



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 13805.004836/94-31
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-003.925 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de junho de 2018
Matéria ISENÇÃO
Recorrente GRUPO ASSOCIACAO DE ESCOLAS PARTICULARES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 03/12/1993 a 07/12/1993

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, em dar provimento parcial ao Recurso, apenas para reduzir as multas aplicadas por ausência de recolhimento dos tributos ao percentual de 75% previsto na Lei nº 9.430/96.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza, Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laércio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte - ainda em abril de 1995 - em face do acórdão nº **059/94-41.07**, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo (SP), que assim relatou o feito:

A interessada em epígrafe - associação civil sem fins lucrativos que congrega estabelecimentos particulares de ensino nas atividades comuns definidas em seu Estatuto - importou no período decorrido entre 1993 e 1994, mediante vários despachos aduaneiros, equipamentos destinados à pesquisa científica e tecnológica, com isenção do IPI e II solicitada e reconhecida com fundamento na Lei 8.010/90.

Em ato de auditoria levado a efeito junto à entidade, a Fiscalização da DRF-SÃO PAULO/SP constatou que as mercadorias em questão não se encontravam em poder da mesma, tendo sido cedidas a Escolas Particulares - sócias constituintes da referida Associação - mediante "Instrumento Particular de Assunção de Responsabilidade e Obrigações".

Conforme consta do Termo de Auditoria Fiscal (fls. 89 a 94), os equipamentos importados com isenção foram distribuídos entre várias Escolas Particulares - havendo para cada uma destas um contrato específico estipulando que os bens ficariam nas dependências físicas dos estabelecimentos de ensino pelo prazo de seis anos, assumindo aqueles:

- a) os encargos de sua guarda e manutenção;
- b) a utilização dos bens em projetos científicos e tecnológicos;
- c) o próprio pagamento dos mesmos, mediante contribuição direta à Associação, a ser feita quando do vencimento do prazo previsto em contrato de financiamento bancário, no qual a escola recebedora dos bens figurava sempre como avalista.

JLO DEFIS No mesmo Termo, descreve-se que a Associação efetivava, sistematicamente, a importação dos equipamentos para, em seguida, colocá-los a disposição de uma das entidades associadas, de tal forma que são quatorze as escolas que receberam os aparelhos.

Outrossim, foi demonstrado que a Associação não possuía quadro próprio nem a infra-estrutura necessária para o desenvolvimento das atividades a que se vinculariam os aparelhos importados.

Em virtude destes fatos, coligidos a partir da verificação física da situação dos bens, dos documentos fornecidos pelas entidades, constantes deste processo - DIs, Instrumentos Particulares de Cessão, contratos de financiamento - e dos depoimentos colhidos junto aos representantes das mesmas, chegou-se à conclusão de 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.

Assim sendo, com base no pressuposto de que a isenção concedida pela Lei 8.010/90 seria vinculada à qualidade do importador e restrita ao CNPq e entidades sem fins lucrativos credenciadas por aquele órgão e, caracterizando-se a transferência de bens isentos para terceiros sem prévio recolhimento dos impostos, a Fiscalização entendeu que seria exigível o pagamento dos impostos, em virtude do disposto no art. 137 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto 91.030/85, no que se refere ao II e tendo em vista os artigos 40 e 42 do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados aprovado pelo Decreto 87.981/82, no que tange ao IPI.

Foi, então, formalizada a exigência de crédito tributário mediante auto de infração - um para cada lote de equipamentos localizado em cada entidade privada beneficiada - totalizando quatorze lançamentos nos quais é estipulada a seguinte cobrança, assim especificadas:

- a) Imposto de Importação calculado a época do registro da DI sobre o valor tributável dos bens, aplicando-se a alíquota vigente na época (enquadramento completo: art. 137, 145, 220, 499 e 542 do RA/85 c/c art. 1 da Lei 8.010/90);
- b) Imposto sobre Produtos Industrializados calculado a partir do desembaraço dos bens sobre seu valor tributável, aplicando-se a alíquota vigente na época (enquadramento completo: Arts. 40, 42, 55, inciso I, alínea "a", 63, inciso I, alínea "a" e 112, inciso I do RIFI/82 c/c Art. 1º da Lei 8.010/90);
- c) Juros de Mora do IPI e II calculados sobre o montante dos impostos, com fundamento na Lei 8.383/91, art. 54, parágrafo 1º e 2º e art. 59;
- d) Multa do Imposto de Importação, em virtude da infração capitulada no art. 521, inciso II, "a" do RA/85 c/c art. 4º da Lei 8.218/91;
- e) Multa do Imposto sobre Produtos Industrializados, em virtude da infração capitulada no art. 364, inciso II do RIFI/82;
- g) Multa por infração ao controle administrativo das importações, com fundamento no artigo 526, IX do RA/85, tendo em vista procedimentos irregulares constatados em algumas adições das DIs pelas quais foram desembaraçados os bens isentos, sem contudo, terem sido discriminadas as infrações administrativas.

