciadas quando do julgamento do recurso, por ocasião do novo julgamento. (grifei)

³ Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte **fundamentados em fato idêntico**, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos; (grifei)

pronuncie quanto à regularidade do procedimento das recorrentes”. Foi requerido, portanto, o cumprimento do que foi determinado na Resolução 303-624 dos presentes autos.

Vejamos os exatos termos da Resolução n.º 3402-002.207:

Conforme relatado, trata o presente processo de Auto de Infração lavrado para cobrança do II e IPI, acrescido de multas administrativas, pela importação de mercadorias estrangeiras destinadas à pesquisa científica e tecnológica, com isenção de impostos outorgada tendo em vista projeto aprovado pelo CNPq. Segundo alegação fiscal, as mercadorias importadas não se encontravam em poder da entidade beneficiária da isenção mas tinham sido cedidos a Escolas Particulares como sócias constituintes da referida entidade importadora, GRUPO - Associação de Escolas Particulares, mediante Instrumento Particular de Assunção de Responsabilidades e Obrigações.

A decisão judicial que transitou em julgado anulou os atos processuais a partir da diligência instrutória realizada junto ao CNPq. Dessa forma, a decisão da Terceira Câmara do antigo Terceiro Conselho de Contribuintes, que negou provimento ao recurso voluntário (Acórdão 303-28.555 às fls. 374 a 376) foi anulada, juntamente com o resultado da diligência (Termo de Diligência Conjunto - DRF SÃO PAULO SUL / CNPQ às fls. 369 a 370).

Portanto, permanece válido o teor da Resolução n.º 303-629 (fls. 347 a 359), que deve ser cumprida pela unidade de origem, logicamente respeitando o contraditório e a ampla defesa em sua execução e em seu resultado.

Dessa forma, transcrevo o teor da referida Resolução:

VOTO

1. As recorrentes invocaram regras do CPC para pedir a reunião dos 14 processos instaurados contra a GRUPO - Associação de Escolas Particulares e as escolas associadas, em um só. Fundamentaram seu pedido no artigo 108, inciso I, do Código Tributário Nacional, que prevê a utilização da analogia como norma de integração da legislação tributária.

Consequentemente, pretenderam, as recorrentes, usar a analogia para fim de prorrogar competência, utilizando-se do instituto da conexão, previsto no Código de Processo Civil. Ocorre que competência é requisito de validade do ato administrativo.

Vícios quanto à competência conduzem à nulidade do ato. Por isso, as hipóteses de prorrogação de competência são apenas as expressas na lei, não cabendo usar a analogia para determiná-las. E por não haver previsão na lei processual tributária, não se admite a reunião dos processos por conexão, uma vez que tal reunião teria como consequência o deslocamento da competência.

1.1 - Quanto à preliminar de impossibilidade de revisão do lançamento, não a acato. No caso específico, está ela amparada pelo artigo 149, inciso I, do Código Tributário Nacional. O artigo 54 do Decreto-lei n.º 37/66, com a redação dada pelo Decreto-lei n.º 2.472/88, prevê expressamente a revisão do lançamento. Além disso, o artigo 179, § 2º do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66), c.c. o art. 155 do mesmo CTN, prevê que a isenção, quando não concedida em caráter geral, efetivada em cada caso por despacho da autoridade administrativa, despacho esse que não gera direito adquirido e será revogado de ofício sempre que se apure que o beneficiário não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou

não cumpria ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor.

Fundamentou-se, a exigência fiscal, o fato de ter, a beneficiária, transferido a posse dos bens importados com isenção. Nesse caso, tendo descumprido as condições para gozo da isenção, a lei determina que seja a mesma revogada de ofício. Configurada, pois, a hipótese de revisão de lançamento previsto no art. 149, inc. I, do CTN.

2. Sobre a inaplicabilidade das regras do Regulamento Aduaneiro à isenção de que trata, deve ser considerado o que se segue:

O Decreto-lei nº 37/66, que "dispõe sobre o Imposto de Importação e reorganiza os serviços aduaneiros", é o diploma legal básico do Imposto de Importação, contendo as normas gerais relativas à aplicação e administração desse tributo. Sua Seção I do Capítulo III do Título I, trata das Disposições Gerais de Isenção e Redução, sendo que os artigos 11 e 12 estabelecem condições genéricas para qualquer isenção ou redução de caráter subjetivo (art. 11) ou objetivo (art. 12). Esses dois artigos encontram-se consolidados no Regulamento Aduaneiro, nos seus artigos 137 e 145, respectivamente. Por constituírem disposição de disciplinamento geral as isenções ou reduções, esses dispositivos, bem como o art. 152, aplicam-se a todas as isenções ou reduções que neles se enquadrem, independentemente de terem sido concedidas por lei posterior ao Regulamento Aduaneiro.

2.1 - Também não é correta a afirmativa de que a Lei nº 8.032/90, pelo seu parágrafo único do art. 2º, tenha afastado expressamente as regras do Regulamento Aduaneiro na apreciação das isenções por ela mantidas. Referida lei revogou todas as isenções do imposto de importação então em vigor, ressaltando expressamente algumas. Quanto a essas, determina o parágrafo único do art. 2º que seriam concedidas com observância da legislação respectiva. E a legislação respectiva constitui-se de cada lei específica concessora do benefício e das normas genéricas do Regulamento Aduaneiro, aplicáveis a todos os casos (dentre as quais os artigos 137 a 148 e 152).

