



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

PROCESSO N° : 13808.000049/95-81  
SESSÃO DE : 19 de agosto de 1999  
ACÓRDÃO N° : 303-29.149  
RECURSO N° : 119.972  
RECORRENTE : LADA DO BRASIL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO  
LTDA  
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

ENTREPOSTO ADUANEIRO NA IMPORTAÇÃO -  
ADQUIRENTE PESSOA FÍSICA.

Descumprimento da Portaria MF. 308/88 e da IN SRF 134/88 não enseja a cobrança em duplicidade dos tributos já pagos pela pessoa física. Não houve prejuízo à Fazenda Nacional, mas mero descumprimento de norma administrativa, para a qual não há penalidade específica prevista na legislação tributária.  
RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

Brasília-DF, em 19 de agosto de 1999

JOÃO HOLANDA COSTA  
Presidente

NILSON LUIZ BARTOLI  
Relator

15 DEZ 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MANOËL D'ASSUNÇÃO FERREIRA GOMES, ANELISE DAUDT PRIETO, ZENALDO LOIBMAN e IRINEU BIANCHI. Ausente o Conselheiro SÉRGIO SILVEIRA MELO

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.972  
ACÓRDÃO Nº : 303-29.149  
RECORRENTE : LADA DO BRASIL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO  
LTDA  
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP  
RELATOR(A) : NILTON LUIZ BARTOLI

RELATÓRIO

A firma LADA DO BRASIL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, efetivou a admissão no território nacional, sob o regime suspensivo de "Entreposto Aduaneiro Indireto na Importação", no período de julho de 1991 a abril de 1992, de veículos de passageiros e respectivos acessórios, posteriormente despachados para consumo, sob a titularidade de adquirentes pessoas físicas, através das D.I's arroladas a fls. 09 à 34, e constantes da documentação juntada por cópia à fls. 01 à 932.

Em ato de revisão, a fiscalização aduaneira procedeu a autuação da interessada, autora da admissão e beneficiária do regime, sob o fundamento de que transferira a formalização dos despachos para consumo à pessoas físicas, como contribuintes finais, contrariando determinação que exige a titularidade do adquirente como pessoa jurídica, constante da Portaria MF/300/88 e I.N. 134/88, imputando-lhe, em consequência, a exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados, multa de 100% sobre o tributo, e juros de mora, no total de 1.882.216,45 Ufirs.(fls. 36 à 46).

Regularmente intimada, a Autuada ofertou tempestiva impugnação à fls. 48/161, aduzindo em síntese que:

a)- É nulo o auto de infração, no que se refere a modificação do valor dos veículos constantes das D.I's nº 101.005/92 e 103.963/92, face ao disposto no artigos 148 e 149 -III do C.T.N, e 9º e 10º do decreto 70.235/72;

b)- não é importadora ou revendedora de automóveis, mas mera consignatária do exportador no exterior;

c)- o Imposto de Importação considera ocorrido o fato gerador na data do registro da D.I. para consumo (art. 19 do C.T.N e 87 - I, alínea "a" do Regulamento Aduaneiro), enquanto o I.P.I. tem como fato gerador o desembaraço da mercadoria;

d)- os tributos foram correta e tempestivamente recolhidos, inexistindo qualquer prejuízo à Fazenda Nacional;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 119.972  
ACÓRDÃO N° : 303-29.149

e)- os despachos, que caracterizam lançamentos por declaração, foram regularmente formalizados e todos os seus termos conferidos e aprovados sem oposição, pela autoridade aduaneira ;

f)- é inaplicável a retroativa modificação do artigo 343 do Regulamento Aduaneiro, efetuada pelo decreto 636/92, que fundamenta o auto, eis que as importações se processaram entre agosto de 1991 e abril de 1992, face ao que dispõe os artigos, 5º - XXXVI - da Constituição Federal e 105/106, do Código Tributário Nacional.;

g)- a importação da mercadoria ocorreu na vigência do Decreto-lei 2472/88, que não estabelecia qualquer restrição à nacionalização de veículos em nome de pessoas físicas e a determinação que a limitava a pessoas jurídicas, foi adotada pela Portaria MF/300/88 e I.N./134/88, revogadas por aquela norma de hierarquia superior;