Cada um destes Autos de Infração - ressalte-se, com o mesmo objeto, sujeito passivo e fundamentos de fato e direito da autuação - gerou um processo autônomo.

LO DEFIS Isso se deve ao fato de que, identificadas as escolas que detinham a posse dos equipamentos, para cada uma destas foi lavrado Termo de Responsabilidade Tributária, sendo-lhes atribuída a responsabilidade, solidária à da autuada, pelo pagamento dos tributos, multas e encargos legais devidos, correspondentes ao específico lote de mercadorias encontrado em seu poder, com fundamento no art. 124, I da Lei 5.072/66 (CTN) combinado com art. 82 do RA/85 e art. 23, VII da lei 4.502/64.

No caso do processo em questão, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 113 a 116 com o correspondente Termo de Responsabilidade Solidária em nome de Colégio Galileu Galilei S/C Ltda. (fls. 96 e 97).

Tanto o contribuinte - interessado neste processo - como os responsáveis solidários foram regularmente intimados da exigência de crédito tributário mencionada.

Em função da identidade de objeto, fundamentos da atuação e objeto nos quatorze lançamentos de ofício, o contribuinte optou em apresentar, tempestivamente, por seu procurador, impugnações idênticas, apresentando estas, basicamente, variação no que concerne à intervenção de cada responsável solidário que subscreveu a impugnação oferecida no processo de seu interesse.

A impugnação apresentada neste processo, conjuntamente pelo autuado e Responsável tributário acima mencionado, consta nas fls. 124 a 184, tendo sido nesta, preliminarmente, solicitada a reunião dos processos, em virtude da identidade dos mesmos, tendo em vista propiciar uma decisão homogênea para todos.

Em seguida, quanto ao mérito, sustentam a improcedência da ação fiscal em tela, alegando, em síntese:

a) que a Lei 8.010/90 previa em seu artigo 1º a concessão de isenção do II e do IPI na importação de bens destinados a programas de pesquisa científica e tecnológica ou de ensino;

b) o referido diploma legal estabelecia como requisitos para a importação que a entidade privada beneficiária fosse ativa nas atividades citadas no item anterior, que não tivesse fins lucrativos e que estivesse devidamente autorizada pelo CNPq, bem como que aos referidos bens fosse garantida a destinação ao suporte das mesmas atividades, configurando-se o benefício fiscal numa isenção do tipo objetiva-subjetiva;

c) que a autuada não tem finalidade lucrativa e possuía o devido credenciamento junto ao CNPq, tendo-lhe submetido Projetos e Relatórios nos quais descrevia-se o deslocamento físico dos equipamentos para as dependências das escolas beneficiadas, enfatizando que tal providência seria fundamental para consecução dos projetos e para propiciar a destinação dos bens determinada pela Lei 8.010/90, tendo obtido a anuência por parte do CNPq;

d) registra que o fato do CNPq ter se pronunciado favoravelmente ao procedimento adotado pela autuada consubstancia-se num "verdadeiro atestado de cumprimento das condições técnicas do ato final almejado pela Administração", o que impossibilitaria sua penalização;

- DEFIS e) acrescenta que, durante todo o processo, a autuada agiu de forma clara e transparente, no sentido de prestar todas as informações concernentes aos projetos em andamento, tendo sido os bens estritamente empregados nas finalidades ditadas pela Lei 8.010/90;
- f) que, em função dos itens anteriores, entende estar não somente demonstrada a boa fé e transparência dos procedimentos adotados pela impugnante, como também o cumprimento dos requisitos objetivos e subjetivos para a outorga da isenção, o que configuraria o direito adquirido da beneficiária à isenção;
- g) contesta, ademais, o enquadramento legal adotado na autuação, uma vez que incorreu a transferência de propriedade dos bens - dadas as cláusulas do Instrumento Particular de Assunção de Responsabilidade e Obrigações;
- h) ressalta que, ainda que se entendesse que houve transferência de posse ou uso, a autuação seria improcedente, uma vez que a Fiscalização utilizou método de interpretação extensivo - vedado pelo artigo 111 da lei 5.072/66 (CTN) - ao considerar que as importações realizadas pela autuada estariam sujeitas às condições do artigo 137 do Regulamento Aduaneiro, sendo que esta regularia somente a isenção vinculada à qualidade do importador, o que tornaria incompatível sua aplicação a uma isenção do tipo objetiva-subjetiva definida na Lei 8.010/90;
- i) portanto, no seu entender, o autuante, utilizou método analógico ao estender os efeitos do preceito do artigo 137 à situação regida pela Lei 8010/90 quando, no caso, seria cabível exclusivamente a interpretação literal;
- j) para suporte de sua argumentação, apresenta a transcrição de ementas de Acórdãos da Justiça e do Terceiro Conselho de Contribuintes, favoráveis ao sujeito passivo;

Pelo exposto, requer seja julgado insubsistente, na sua totalidade, o presente Auto de Infração e, em consequência, o Termo de Responsabilidade Solidária, assim como as cominações neles previstas.