Tratando-se, no caso, de isenção ao mesmo tempo subjetiva e objetiva, como, aliás, afirmado no recurso, sujeita-se às regras dos artigos 137 a 148 do Regulamento.

2.2 - No que se refere ao artigo 175, têm razão as recorrentes. A norma legal nele consolidada é do Decreto-lei nº 1.160/71, atualmente revogado. E o comando nela contido (aprovação de projeto pelo CNPq, com recomendação desse órgão à CPA para que conceda o benefício) não foi reproduzido na Lei nº 8.010/90.

3 - As recorrentes buscam fazer crer que o CNPq, ao credenciar o GRUPO estava ciente de que os equipamentos importados não ficariam na posse da entidade sem fins lucrativos, mas que seriam instalados nas escolas particulares, pois que o Programa de Atividades de Pesquisa e Desenvolvimento, que encaminhou àquele órgão quando da solicitação de credenciamento, alude a que o exaurimento dos objetivos almejados dar-se-ia com a colaboração das associadas (escolas particulares) e de instituições de ensino da rede pública.

Todavia, a partir apenas daquele Programa de Atividades (não anexado ao presente, mas que instruiu um dos 14 processos instaurados e que se

encontram neste Conselho, o de nº 13805-004830/94-55), não se pode extrair essa conclusão.

O Programa define três linhas de pesquisa.

A Primeira linha, dividida em 4 temas, consiste no acompanhamento dos mais recentes desenvolvimentos em Educação com Auxílio de Computadores (E.A.C.) em todo o mundo, via consulta a bibliografia atualizada e participação em Congressos, Seminário e Palestras e posterior realização de Estudos detalhados de aplicabilidade real das novas tecnologias que se mostrarem adequadas à utilização pelas escolas do GRUPO; na elaboração de aplicativos em E.A.C., usando ferramentas adequadas de software, para uso nas disciplinas dos 1º e 2º Graus nas Escolas do Grupo; na implementação e uso de Salas de Aula equipadas para utilização dos Aplicativos Educacionais Desenvolvidos, para avaliação real de sua adequação ao ensino e obtenção de informações de realimentação para aprimoramento dos mesmos; e na elaboração de softwares, guias, manuais e cursos de treinamento formais para preparar e motivar os docentes das escolas do GRUPO para uso destas novas tecnologias e preparação e implementação de esquema de consultoria para apoiá-los no período inicial de uso das mesmas. Nada sugere que as atividades relativas a essa primeira linha de pesquisa não seriam desenvolvidas na própria entidade sem fins lucrativos.

A segunda linha de pesquisa consiste no desenvolvimento e definição de instalações, equipamentos e instrumentação para Espaços de Uso Múltiplo que possam ser usados indistintamente para experiências e atividades Artísticas, Lingüística, Lúdicas e de Ciências em geral e desenvolvimento equivalente de espaços modernos para prática de educação física e de esportes; no desenvolvimento, a partir da tecnologia industrial existente, da instrumentação necessária aos Laboratórios Multi-uso, adequada as condições de precisão, confiabilidade e economicidade particulares do ambiente educacional; análise dos inúmeros recursos de "realidade virtual" atualmente disponíveis, para utilização como Experiências Virtuais em substituição ou complementarmente as experiências reais de laboratório; e em, à luz das novas ferramentas disponíveis (laboratórios multi-uso, realidade virtual, etc...), repensar as experiências apresentadas e/ou executadas pelos alunos para chegar evolutivamente a uma relação mais adequada (inclusão, por exemplo, de experiências virtuais no lugar de experiências interessantes de difícil ou impossível realização por razões de segurança, economicidade, etc...). Também nesse caso não há qualquer indicação de que as atividades descritas no Programa como integrantes da segunda linha de pesquisa seriam desenvolvidas nas escolas particulares, e não na entidade de pesquisa.

A terceira linha de pesquisa consiste no desenvolvimento cooperativo de atividades de pesquisa avançada no contexto do Projeto Escola do Futuro da USP, envolvendo, além das Escolas do GRUPO, escolas da Rede Pública e na troca de experiência e na adaptação de resultados com a Universidade de Tsulcuba e com o Foothill College. Ainda para essa terceira linha de pesquisa o Programa não indica que sua consecução implicaria em que os equipamentos importados com isenção seriam mantidos fora das instalações físicas da entidade beneficiária da isenção.

Portanto, apenas com o que consta desse Programa de Atividades, não poderia o CNPq concluir que se tratava de importação de equipamentos para serem instalados e usados em escolas particulares entidades com fins lucrativos. Porque, embora o programa fale no desenvolvimento

cooperativo de atividades de pesquisa avançada envolvendo, além das Escolas do GRUPO, escolas da rede pública, não diz que as escolas seriam equipadas com os computadores importados com o benefício fiscal.

4. Dizem ainda as recorrentes que não ocorreu a transferência dos equipamentos e que o CNPq autorizou expressamente a instalação dos computadores nas escolas. Sobre a autorização expressa do CNPq para a instalação dos computadores nas escolas, nada consta dos autos nesse sentido.