h)- o Decreto-lei 1.455/76, que rege o instituto do “entreposto”, estabeleceu que a normatização se faria via decreto regulamentar, de competência do Presidente da República, consoante dispõe o art. 84 - IV e 87, parágrafo único da Constituição Federal, o que desnatura a legitimidade de atos de hierarquia menor, como a Portaria MF-300/88 e I.N. 134/88;

i)- a nacionalização dos veículos em nome de pessoas físicas estava amparada pelos artigos 342, do Regulamento Aduaneiro e 31, do Decreto-lei 37/66, alterado pelo art. 1º, do Decreto-lei 2472/88;

j)- a autuação procedida em ato de revisão, infringiu o disposto no art. 149, do C.T.N, eis que não caracterizado erro de fato ou de direito além do que, é inaplicável a sanção de multa e juros, vez que o mesmo procedimento o em outras importações sem qualquer objeção, configuraria prática reiteradamente observada pela autoridade administrativa, na forma do disposto no artigo 100 - III, do C.T.N.

À fls. 001/932 foram juntadas papeletas de comprovação do pagamento dos tributos, efetuado nos respectivos despachos aduaneiros.

A autoridade de 1a. instância, concluiu pela procedência da imputação inaugural, reduzindo a multa conforme determina à Lei nº 9.430/96, art. 44, inciso I, embasando a sua convicção sob os seguintes fundamentos:

1) O artigo 87, do Regulamento Aduaneiro considera ocorrido o fato gerador, para efeito do cálculo do imposto, na data do registro da D.I. da mercadoria despachada para consumo, inclusive da ingressada sob regime suspensivo de tributação;

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 119.972  
ACÓRDÃO N° : 303-29.149

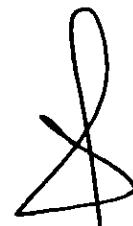
2)- no caso do regime suspensivo de Entreponto Aduaneiro na importação, há dois momentos indispensáveis à caracterização do fato gerador do imposto. O primeiro quando a mercadoria é admitida no regime e o segundo quando despachada para consumo, com o registro da D.I. Assim, ao ingresso da mercadoria no território nacional, teria ocorrido o requisito material, porém ainda não se materializara o elemento temporal previsto no art. 87 do Regulamento Aduaneiro, sem o qual não há como saber se a mercadoria será despachada para consumo, reexportada, ou admitida em outro regime. Logo, somente ocorre o elemento temporal do fato gerador e a constituição do crédito tributário, com o despacho da mercadoria para consumo e a identificação do sujeito passivo, no caso o adquirente da mercadoria, o que exclui o consignatário, que participa da operação apenas na etapa anterior ao lançamento o consignatário pode transformar-se em contribuinte, quando despacha a mercadoria para consumo em seu nome;

3)- no caso em exame, a nacionalização da mercadoria, com o despacho para consumo, foi realizada por pessoas físicas, que investidas da condição de contribuintes do Imposto de Importação, recolheram os tributos devidos, como certificado à fls. 001/932, não havendo pois como cobrá-los novamente do consignatário;

4)- as mercadorias foram submetidas ao regime de “entreponto aduaneiro de importação do tipo indireto”, que permite a nacionalização da mercadoria tanto pelo consignatário como pelo adquirente, este último definido na Portaria MF-300/88 e I.N.-134/88, como a pessoa jurídica estabelecida no país ou no exterior titular da propriedade dos bens. Ocorre que houve o desembaraço aduaneiro autorizado pela Receita Federal, mediante guias de importação expedidas pela “Secex,” em nome de adquirentes pessoas físicas e não pessoas jurídicas. As normas administrativas visam a impedir que o desembaraço se dê em nome da pessoa física, e não a imputar penalidade, inaplicável não só por falta de previsão legal, como também porque a regularidade do ato deveria ter sido averiguada pela própria Receita Federal, que se omitiu;

5)- que face ao recolhimento dos impostos, não houve qualquer prejuízo à Fazenda Nacional, sendo indevidas as multas, quer as fundamentadas em falta de recolhimento, quer inclusive a prevista no art. 526 -II do Regulamento Aduaneiro, eis que as guias de importação foram expedidas pela Secex, em nome de pessoas físicas, não havendo com reputá-las inexistentes.