Após exame da Impugnação apresentada pelo Contribuinte, a DRJ proferiu acórdão assim ementado:

II e IFI - Mercadorias importadas com isenção de tributos vinculada à qualidade do importador e pleiteada com base na Lei 8.010/90. A transferência daqueles bens sem o pagamento prévio de impostos consiste em infração aduaneira punível com a exigência dos impostos, multas e encargos legais devidos. Contudo, é inepta a autuação baseada no art. 526, inciso IX do RA/85, se não indicada a infração administrativa que a originou. Ação Fiscal Parcialmente Procedente.

Inconformados, os Contribuintes apresentaram Recursos Voluntários reiterando os argumentos de defesa apresentados quanto ao crédito tributário mantido.

Em primeira análise do feito, o então Terceiro Conselho de Contribuintes, Terceira Câmara, houve por bem converter o feito em diligência nos seguintes termos:

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.

O órgão intimado, CNPQ, apresentou, então, a seguinte resposta:

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.

Intimados, os contribuintes deixaram de se manifestar quanto ao resultado da diligência.

Após, os autos foram devolvidos a este CARF e a mim redistribuídos por sorteio.

Inicialmente foi solicitado o saneamento do feito (despacho de fl. 343), uma vez que o acórdão proferido pela DRJ fora digitalizado de modo incompleto. Nova cópia do acórdão foi juntada às fls. 352/385.

Os autos, então retornaram para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora

O Recurso é próprio e tempestivo e dele tomo conhecimento.

Inicialmente, cumpre esclarecer que tratam-se de 2 (dois) Recorrentes distintos, Grupo - Associação de Escolas Particulares e Colégio Galileu Galilei S/C, solidário, conforme Termo de fls. 101 a 103. Ambos são signatários da peça única de Impugnação (fls. 130/132 e do Recurso Voluntário de fls. 209/244.

Assim, muito embora o acórdão proferido pela DRJ mencione como Impugnante apenas o contribuinte Grupo - Associação de Escolas Particulares, há de se considerar também a defesa do contribuinte solidário Colégio Galileu Galilei S/C. Não há,

nesse ponto, qualquer nulidade na decisão recorrida, uma vez que a peça de defesa apresentada é única e todos os pontos foram devidamente analisados.

Para melhor exame das razões recursais, passo a analisar cada um dos tópicos de defesa apresentados.

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 precipuo de obter celeridade e impedir a eventual prolação 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 indeferi-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 peio 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 situação 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 .

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

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 despacho 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) Imposto de Importação calculado a época do registro da DI sobre o valor tributável dos bens, aplicando-se a alíquota vigente na época (enquadramento completo: art. 137, 145, 220, 499 e 542 do RA/85 c/c art. 1 da Lei 8.010/90) ;
- b) Imposto sobre Produtos Industrializados calculado a partir do desembaraço dos bens sobre seu valor tributável, aplicando-se a alíquota vigente na época (enquadramento completo: Arts. 40, 42, 55, inciso I, alínea "a", 63, inciso I, alínea "a" e 112, inciso I do RIFI/82 c/c Art. 1º da Lei 8.010/90) ;
- c) Juros de Mora do IPI e II calculados sobre o montante dos impostos, com fundamento na Lei 8.383/91, art. 54, parágrafo 1º e 2º e art. 59.;
- d) Multa do Imposto de Importação, em virtude da infração capitulada no art. 521, inciso II, "a" do RA/85 c/c art. 4º da Lei 8.218/91;
- e) Multa do Imposto sobre Produtos Industrializados, em virtude da infração capitulada no art. 364, inciso II do RIFI/82;
- g) Multa por infração ao controle administrativo das importações, com fundamento no artigo 526, IX do RA/85, tendo em vista procedimentos irregulares constatados em algumas edições das DI's pelas quais foram desembaraçados os bens isentos, sem contudo, terem sido discriminadas as infrações administrativas.

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 chancelado pela DRJ - que a isenção em referência tem caráter "subjetiva-objetiva", 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 subjetivo, 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 objetivo, 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 subjetivo da norma isentiva.

Isso porque, pelo exame dos fatos existentes nos autos, o cumprimento do requisito objetivo, 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 subjetivo, 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 engendro adotado

A matéria em questão, sob ambos os aspectos (validade / contradição entre as normas e aspecto subjetivo 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 às . equ. ipamentos 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 17/11/1995, 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. 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.

Tatiana Josefovicz Belisário