As razões alegadas para descaracterizar a transferência (não contabilização no Ativo Imobilizado das Escolas e assinatura de termo de fiel depositário) são irrelevantes. Primeiro, porque para a revogação da isenção não é necessária a transferência de propriedade, bastando a de uso. Depois, porque as "provas" opostas pelas recorrentes constituem apenas aspectos formais, que não traduzem a realidade dos fatos, e o que importa, no caso, é a verdade material e não a formal (considere-se, especialmente, que cada escola pagou pelo equipamento que recebeu, ainda que tal pagamento tenha sido eufemisticamente chamado de "contribuição"). E se os equipamentos pertencem de fato (não apenas formalmente) à GRUPO, estando instalados nas escolas apenas para o desenvolvimento das pesquisas, por que nada foi instalado nas escolas da rede pública, (que, de acordo com o Projeto, também, estariam envolvidas na pesquisa)? A resposta é simples: Porque apenas as escolas que pagaram pelos equipamentos receberam-nos.

Tenho como perfeitamente caracterizado que as escolas particulares, que não preenchem o requisito legal de entidades sem fins lucrativos, utilizaram-se de interposta pessoa, a associação sem fins lucrativos, para importa com isenção. Porque, se A. lei fosse indiferente quem se beneficiaria da isenção, bastando que os equipamentos pudessem ser usados em pesquisa científica ou tecnológica, não teria incluído no dispositivo que indica os sujeitos beneficiários, a expressão "sem fins lucrativos". A importação consumou-se regularmente, pois todos os requisitos legais foram atendidos: a importadora não tem fins lucrativos e está credenciada pelo CNPq. Porém, se ficar caracterizado que os bens importados foram transferidos irregularmente para as entidades de fins lucrativos, deixaram de ser atendidas as condições do benefício, devendo ser exigidos os tributos.

Finalmente, ressalte-se que a Receita Federal não revogou (e não tem competência para fazê-lo), o credenciamento concedido pelo CNPq. A GRUPO permanece credenciada a importar com os benefícios da Lei 8.010/90. Apenas se está exigindo o crédito correspondente aos equipamentos importados com isenção e que foram transferidos sem o prévio pagamento dos tributos, conforme determina o art. 11 do Decreto-lei n 37/66.

Todavia, tendo em vista a superveniência da Portaria Interministerial MCT/MF nº 360, de 17/10/95, publicada no D.O.U. do dia 19 do mês em curso, a qual atribui ao CNPQ o poder-dever de verificar qualquer irregularidade na utilização dos bens importados, ou contrariedade à Lei 8.010/90, voto pela conversão do julgamento em diligência ao CNPq para que aquele órgão se pronuncie quanto à regularidade do procedimento das recorrentes.

Sala das Sessões, em 25 de outubro de 1995.”

Diante disso, voto por converter o julgamento do recurso voluntário em diligência à repartição de origem para que a autoridade preparadora intime o CNPq para que aquele órgão se pronuncie quanto à regularidade do procedimento das recorrentes, conforme disposto na Resolução nº303-629.

Encerrada a instrução processual a Interessada deverá ser intimada para manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, conforme art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

Concluída a diligência, os autos deverão retornar a este Colegiado para que sedê prosseguimento ao julgamento.

É como voto. (grifei)

Essencial salientar que o inteiro teor da Resolução n.º 303.629 acima transcrito possui os mesmos termos da Resolução n.º 303.624 proferida no presente processo (e-fls. 351/363).

Diante disso, à luz do art. 29 do Decreto n.º 70.235/72⁴, proponho a conversão do presente processo em diligência para que a autoridade fiscal de origem cumpra a mesma diligência determinada no processo 13805.004833/94-43 (Resolução n.º 3402-002.207), para que intime o CNPq para que aquele órgão se pronuncie quanto à regularidade do procedimento das recorrentes, conforme disposto na Resolução nº303-624. Caso já cumprida a diligência naquele processo, requer-se seja anexado o resultado da diligência do processo 13805.004833/94-43.

Concluída a diligência e antes do retorno do processo a este CARF, intimar as Recorrentes do resultado da diligência para, se for de seu interesse, se manifestarem no prazo de 30 (trinta) dias.

Em cumprimento da diligência, a autoridade fiscal de origem juntou o cumprimento da Resolução proferida no processo 13805.004833/94-43, novamente anexando os documentos já enviados anteriormente pelo CNPQ, entendendo que somente foram considerados nulos “os atos posteriores” à diligência. Assim, para regularizar o processo, procedeu com a intimação das empresas do resultado da diligência para se manifestarem no prazo de 30 (trinta) dias (e-fl. 848):

Em alguns processos a diligência foi cientificada antes da decisão de segunda instância administrativa, em outros, não, como no caso em tela, nestes, após longa discussão já na esfera judicial, foram considerados nulos os atos posteriores.

Em ambos os casos, já há processos com trânsito em julgado administrativo (dos quais serão anexados exemplos), todos com decisões favoráveis ao Fisco, apenas reduzindo a multa de ofício que há época era de 100% aos atuais 75%. Pela semelhança, adotamos o mesmo procedimento empregado no Processo 13805.004836/94-31, qual seja, regularizar a ciência da diligência realizada.