É o relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA**

**RECURSO N° : 119.972  
ACÓRDÃO N° : 303-29.149**

**VOTO**

Esta Câmara já se manifestou sobre a matéria aqui tratada por diversas vezes. Dessa forma por ter o mesmo entendimento que o ilustre Conselheiro Guinês Alvarez Fernandes, adoto seu voto prolatado no Acórdão nº 303-28.583:

“Os veículos objeto do feito foram importados pela Autuada e submetidos ao regime suspensivo de “Entreponto Aduaneiro”, modalidade “indireto”, operacionalizado através das Declarações de Admissão em que fez constar a sua qualidade de beneficiária do regime e consignatária da mercadoria.

A opção pelo entrepostamento indireto, manifestada na admissão da mercadoria, evidencia a pretensão de deixar aberta a alternativa para que, ao momento da nacionalização, o despacho para consumo pudesse se processar tanto sob a titularidade do consignatário, como de terceiro adquirente, permitido naquela modalidade do regime, consoante dispõe o item 12, da Portaria MF-300/88.

O fato gerador do imposto de importação tem o seu momento de incidência para o cálculo dos tributos, fixado na data do registro da declaração da mercadoria despachada para consumo, inclusive da ingressada no país em regime suspensivo de tributação.(art. 87 - I - “a” do R.Aduaneiro). Por seu turno, o artigo 31 do decreto-lei nº 37/66, com as alterações fixadas pelo Decreto-lei nº 2.472/88, estabelece que:

“É contribuinte do imposto:

**III- O adquirente da mercadoria entrepostada.”**

Tem-se pois, que a obrigação tributária, na mercadoria submetida a entrepostamento, é gerada no momento do registro da D. Importação para consumo e o contribuinte previsto na lei, é o seu adquirente.

Ora, se as formalidades de nacionalização para consumo, se operam tituladas em pessoa adquirente diversa do consignatário, como autoriza a modalidade de entrepostamento indireto, é inequívoco que

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 119.972  
ACÓRDÃO N° : 303-29.149

não há como se imputar a este último, a responsabilidade pelos encargos tributários decorrentes da operação.

Quando não qualificado como titular do despacho para consumo, o consignatário, por definição, é mero mandatário do proprietário da mercadoria, e o representa para operacionalizar a alienação dos bens sob sua guarda. O contrato de consignação é aquele em que:

“O comitente remete a mercadoria ao comissário-consignatário, para que as tenha em depósito e se encarregue da sua venda, mediante condições que tenha ajustado”( Noções Práticas de D.Comercial - D.Plácido e Silva - 9a. edição - pág.440).

Se não remanesce dúvida de que o contribuinte , na hipótese ventilada, é o adquirente da mercadoria, resta examinar quem pode assumir tal qualificação.

A Portaria MF-nº 300/88, assim como a IN° 134/88-ítem 13, estabelecem expressamente que o adquirente é a “pessoa jurídica estabelecida no país, ou no exterior, que adquire a mercadoria admitida no regime”.

Ocorre que os despachos para consumo dos bens objeto do feito foram efetivados sob a titularidade de pessoas físicas, instrumentados por Guias de Importação nominais e individuais expedidas pelo “Secex” , nas quais aquele Órgão fez constar expressamente, que se referiam a nacionalização de mercadorias submetidas ao regime suspensivo de entrepostamento indireto (fls.). As respectivas Declarações de Importação, igualmente tituladas por pessoas físicas, com expressa indicação de que se tratava de mercadoria submetida ao regime de entreposto, foram processadas, conferidas e desembaraçadas sem reparo pela Receita Federal, com o resarcimento dos impostos devidos, cujo ingresso nos cofres públicos está certificado à fls. 413/424.

A expedição das Guias de Importação pela Secex, em nome de pessoas físicas, certificando que se tratava de mercadoria entrepostada, e o processamento das Declarações de Importação, sob a mesma titularidade e informações pela Receita Federal ,sem quaisquer objeções, além do regular recolhimento dos tributos devidos, transferiu ao contribuinte a convicção da absoluta legitimidade da operação, inibindo qualquer presunção de ato infracionário, de resto, carente de fundamento legal.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 119.972  
ACÓRDÃO N° : 303-29.149

Sob idêntico raciocínio se há de embasar a figura da Autuada, que mera consignatária, diversa da figura do adquirente, jamais poderia ser responsabilizada pelos ônus tributários da nacionalização consequente despacho para consumo da mercadoria, até porque, oportuna e regularmente resarcidos.

Remanesceriam prováveis sanções por infração da autuada a normas administrativas, como beneficiária do regime de entreposto aduaneiro, além de eventual sub-faturamento do valor dos veículos, presumida com a supressão de uma das etapas de comercialização , pela alienação dos veículos a pessoas físicas e consumidores finais.

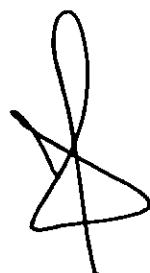
O primeiro dos questionamentos refoge ao objeto da imputação fixado nos autos de infração de fls. 1 e 9, e não merece abordagem, em sede deste contraditório.

Por outro lado, nada autoriza a presumir, que se os adquirentes fossem pessoas jurídicas, implicitamente não seriam consumidores finais, bem assim, que o valor dos veículos no ato de despacho para consumo fosse diferente do declarado para a sua nacionalização pelas pessoas físicas. Adicione-se que o provável sub-faturamento do valor da mercadoria não foi objeto de pesquisa e questionamento do trabalho fiscal, na forma preceituada pela legislação vigente, e os documentos juntadas a fls. 21/35, meros rascunhos de planilhas de cálculos , sem qualquer indicação dos seus objetivos ou chancela dos seus autores, com anotações margeadas, inúmeras rasuras, borrões e linhas riscadas sem ressalvas, são não só imprestáveis como instrumento probatório, mas inclusive, ineptas para figurarem como peças processuais, face às normas que regem a formalização do processo administrativo fiscal, contidas no Decreto 70.235/72.

Face ao exposto e aos judiciosos fundamentos da decisão de fls. 427/432, que adoto, conheço do recurso de ofício, para no mérito negar-lhe provimento.”

As três Câmaras do Terceiro Conselho de Contribuinte, também já se manifestaram sobre este assunto, cujas ementas estabelecem:

Acórdão nº 301.28361 de 08/07/97



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
TERCEIRA CÂMARA

RECURSO N° : 119.972  
ACÓRDÃO N° : 303-29.149

**"ENTREPOSTO ADUANEIRO NA IMPORTAÇÃO –  
ADQUIRENTE PESSOA FÍSICA**

Entreponto Aduaneiro na Importação. Adquirente pessoa física. Descumprimento da Portaria MF 308/88 e da IN SRF 134/88 não enseja a cobrança em duplicidade dos tributos já pagos pela pessoa física. Não houve prejuízo à Fazenda Nacional, mas mero descumprimento de norma administrativa, para a qual não há penalidade específica prevista na legislação tributária.  
Recurso de ofício negado."

Acórdão n. 302-33.670 de 07.05.98

**"ENTREPOSTO ADUANEIRO NA IMPORTAÇÃO.  
ADQUIRENTE PESSOA FÍSICA.**

Descumprimento da Portaria MF 300/88 e da IN SRF 134/88 não enseja a cobrança em duplicidade dos tributos já pagos pela pessoa física. Não houve prejuízo à Fazenda Nacional, mas mero descumprimento de norma administrativa, para o qual não há penalidade específica prevista na legislação tributária.  
Recurso de ofício desprovido."

Acórdão n. 303-29.037 de 04.02.99

**"IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO E IPI. ENTREPOSTO  
ADUANEIRO.**

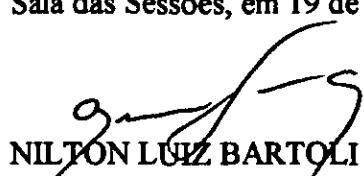
Despacho de importação e pagamento dos impostos feitos em nome da pessoa física adquirente final e não em nome da pessoa jurídica, em desobediência à Portaria MF 300/88 e IN SRF 134/88, mas com autorização da Receita Federal e do DECEX. Atos praticados convalidados.

Falta de fundamento legal para a cobrança em duplicidade dos impostos e para a aplicação das penalidades.

Recurso de ofício desprovido."

Diante destas considerações e de tudo mais que nos autos constam, deve prevalecer a prova fática da constatação, qual seja, houve o pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados quando do desembarque aduaneiro pelo Importador, motivo pelo qual dou PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Sala das Sessões, em 19 de agosto de 1999.

  
NILTON LUIZ BARTOLI - Relator.