Intimação

Assim, no exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, ficam o sujeito passivo e o Responsável Solidário acima identificados CIENTIFICADOS da Diligência Fiscal realizada junto ao CNPq – Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico e de todo o teor do relatório circunstanciado lavrado em decorrência daquele procedimento, às fls 364 a 372 deste processo, bem como do prazo de 30 (trinta) dias para, se houver interesse, se manifestar em relação ao seu conteúdo, na forma prescrita na IN RFB 1412/2013.

Regulamente intimadas e sem manifestação das empresas, os autos retornaram a esse Conselho para julgamento.

⁴ "Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias."

É o relatório.

Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Relatora.

Como já firmado anteriormente, os Recursos Voluntários são tempestivos e cabem ser conhecidos.

Aplico aqui as mesmas razões de decidir aplicadas em situação fática e jurídica idêntica julgada por este Colegiado no Acórdão 3402-009.093, do referido processo 13805.004833/94-43 de interesse do GRUPO ASSOCIACAO DE ESCOLAS PARTICULARES, igualmente de minha relatoria (setembro/2021).

Atentando-se para os presentes autos, observa-se que a fiscalização cumpriu a diligência requerida anexando a manifestação já proferida anteriormente pelo CNPQ entendendo pela validade do procedimento fiscal realizado. Com efeito, entendeu a fiscalização que não houve o reconhecimento da nulidade da diligência pela decisão judicial, que entendeu pela nulidade do processo apenas em razão do cerceamento do direito de defesa.

Entendo que esse entendimento está correto e coerente com a expressão da r. decisão judicial transcrita no relatório, a nulidade foi reconhecida “a partir da diligência instrutória realizada junto ao CNPQ” e não inclusive aquela diligência:

Postas essas considerações, DOU PROVIMENTO à apelação para anular a sentença e, apreciando o pedido na forma do art.515, do CPC, conceder a segurança para declarar a nulidade dos processos administrativos nº. 13805.004.832/94-81;13805.004.833/9833/94-43 e 13805.004./94-17, a partir da diligência instrutória realizada junto a CNPq.Sem honorários de sucumbência"

Com isso, entendo correto o entendimento da fiscalização em regularizar o processo por meio da intimação dos sujeitos passivos para se manifestarem em torno da diligência já realizada. Aqui frise-se que após serem regularmente intimadas as empresas não se manifestaram.

Quanto às alegações recursais, entendo que elas foram bem apreciadas pelo Acórdão 3201-003.925 de relatoria da Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário, de junho/2018, inclusive com o reconhecimento da retroatividade benigna quanto a multa exigida por ausência de recolhimento de tributos. Adoto aqui integralmente as razões de decidir daquele acórdão:

PRELIMINAR - CONEXÃO

Em sede preliminar, aduz a Recorrente:

13. Cada um dos Autos de Infração e Termos de Responsabilidade Solidária lavrados contra a PRIMEIRA RECORRENTE e as suas ASSOCIADAS deu ensejo à instauração de um processo administrativo distinto.

14. Em todos esses processos (quatorze, no total), a PRIMEIRA RECORRENTE figura como autuada, variando, de um para outro, apenas a entidade considerada responsável solidária. Por outras palavras, a autuação em comento gerou quatorze processos administrativos com o mesmo objeto, o mesmo sujeito passivo principal e o mesmo fundamento.

15. Bem por isso - por guardarem entre si uma íntima relação de conexidade - é que a PRIMEIRA RECORRENTE requereu, em sede de preliminar de Impugnação, a reunião de todos os processos instaurados. Fe-lo, à evidência, com escopo precípuo de obter celeridade e impedir a eventual proliferação de decisões conflitantes.

16. Malgrado os fundamentos que subsidiaram a formulação de tal pedido de reunião, a D. Autoridade Julgadora a quo houve por bem indeferir-lo, ao argumento de que, a um lado, inexistiria previsão legal autorizativa, e, a outro, a falta de identidade quanto ao responsável solidário impediria a caracterização da conexão entre os processos.

Nesse aspecto, transcrevo a manifestação da DRJ:

Inicialmente „passamos A apreciação do pedido formulado pelo impugnante , concernente A reunião de todos os processos conexos num único instrumento°, tendo em vista propiciar uma decisão homogênea para todos.

Neste sentido, reconhecemos que , tendo os mencionados processos se originado de uma única atividade de fiscalização, dirigida contra uma única autuada , seus respectivos autos de infração com fundamentação de fato e de direito bem como seu objeto absolutamente idênticos .

Contudo , a diferenciação de cada um deles quanto ao Responsável Tributário Solidário introduz tal particularidade ou peculiaridade a cada um dos processos , diferenciando-os quanto ao polo passivo e mesmo , quanta à fundamentação da autuação, que não se pode afirmar , necessariamente, que sejam as situações nelas descritas totalmente equivalentes.

Assim sendo , tal diferenciação, por si só , acarreta a necessidade de instauração de processo próprio para cada auto de infração implicando isto , conseqüentemente , na decisão singular correspondente .

A conexão entre processos administrativos é disciplinada no art. 6º, §1º, I do RICARF:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

Entendo que assiste razão à Recorrente quanto à existência de conexão.

Todavia, impõe ressaltar que a reunião dos processos por conexão não é obrigatória, sendo medida que se impõe com o objetivo de assegurar a segurança jurídica dos contribuintes. Não obstante, quando os processos se encontrarem em fases processuais distintas, a conexão dos feitos se torna inviável e até mesmo improdutiva.

Tendo em vista que o feito tramita já há muitos anos neste CARF e que, em consulta realizada ao sítio do CARF pelo nome do Contribuinte principal, constato

que diversos processos já foram julgados em âmbito definitivo, não é aplicável a conexão ao presente caso.

Ademais, ressalto que os Contribuintes sequer indicaram a numeração dos processos supostamente conexos, mais uma razão pela qual a realização da reunião por conexão resta prejudicada.

Por fim, há que se considerar que os presentes autos estão devidamente instruídos, constando nos autos todos os elementos necessários para o julgamento do feito.

Pelo exposto, afasto o pedido preliminar de conexão.

MÉRITO

A autuação fiscal oral em exame decorre da importação de equipamentos destinados à pesquisa científica e tecnológica, com isenção de IPI e II, nos termos da Lei nº 8.010/90:

Art. 1º São isentas dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e do adicional ao frete para renovação da marinha mercante as importações de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, bem como suas partes e peças de reposição, acessórios, matérias-primas e produtos intermediários, destinados à pesquisa científica e tecnológica.

§ 1º As importações de que trata este artigo ficam dispensadas do exame de similaridade, da emissão de guia de importação ou documento de efeito equivalente e controles prévios ao despachos aduaneiro.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se somente às importações realizadas pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq, e por entidades sem fins lucrativos ativas no fomento, na coordenação ou na execução de programas de pesquisa científica e tecnológica ou de ensino, devidamente credenciadas pelo CNPq. (parágrafo 2º com redação original, posto que modificado após a ocorrência do fato gerador)

A auditoria constatou que as mercadorias importadas não estavam em poder da Contribuinte principal, mas haviam sido transferidas à Contribuinte solidária, sócia constituinte da primeira, por meio de "Instrumento Particular de Assunção de Responsabilidade e Obrigações". Tal fato é incontroverso nos autos.

Essa prática foi verificada relativamente a diversas escolas associadas da primeira Recorrente, tendo sido lavrados diversos autos de infração para cada um destas. Além disso, segundo a Fiscalização, a Associação (Contribuinte principal) não possuía quadro próprio nem infraestrutura necessária para o desenvolvimento das atividades a que se vinculariam os aparelhos importados.

Diante dessa situação, concluiu que "as operações de importação efetuadas pela Associação visavam tão somente permitir às suas entidades associadas a aquisição de equipamentos estrangeiros com isenção de impostos - que, de outro modo, seriam exigíveis daquelas."

A Fiscalização, então, efetuou o lançamento com as seguintes exigências: (...)

A Multa por Infração ao Controle Administrativo listada no item "g" foi cancelada pela DRJ, não tendo sido interposto Recurso de Ofício.

A questão, portanto, subsume-se a verificar se a operação de importação realizada se enquadra ou não na norma isentiva do art. 1º da Lei nº 8.010/91, transcrito acima.

Defendem os contribuintes - no que foi cancelado pelo DRJ - que a isenção em referência tem caráter "subjéctiva-objéctiva", uma vez que está vinculada à (i) qualidade do importador e à (ii) destinação dos bens importados.

Todavia, afirmam que para o preenchimento de tais condições, é suficiente, no campo subjéctivo, a comprovação de que a Contribuinte principal, importadora, se enquadra como entidade sem fins lucrativos; ser entidade ativa no fomento, na coordenação ou na execução de programas de pesquisa científica e tecnológica ou de ensino e estar autorizado pelo CNPq a fudir da isenção. Nesse sentido, afirma que a comprovação de preenchimento de tais requisitos se dá pela apresentação dos estatutos sociais e respectiva autorização do CNPq.

No que se refere ao aspecto objéctivo, afirma que basta a efetiva aplicação dos bens importados e, pesquisas científicas, tecnológicas e de ensino. Afirma que esse pressuposto é avaliado pelo próprio CNPq no momento em que concede o credenciamento do importador.

Assim, afirmam que a autuação fiscal decorreu não do alegado descumprimento dos requisitos impostos pela Lei nº 8.010/90, que, como defendem as Recorrentes, foram atendidos, mas sim da indevida aplicação dos do Regulamento Aduaneiro e da Legislação do IPI. Aduz que, havendo norma específica tratando da isenção (Lei nº 8.010/90), não há falar na aplicação de normas previstas no Regulamento Aduaneiro ou mesmo na legislação do IPI, afirmando que, existentes nestes disposições contrárias àquelas previstas na norma de isenção, consideram-se revogadas por norma posterior.

Por fim, defende que não existiu a alegada transferência de propriedade dos bens importados pela associação (Contribuinte Principal) às suas associadas (Segunda Recorrente), sendo certo que o programa aprovado pelo CNPq previa que as atividades seriam exercidas pelas associadas, contudo, nos interesses da associação.

Pelo histórico aqui apresentado, nota-se que, a par das questões exclusivamente de direito acerca de eventuais conflitos ou não aplicação das normas gerais previstas na legislação do II e do IPI em face da norma de isenção, a questão primordial consiste em definir quem é o efetivo importador da mercadoria: se a Contribuinte Principal, associação sem fins lucrativos, responsável pela "coordenação" dos programas científicos ou tecnológicos, ou a Contribuinte Solidária, que, efetivamente, fez uso dos equipamentos importados.

Trata-se de avaliar o requisito subjéctivo da norma isentiva. Isso porque, pelo exame dos fatos existentes nos autos, o cumprimento do requisito objéctivo, consistente na necessidade de que os bens importados sejam destinados à pesquisa científica e tecnológica, sequer é controvertido.

Pois bem.

É necessário observar, quanto ao aspecto subjéctivo, que a isenção só é aplicável às importações realizadas por "entidades sem fins lucrativos". Na hipótese, a importação foi realizada pela Associação, que preenche tal requisito, mas em benefício das suas associadas, que são instituições de ensino com finalidade lucrativa. Ou seja, caso as importações tivesse sido realizadas diretamente pelas escolas beneficiadas, não haveria a incidência da norma isentiva.

Tal circunstância justifica o engendo adotado **A matéria em questão, sob ambos os aspectos (validade / contradição entre as normas e aspecto subjéctivo da isenção) já foi enfrentada por este órgão julgador (enquanto ainda Terceiro Conselho de Contribuintes) por ocasião da prolação da Resolução nº 303-617 (Terceiro Conselho de Contribuintes, fls. 257 e seguintes) que, embora não vincule o presente**

Julgamento de mérito, vale ser transcrita em reforço à fundamentação da presente decisão.

2. Sobre a inaplicabilidade das regras do Regulamento Aduaneiro à isenção de que trata, deve ser considerado o que se segue:

O Decreto-lei nº 37/66, que "dispõe sobre o Imposto de Importação e reorganiza os serviços aduaneiros", é o diploma legal básico do Imposto de Importação, contendo as normas gerais relativas à aplicação e administração desse tributo. Sua Seção I do Capítulo III do Título I, trata das Disposições Gerais de Isenção e Redução, sendo que os artigos 11 e 12 estabelecem condições genéricas para qualquer isenção ou redução de caráter subjetivo (art. 11) ou objetivo (art. 12). Esses dois artigos encontram-se consolidados no Regulamento Aduaneiro, nos seus artigos 137 e 145, respectivamente. Por constituírem disposição de disciplinamento geral das isenções ou reduções, esses dispositivos, bem como o art. 152, aplicam-se a todas as isenções ou reduções que neles se enquadrem, independentemente de terem sido concedidas por lei posterior ao Regulamento Aduaneiro.

2.1 - Também não é correta a afirmativa de que a Lei nº 8.032/90, pelo seu parágrafo único do art. 2º, tenha afastado expressamente as regras do Regulamento Aduaneiro na apreciação das isenções por ela mantidas. Referida lei revogou todas as isenções do imposto de importação então em vigor, ressaltando expressamente algumas. Quanto a essas, determina o parágrafo único do art. 2º que seriam concedidas com observância da legislação respectiva. E a legislação respectiva constitui-se de cada lei específica concessora do benefício e das normas genéricas do Regulamento Aduaneiro, aplicáveis a todos os casos (dentre as quais os artigos 137 a 148 e 152).

Tratando-se, no caso, de isenção ao mesmo tempo subjetiva e objetiva, como, aliás, afirmado no recurso, sujeita-se as regras dos artigos 137 a 148 do Regulamento.

2.2 - No que se refere ao artigo 175, têm razão as recorrentes. A norma legal nele consolidada é do Decreto-lei nº 1.160/71, atualmente revogado. E o comando nela contido (aprovação de projeto pelo CNPq, com recomendação desse órgão à CPA para que conceda o benefício) não foi reproduzido na Lei nº 8.010/90.

3 - As recorrentes buscam fazer crer que o CNPq, ao credenciar ao GRUPO estava ciente de que os equipamentos importados não ficariam na posse da entidade sem fins lucrativos, mas que seriam instalados nas escolas particulares, pois que o Programa de Atividades de Pesquisa e Desenvolvimento, que encaminhou Aquele órgão quando da solicitação de credenciamento, alude a que o exaurimento dos objetivos almejados dar-se-ia com a colaboração das associadas (escolas particulares) e de instituições de ensino da rede pública.

Todavia, a partir apenas daquele Programa de Atividades (não anexado ao presente, mas que instruiu um dos 14 processos instaurados e que se encontram neste Conselho, o de nº 13805-004830/94-55), não se pode extrair essa conclusão.

O Programa define três linhas de pesquisa.

A Primeira linha, dividida em 4 temas, consiste no acompanhamento dos mais recentes desenvolvimentos em Educação com Auxílio de Computadores (E.A.C.) em todo o mundo, via consulta a bibliografia atualizada e participação em Congressos, Seminário e Palestras e posterior realização de Estudos detalhados de aplicabilidade real das novas tecnologias

que se mostrarem adequadas à utilização pelas escolas do GRUPO; na elaboração de aplicativos em E.A.C., usando ferramentas adequadas de software, para uso nas disciplinas dos 1º e 2º Graus nas Escolas do Grupo; na implementação e uso de Salas de Aula equipadas para utilização dos Aplicativos Educacionais Desenvolvidos, para avaliação real de sua adequação ao ensino e obtenção de informações de realimentação para aprimoramento dos mesmos; e na elaboração de softwares, guias, manuais e cursos de treinamento formais para preparar e motivar os docentes das escolas do GRUPO para uso destas novas tecnologias e preparação e implementação de esquema de consultoria para apoiá-los no período inicial de uso das mesmas. Nada sugere que as atividades relativas a essa primeira linha de pesquisa não seriam desenvolvidas na própria entidade sem fins lucrativos.

A segunda linha de pesquisa consiste no desenvolvimento e definição de instalações, equipamentos e instrumentação para Espaços de Uso Múltiplo que possam ser usados indistintamente para experiências e atividades Artísticas, Lingüística, Lúdicas e de Ciências em geral e desenvolvimento equivalente de espaços modernos para prática de educação física e de esportes; no desenvolvimento, a partir da tecnologia industrial existente, da instrumentação necessária aos Laboratórios Multi-uso, adequada As condições de precisão, confiabilidade e economicidade particulares do ambiente educacional; análise dos inúmeros recursos de "realidade virtual" atualmente disponíveis, para utilização. Como Experiências Virtuais em substituição ou complementarmente As experiências reais de laboratório; e em, A. luz das novas ferramentas disponíveis (laboratórios multi-uso, realidade virtual, etc...), repensar as experiências apresentadas e/ou executadas pelos alunos para chegar evolutivamente a uma relação mais adequada (inclusão, por exemplo, de experiências virtuais no lugar de experiências interessantes de difícil ou impossível realização por razões de segurança, economicidade, etc...). Também nesse caso não há qualquer indicação de que as atividades descritas no Programa como integrantes da segunda linha de pesquisa seriam desenvolvidas nas escolas particulares, e não na entidade de pesquisa.

A terceira linha de pesquisa consiste no desenvolvimento cooperativo de atividades de pesquisa avançada no contexto do Projeto Escola do Futuro da USP, envolvendo, além das Escolas do GRUPO, escolas da Rede Pública e na troca de experiência e na adaptação de resultados com a Universidade de Tsukuba e com o Foothill College. Ainda para essa terceira linha de pesquisa o Programa não indica que sua consecução implicaria em que os equipamentos importados com isenção seriam mantidos fora das instalações físicas da entidade beneficiária da isenção.

Portanto, apenas com o que consta desse Programa de Atividades, não poderia o CNPq concluir que se tratava e importação de equipamentos para serem instalados e usados em escolas particulares, entidades com fins lucrativos. Porque, embora o programa fale no desenvolvimento cooperativo de atividades de pesquisa avançada envolvendo, além das Escolas do GRUPO, escolas da rede pública, não diz que as escolas seriam equipadas com os computadores importados com o benefício fiscal.

4. Dizem ainda as recorrentes que não ocorreu a transferência dos equipamentos e que o CNPq autorizou expressamente a instalação dos computadores nas escolas.

Sobre a autorização expressa do CNPq para a instalação dos computadores nas escolas, nada consta dos autos nesse sentido.

As razões alegadas para descaracterizar a transferência (não contabilização no Ativo Imobilizado das Escolas e assinatura de termo de fiel depositário) são irrelevantes. Primeiro, porque para a revogação da isenção não é necessária a transferência de propriedade, bastando a de uso. Depois, porque as "provas" opostas pelas recorrentes constituem apenas aspectos formais, que não traduzem a realidade dos fatos, e o que importa, no caso, é a verdade material e não a formal (considere-se, especialmente, que cada escola pagou pelo equipamento que recebeu, ainda que tal pagamento tenha sido eufemisticamente chamado de "contribuição"). E se os equipamentos pertencem de fato (não apenas formalmente) à GRUPO, estando instalados nas escolas apenas para o desenvolvimento das pesquisas, por que nada foi instalado nas escolas da rede pública, (que, de acordo com o Projeto, também, estariam envolvidas na pesquisa)? A resposta é simples: Porque apenas as escolas que pagaram pelos equipamentos receberam-nos.

Tenho como perfeitamente caracterizado que as escolas particulares, que não preenchem o requisito legal de entidades sem fins lucrativos, utilizaram-se de interposta pessoa, a associação sem fins lucrativos, para importação de bens.

Porque, se à lei fosse indiferente quem se beneficiaria da isenção, bastando que os equipamentos pudessem ser usados em pesquisa científica ou tecnológica, não teria incluído no dispositivo que indica os sujeitos beneficiários, a expressão "sem fins lucrativos".

A importação consumou-se regularmente, pois todos os requisitos legais foram atendidos: a importadora não tem fins lucrativos e está credenciada pelo CNPq. Porém, se ficar caracterizado que os bens importados foram transferidos irregularmente para as entidades de fins lucrativos, deixaram de ser atendidas as condições do benefício, devendo ser exigidos os tributos.

Finalmente, ressalte-se que a Receita Federal não revogou (e não tem competência para fazê-lo), o credenciamento concedido pelo CNPq. A GRUPO permanece credenciada a importar com os benefícios da Lei 8.010/90. Apenas se está exigindo o crédito correspondente aos equipamentos importados com isenção e que foram transferidos sem o prévio pagamento dos tributos, conforme determina o art. 11 do Decreto-lei nº 37/66.

Todavia, tendo em vista a superveniência da Portaria Interministerial MCT/MF nº 360, de 17/10/95, publicada no D.O.U. do dia 19 do mês em curso, a qual atribui ao CNPq o poder-dever de verificar qualquer irregularidade na utilização dos bens importados, ou contrariedade à Lei 8.010/90, voto pela conversão do julgamento em diligência ao CNPq para que aquele órgão se pronuncie quanto à regularidade do procedimento das recorrentes.

Quanto ao último aspecto suscitado (credenciamento da contribuinte principal perante o CNPq), é de se salientar que o próprio CNPq, em resposta à intimação

realizada por determinação da Resolução nº 303-617, quando instado a se manifestar acerca da regularidade dos procedimentos adotados pelas Recorrentes, manifestou-se no seguinte sentido (fl. 329):

"decidiu o referido Conselho pelo descredenciamento do Grupo - Associação de Escolas Particulares por ferir a legislação vigente à época a a atual Portaria Ministerial acima citada que regulamenta a Lei 8.010/90" [Portaria Interministerial MCT/MF nº 360 de 17/10/95]

"... só poderiam ser os bens transferidos em observância o que determina o art. 11 do Decreto Lei 37/66 e demais dispositivos legais pertinentes, com prévia decisão da Autoridade Fiscal."

"Com base na legislação que rege o assunto em pauta o Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq está de acordo com ação fiscal, bem como do julgado em primeira instância, pela Secretaria da Receita Federal, não aceitando as alegações e premissas apresentadas em recurso pelo recorrente."

Em que pese não ser de competência do CNPq a análise acerca do preenchimento dos requisitos para gozo da isenção em questão, uma vez que a autuação trata da demonstração de transferência indevida de bens (e não da efetiva aplicação dos bens na atividade beneficiada), mostra-se que até mesmo aquele órgão discorda do procedimento adotado pelas Recorrentes, inclusive efetuando o descredenciamento da Contribuinte Principal.

Pelas razões expostas, concluo pela legitimidade da cobrança efetuada pela Fiscalização, ante a demonstração de que as importações realizadas pela Contribuinte principal destinavam-se, em fato, à Contribuinte solidária, que não cumpre os requisitos subjetivos para usufruto da isenção prevista na Lei nº 8.010/91.

Por fim, há que se observar a legalidade das penalidades aplicadas.

- Multa do II: art. 521, II do RA/85 c/c art. 4º da Lei nº 8.218/91:

RA/85

Art. 521 -Aplicam-se as seguintes multas, proporcionais ao valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria ou o que incidiria se não houvesse isenção ou redução (Decreto-lei nº 37/66, art. 106, I, II, IV e V):

(...)

II - de cinquenta por cento (50%):

a) pela transferência, a terceiro, a qualquer título, de bens importados com isenção de tributos, sem prévia autorização da repartição aduaneira, ressalvado o caso previsto no inciso XIII do artigo 514;

(...)

Lei nº 8.218/91

Art. 4º - Nos casos de lançamento de ofício nas hipóteses abaixo, sobre a totalidade ou diferença dos tributos e contribuições devidos, inclusive as contribuições para o INSS, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de cem por cento, nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - de trezentos por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definidos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

§ 1º - Se o contribuinte não atender, no prazo marcado, à intimação para prestar esclarecimentos, as multas a que se referem os incisos I e II passarão a ser de cento e cinquenta por cento e quatrocentos e cinquenta por cento, respectivamente.

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica às infrações relativas ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

- Multa do IPI: art. 364, inciso II do RIPI/82:

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. 2, alteração 22ª, e 1.680/79, art. 2):

(...)

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;

Na hipótese dos autos, portanto, tanto para o II, como para o IPI, foi aplicada multa de 100% em decorrência da ausência de recolhimento do tributo lançado.

Todavia, em decorrência da aplicação do princípio da retroatividade benigna, previsto no art. 106, II, c do CTN, é necessário adequar tais penalidades ao percentual de 75% estabelecido pelo art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Nesse sentido, cito precedente da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Assunto: Classificação de Mercadorias Período de apuração: 01/01/2000 a 31/01/2000 NORMAS LEGAIS. LANÇAMENTO POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS. INCIDÊNCIA DE MULTA DE OFÍCIO. OBRIGATORIEDADE. Em lançamentos em decorrência de falta de recolhimento de tributos, por expressas disposições legais, explicitamente mencionadas nos lançamentos, é cabível a multa prevista, respectivamente, nos arts. 4º da Lei 8.218/91, no caso do imposto de importação, e no art. no art. 80 da Lei 4502/64, no de IPI. Em ambos, o percentual a ser exigido é de 75%, previsto, respectivamente, nos arts. 44 e 45 da mesma lei 9.430/96, por aplicação do art. 106 do CTN. Recurso especial do procurador parcialmente provido (Acórdão nº 9303-002.756 de 21/01/2014)

Logo, necessária a redução das multas aplicadas por ausência de recolhimento dos tributos ao percentual de 75% previsto na Lei nº 9.430/96.

Por todo o exposto, voto por dar PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apenas para reduzir as multas aplicadas por ausência de recolhimento dos tributos ao percentual de 75% previsto na Lei nº 9.430/96.

É como voto.

Com fulcro nessas mesmas razões, voto no sentido de dar parcial provimento aos Recursos Voluntários apenas para reduzir as multas aplicadas por ausência de recolhimento dos tributos ao percentual de 75% previsto na Lei nº 9.430/96.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne