



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

Processo n° 10909.003448/2010-95
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-002.908 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de abril de 2014
Matéria PIS-PASEP-Imp. e COFINS-Imp.
Recorrente EMBRAMAC EMPRESA BRASILEIRA DE MATERIAIS CIRÚRGICOS
INDÚSTRIA E COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 08/09/2005 a 20/05/2010

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. EXIGIBILIDADE SUSPensa DO DÉBITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 17/CARF.

Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MATÉRIA DISCUTIDA JUDICIALMENTE. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA 1/CARF.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Carece de base legal a incidência de juros de mora sobre multa de lançamento de ofício.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 08/09/2005 a 20/05/2010

DILIGÊNCIA. RELATÓRIO INEXISTENTE. DESNECESSIDADE DE CIÊNCIA.

É desnecessária a ciência de diligência que não tenha culminado na emissão de relatório, mormente no caso em que a ausência de relatório, por

impossibilidade de atendimento, se deva especificamente à negativa de apresentação de documentos pelo sujeito passivo.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. ANÁLISE ADMINISTRATIVA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 2/CARF.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, ainda que haja repercussão geral reconhecida e julgamento não definitivo pelo pleno do STF.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 08/09/2005 a 20/05/2010

Ementa:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA DESTINAÇÃO.

Para fruição da redução, há necessidade de comprovação da destinação de mercadorias importadas com a alíquota zero de que trata o inciso II do § 11 do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, quando solicitada pela fiscalização aduaneira.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso da seguinte forma: 1) por unanimidade de votos, afastaram-se os lançamentos efetuados em relação às DI nº 09/10280210, nº 09/02811520 e nº 09/01076680 e retirou-se da base de cálculo das contribuições lançadas na autuação o ICMS e o valor das próprias contribuições, em obediência estrita ao teor da decisão judicial transitada em julgado, para os períodos por ela resguardados, conforme detalhado no voto; 2) por maioria de votos, afastou-se a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício. Vencido o Conselheiro Alexandre Kern; e 3) pelo voto de qualidade, considerou-se necessária a comprovação da destinação dos produtos importados com redução de alíquota, vencidos os Conselheiros Adriana Ribeiro, Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti, que entenderam que a existência de registro na ANVISA torna desnecessária tal comprovação. O Conselheiro Ivan Allegretti apresentou declaração de voto. A Conselheira Adriana Ribeiro participou do julgamento em substituição ao Conselheiro Domingos de Sá Filho. Sustentou pela recorrente o Dr. Alexandre Dalla Vechia, OAB/PR nº 27.170.

ANTONIO CARLOS ATULIM - Presidente.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim (presidente da turma), Rosaldo Trevisan (relator), Alexandre Kern, Ivan Allegretti, Adriana Oliveira Ribeiro (suplente) e Luiz Rogério Sawaya Batista.

Relatório

Versa o presente sobre auto de infração lavrado em 13/9/2010 (fls. 300 a 344¹), para exigência de Contribuição para o PIS/Pasep-importação e COFINS-importação, referentes a importações de mercadorias com indicação de amparo no inciso II do § 11 do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, que autoriza o Poder Executivo a reduzir a zero as alíquotas no caso de: “*produtos destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público e laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 3002, 3006, 3926, 4015 e 9018 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM)*”².

Na autuação informa-se que: (a) a empresa registrou no período de 8/9/2005 a 20/5/2010 **mais de trezentas declarações de importação** (detalhadas na autuação) **como importação própria** (declarando-se como importadora e adquirente) de mercadorias classificadas nas **posições 3926, 4015 e 9018** da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), valendo-se da **redução** da Contribuição para o PIS/Pasep-importação e da COFINS-importação previstas no inciso II do § 11 do art. 8º da Lei nº 10.865/2004; (b) a recorrente foi intimada, mas **negou-se a informar a destinação dada às importações**, e as empresas adquirentes das mercadorias importadas, para verificação do efetivo emprego das finalidades que motivaram o benefício da redução (fls. 367 a 369); (c) **o ônus de provar que os bens importados foram efetivamente empregados nas finalidades motivadoras da isenção/redução é do contribuinte**, cf. Lei nº 10.865/2004 (art. 11), CTN (art. 111), Decreto-lei nº 37/1966 (art. 12), Lei nº 4.502/1964 (art. 9), Lei nº 11.945/2009 (art. 22), e jurisprudência deste CARF; (d) as mercadorias importadas ao amparo das declarações de importação (DI) nº 09/10280210, nº 09/02811520 e nº 09/01076680 apresentam **classificações fiscais que não constam dos decretos** reguladores da redução; (e) o importador relacionou no campo “aplicação” da DI a modalidade **“consumo”, e não “revenda” em várias declarações de importação** (15 declarações relacionadas à fl. 319), e a **importadora não é hospital, clínica, consultório nem laboratório**, nos termos da Lei reguladora da redução; (f) **nas DIPJ** da empresa importadora consultadas em sistemas da RFB, apurou-se que a **ficha 25 (Destinatários de produtos-mercadorias-insumos) não foi preenchida**; (g) consultando-se nos cadastros da RFB as informações prestadas por **empresas que declararam ter adquirido produtos da recorrente, não se identificou nenhuma que apresentasse características de ser hospital, clínica, consultório ou laboratório** (lista às fls. 321 e 322); e (h) os valores que não fazem jus à redução devem ser acrescidos multa de ofício (Lei nº 9.430/96, art. 44) e juros de mora (Lei nº 9.430/96, art. 61).

Cientificada da autuação em 21/9/2010 (fl. 298), a recorrente apresenta impugnação em 20/10/2010 (fls. 402 a 430), argumentando que: (a) se dedica à exploração das atividades de indústria, comércio, importação e exportação de produtos médicos, cirúrgicos, hospitalares descartáveis e equipamentos de proteção individual; (b) foi cientificada do início das fiscalizações em 18/6/2010, tendo sido **intimada a apresentar em 20 dias a via original e cópia autenticada das notas fiscais de entrada e saída das importações relacionadas pela**

¹ Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos).

² Este texto corresponde à redação dada pela Lei n. 11.196, de 21-11-2005. A redação original dispunha:

“produtos destinados ao uso em laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas classificados nas posições 3002, 3006, 3926, 4015 e 9018 da NCM” digitalmente em 12/05/2014 por

ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 09/05/2014 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalme

nte em 12/05/2014 por IVAN ALLEGRETTI

Impresso em 16/05/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

fiscalização, acompanhadas de planilha que as relacionassem individualmente às importações; (c) diante do grande volume de informações, e considerando que a recorrente, à época, estava a sendo fiscalizada pela Receita Estadual em São Paulo, solicitou-se prorrogação por mais 20 dias, sendo atendido o pedido; (d) requerida nova prorrogação de prazo para entrega dos documentos, face ao grande volume de trabalho, houve indeferimento; (e) buscando atender às exigências, a recorrente **enviou as notas fiscais, informando que não apresentava a planilha solicitada por desconhecer a base legal** para sua exigência; (f) **a autoridade recusou-se a receber as notas fiscais** (que estavam em aproximadamente 30 caixas de papelão, contendo mais de 50.000 notas fiscais), argumentando que tais documentos seriam apenas para atestar a veracidade das informações a serem prestadas pela empresa na planilha solicitada; (g) as exigências efetuadas pela autoridade contrariam o princípio da razoabilidade; (h) houve **erro na identificação do sujeito passivo** (matriz da empresa), visto que as importações foram efetuadas pela filial; (i) houve **decadência em relação à DI nº 05/09640650**, registrada em 8/9/2005, pois a lavratura da autuação ocorreu em 21/9/2010; (j) a fiscalização **equivocadamente associou as importações efetuadas pela recorrente com alíquota zero à legislação que trata de isenções;** (k) a condição de comprovar o efetivo emprego dos bens importados constitui requisito para a fruição da isenção referida na Lei nº 10.865/2004, e não da alíquota zero; (l) a redução de alíquota (a exemplo de outras) se refere ao produto, e não ao seu efetivo emprego (ou à qualidade do importador), pois **pela própria natureza dos produtos (todos registrados na ANVISA) percebe-se que serão destinados a hospitais, clínicas, consultórios ou laboratórios;** (m) a recorrente **efetuou inúmeras vendas de materiais importados sujeitos a alíquota zero de Contribuição para o PIS/Pasep-importação e de COFINS-importação diretamente para hospitais e clínicas de saúde,** como comprovam as 2900 notas fiscais anexadas à impugnação, e demonstrativos com a relação de notas fiscais de vendas de mercadorias importadas mediante as DI nº 05/09640650, nº 05/117404733, nº 06/06242435 e nº 06/08044550; (n) ainda que fossem devidas as contribuições, a **base de cálculo está equivocada,** pois se inclui o ICMS, em flagrante ofensa ao conceito de valor aduaneiro; (o) a **autoridade autuante deixou de considerar comprovantes de pagamento** apresentados para as DI nº 09/10280210, nº 09/02811520 e nº 09/01076680; (p) a indicação da modalidade **“consumo” ao invés de “revenda”** nas DI relacionadas na autuação se refere a **erro de fato** por parte do despachante aduaneiro da recorrente, que **será objeto de declarações retificadoras,** para sanar a inconsistência; e (q) **não há respaldo no ordenamento jurídico brasileiro para a aplicação de acréscimos moratórios sobre multa de ofício.** Por fim, a recorrente solicita a conversão do processo em diligência, no que é atendida (fls. 761 e 762). Na decisão, a DRJ/Florianópolis reenvia o processo à DRF/Itajaí para que esta intime a recorrente a apresentar em 30 dias a documentação comprobatória da destinação das mercadorias, segregada por Declaração de Importação (DI), conforme a planilha inicialmente demandada pela autoridade aduaneira.

A intimação é efetuada, na forma e com o conteúdo estabelecido pela DRJ, em 21/6/2011 (fls. 764 a 766), cientificando-se a recorrente em 30/6/2011 (fl. 766). Como resposta, em 1/8/2011 (fls. 781 a 783), a recorrente reitera que a planilha que individualiza a destinação por declaração de importação não encontra respaldo na legislação que rege a matéria, e afirma que a alíquota zero, no caso, não está condicionada ao efetivo emprego dos produtos nas atividades descritas na Lei. Ainda em resposta à intimação, a recorrente alega apresentar, por amostragem, demonstrativos referentes a 13 das 308 declarações de importação.

Em 29/8/2011 (fl. 919), a DRF/Itajaí reenvia os autos à DRJ/Florianópolis, tendo em vista o não atendimento da intimação fiscal. A recorrente, em 17/11/2011 (fls. 7350 e 7351), peticiona à DRJ no sentido de devolução dos autos à origem para sua ciência.

A decisão de primeira instância é proferida em 24/10/2011 (fls. 7369 a 7386), no sentido de que (a) a **redução de alíquotas** da Contribuição para o PIS/Pasep-importação e

da COFINS-importação para o período em análise **é restrita** aos produtos destinados ao uso em hospitais clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público e laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, e somente para os produtos classificados nas NCM referidas na Lei e constantes do anexo do decreto regulamentar; (b) as **três declarações** (DI nº 09/10280210, nº 09/02811520 e nº 09/01076680) para as quais a fiscalização constatou **não estarem os produtos referidos no anexo do decreto regulamentar** não foram contestadas na impugnação, pelo que se considerou procedente o lançamento em virtude de ausência de litígio (em tópico mais adiante da decisão, o julgador *a quo* voltaria a tratar destas 3 DI, agora no que se refere à alegada comprovação de pagamento pela recorrente, efetuada com menção a mandado de segurança, concluindo-se que a opção pela via judicial em relação a tais declarações obstaría o prosseguimento da análise no contencioso administrativo); (c) em relação às demais declarações, mesmo depois de intimada por solicitação do órgão julgador a prestar esclarecimentos sobre a destinação das mercadorias detalhadamente, a recorrente recusou-se a prestar as informações solicitadas, ao argumento de que não havia supedâneo legal para a exigência; (d) **a recorrente limitou-se a apresentar planilhas por amostragem, desacompanhadas dos documentos nas quais se teria baseado**, o mesmo ocorrendo com a planilha apresentada para defender que as mercadorias declaradas como sendo “para consumo” teriam sido revendidas; (e) **não houve comprovação da destinação das mercadorias importadas** com redução de alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-importação e da COFINS-importação; (f) a especificação das instituições a que se destinam os produtos importados passíveis de terem as alíquotas reduzidas tem o caráter de limitar a destinação unicamente às instituições ali dispostas (se assim não o fosse, a alteração do texto normativo tão-somente para acrescer destinatários, efetuada pela Lei nº 11.196/2005, seria totalmente desnecessária); (g) **cumprido ao importador** que pleiteou a redução de alíquotas **comprovar** posteriormente, quando intimado, a **correta destinação das mercadorias**; (h) a alegação de que houve confusão entre os institutos de isenção e alíquota zero por parte da autoridade fiscal em nada altera a conclusão de que a redução de alíquotas foi indevida, porque não comprovada a destinação das mercadorias; (i) as **notas fiscais e demais documentos acostados na impugnação não permitem verificar a veracidade das alegações**, notadamente por não permitirem se correlacionar as cópias das notas fiscais com as DI referidas na autuação (uma planilha, como a solicitada à recorrente, que negou-se a fornecê-la, poderia auxiliar na identificação de tal correlação individualizada); (j) em análise das declarações fiscais da recorrente, e das empresas que declaram dela ter adquirido mercadorias, **não há indicação de que as mercadorias importadas com redução de alíquota tenham sido destinadas às instituições mencionadas na Lei**; (k) em relação à base de cálculo das contribuições, a atividade de lançamento é vinculada, e o montante lançado corresponde ao especificado no art. 7º da Lei nº 10.865/2004; (l) no que se refere à alegação de erro na eleição do sujeito passivo, por ter sido autuada a matriz (e não a filial), esclarece-se que não há incorreção no procedimento fiscal, alicerçando-se em decisão desta corte administrativa; (m) sobre a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, também escoreito o procedimento fiscal, que se socorre no art. 748 do Regulamento Aduaneiro (todavia, verifica-se no demonstrativo de multa e juros de mora do presente processo que não houve lançamento de juros de mora sobre a multa de ofício, pelo que não há litígio sobre a matéria, descabendo manifestação do julgador sobre o tema); e (n) **assiste razão à impugnante no que se refere à decadência na DI nº 05/09640650**, registrada em 08/09/2005, pois a ciência da autuação ocorreu em 21/09/2010, pelo que se considerou procedente em parte o lançamento, para excluir os valores referentes a tal DI.

Cientificada da decisão de piso em 26/12/2011 (AR às fls. 7403), a recorrente apresenta em 25/1/2012 (fls. 7404 a 7439) Recurso Voluntário, no qual reitera as argumentações anteriormente externadas, afirmando que: (a) **a decisão da DRJ é nula, por cerceamento de defesa**, porque pleiteada pela empresa a diligência em seu estabelecimento, para que a autoridade administrativa examinasse todos os livros e documentos fiscais relativos ao período fiscalizado, e efetuados dois quesitos, o órgão julgador *a quo* determinou que a empresa fosse cientificada dos resultados, o que não ocorreu (mesmo diante de petição da empresa, efetuada depois do reenvio pós-diligência do processo à DRJ, para julgamento); (b) **a decisão ofende o princípio da isonomia**, por tratar de forma diferente tema já julgado pela mesma turma no Acórdão nº 07-24480, de 20/05/2011; (c) **há ofensa ao princípio da razoabilidade**, pois a interessada não se recusou a apresentar a planilha solicitada, apenas respondendo que desconhecia a base legal para apresentá-la (a fiscalização praticamente transferiu o dever de fiscalizar à recorrente), **e ao princípio da legalidade** (pois a exigência da planilha não encontra respaldo em lei); (d) **a confusão entre os institutos de alíquota zero e isenção não pode ser tratada como irrelevante, pois foram exigidos da recorrente requisitos que só existem para a isenção** (comprovação do efetivo emprego), quando a operação realizada foi com alíquota zero (tais requisitos seriam estendidos para a alíquota zero somente pelo art. 22 da Lei nº 11.945/2009, que não pode retroagir); (e) **a aplicação de alíquota zero é em relação à especificidade do produto** (o que se pode verificar pelo registro na ANVISA) **e não ao efetivo emprego** (tivesse o legislador a preocupação com o efetivo emprego, restringiria a importação diretamente a hospitais, ...); (f) **o órgão julgador foi conivente com a postura cômoda da fiscalização**, ao delegar suas atribuições à recorrente, e não aceitar as notas fiscais acostadas à impugnação sob a alegação de que não se pode afirmar sua relação com as declarações de importação objeto de análise; (g) **a base de cálculo** adotada para a Contribuição para o PIS/Pasep-importação e a COFINS-importação **não corresponde à constante nos arts. 75 a 83 do Regulamento Aduaneiro**; (h) **não poderiam ter sido cobrados os valores referentes às 3 DI com tributos já pagos** por força de decisão judicial, nem multa de ofício; (i) **nas DI registradas “para consumo” houve erro de fato**, e já se está providenciando a retificação; e (j) **há impossibilidade de aplicação da taxa SELIC sobre multa de ofício**.

Em 18/7/2012, a recorrente apresenta em sessão deste CARF expediente no qual solicita o adiamento do julgamento (deferido) e apresenta documentos novos que indica ampararem a tese de improcedência da exigência fiscal. Os documentos novos compreendidos no expediente são o Acórdão nº 3201-000.835, da 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, acórdãos do TRF4 e do TRF5, e a Solução de Consulta COSIT nº 3, de 13/6/2012.

Em 26/09/2012, esta turma unanimemente decide sobrestar o julgamento do recurso voluntário (pela Resolução nº 3403-000.379), tendo em vista a reconhecida repercussão geral no RE nº 559.607/SC, e o disposto no art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009 (com a redação dada pela Portaria MF nº 586/2010), no que se refere à base de cálculo das contribuições devidas na importação.

Com o advento da Portaria MF nº 545, de 18/11/2013, que revogou os §§ 1º e 2º do art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, o presente processo volta a ser distribuído, para apreciação pelo colegiado, independente da decisão definitiva a ser proferida pelo STF no RE nº 559.607/SC.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

No recurso, apontam-se basicamente as seguintes argumentações, que serão objeto de análise individualizada a seguir: (a) possível nulidade de acórdão por cerceamento de defesa, em função de negativa de ciência em diligência; (b) possível ofensa ao princípio da isonomia, pelo julgamento diferenciado de acórdãos que tratam do mesmo tema; (c) (des)necessidade de comprovação da destinação de mercadorias importadas com a alíquota zero de que trata o inciso II do § 11 do art. 8º da Lei nº 10.865/2004 (seja pela existência de registro dos produtos na ANVISA, ou pela diferenciação em relação à isenção); (d) possível ofensa aos princípios da razoabilidade e da legalidade, pela exigência de documento que gera demasiado ônus e sem amparo normativo; (e) (des)consideração pelo órgão julgador de documentos apresentados (notas fiscais e comprovantes de pagamento) e da existência de erro de fato em relação a DI registradas para “consumo” (ao invés de revenda); (f) (in)correção na base de cálculo adotada, no que se refere ao conceito de valor aduaneiro; e (g) (im)possibilidade de aplicação da taxa SELIC sobre multa de ofício.

Da preliminar de nulidade, por cerceamento de defesa

Alega a recorrente que a decisão do tribunal *a quo* é nula, por cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que não houve ciência do resultado da diligência solicitada. Pleiteada pela empresa a diligência em seu estabelecimento, para que a autoridade administrativa examinasse todos os livros e documentos fiscais relativos ao período fiscalizado, e efetuados dois quesitos, o órgão julgador *a quo* determinou que a empresa fosse cientificada dos resultados, o que não ocorreu (mesmo diante de petição da empresa, efetuada depois do reenvio pós-diligência do processo à DRJ, para julgamento).

Os dois quesitos a que se refere a empresa são: a) se foram efetuadas vendas a hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público e laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e b) se a atividade exercida pela recorrente é compatível com a possibilidade de “consumo”, na própria empresa, dos produtos importados mediante as declarações de importação que indicaram importações para consumo, descritas na autuação.

A decisão de primeira instância, por sua vez, determinou que: a) a recorrente fosse intimada a apresentar a planilha solicitada na autuação, demonstrando o destino dado às mercadorias importadas, segregando por declaração de importação, e instruindo com os documentos comprobatórios; b) fosse analisada a planilha com os dados informados pela recorrente e elaborado relatório conclusivo sobre as mercadorias destinadas indevidamente; c) fossem respondidos os dois quesitos formulados pela recorrente; e d) a recorrente fosse cientificada do relatório com a análise efetuada, bem como das respostas aos quesitos formulados.

No entanto, ao ser intimada a apresentar a documentação a que se refere o julgador *a quo*, para cumprimento da diligência, a recorrente novamente se negou a

individualizar as destinações por declaração de importação, alegando que a exigência não encontra respaldo na legislação (em que pese indicar Notas Fiscais, por amostragem, para algumas declarações de importação, sem anexar os documentos correspondentes, que possibilitariam a totalização por quantidade em cotejamento com as referidas declarações). Assim, restou inviabilizada a diligência solicitada, o que levou a fiscalização aduaneira a simplesmente devolver os autos à DRJ, sem o atendimento dos itens “b” (elaboração de relatório), “c” (resposta aos quesitos) e “d” (ciência do relatório) do parágrafo anterior.

Descabe, assim, falar-se em nulidade por falta de ciência, visto que inexistiu o próprio relatório que deveria ser apresentado para ciência da recorrente, pela ausência de informações que possibilitassem sua elaboração, ausência esta motivada pela negativa de prestação de informações por parte da própria recorrente.

Não se apresenta, assim, a alegada afronta ao parágrafo único do art. 35, ou ao art. 36, § 3º do Decreto nº 7.574/2011. Veja-se o que estabelecem os dispositivos:

“Art. 35. ...

Parágrafo único. O sujeito passivo deverá ser cientificado do resultado da realização de diligências e perícias, sempre que novos fatos ou documentos sejam trazidos ao processo, hipótese na qual deverá ser concedido prazo de trinta dias para manifestação.

Art. 36. ...

...

§3º Determinada, de ofício ou a pedido do impugnante, diligência ou perícia, é vedado à autoridade incumbida de sua realização escusar-se de cumpri-las.”(grifos nossos)

Veja-se que a diligência não culminou em novos elementos ao processo, e não foi concluída por ausência de prestação de informações pela própria recorrente (informações estas solicitadas a pedido expresso do julgador que deferiu a diligência).

Assim, não se vislumbra mácula processual nesse aspecto.

Da alegada ofensa ao princípio da isonomia

Informa a recorrente que as razões alegadas pelo tribunal *a quo* para o julgamento do presente processo são completamente distintas das utilizadas em processo que trata de situação de fato e de direito idêntica.

Sobre o julgado exposto como contraponto, que é exatamente o que gerou o acórdão recente (nº 3201-000.835) deste CARF trazido adicionalmente aos autos pela recorrente, tratar-se-á em tópico específico deste voto (item seguinte, sobre a destinação das mercadorias).

De qualquer sorte, a existência de julgados conflitantes no mérito, seja na via administrativa ou na judicial, seja no mesmo tribunal ou em tribunais diferentes, é elemento integrante do próprio direito, na busca perene pela melhor solução à lide, e não tem o condão de viciar esta ou aquela decisão. A jurisprudência se encarrega de, dinamicamente, dar a maturidade necessária aos temas.

Havendo desconformidade entre decisões, incumbe aos órgãos julgadores de instância superior apresentar posicionamentos com maior grau de definitividade, posicionamentos estes que possivelmente nortearão futuras decisões dos julgadores de primeira instância.

Não há que se falar, assim, em violação ao princípio da isonomia, que, de forma alguma, cerceia ou tolhe a liberdade do julgador em examinar sob novas perspectivas, à luz de outros julgados acordantes e discordantes, o litígio.

Da (des)necessidade de comprovação da destinação das mercadorias importadas ao amparo do inciso II do § 11 do art. 8º da Lei nº 10.865/2004

A recorrente sustenta que não há necessidade de comprovação da destinação de mercadorias importadas com a alíquota zero de que trata o inciso II do § 11 do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, seja pela diferenciação em relação à isenção, seja pela existência de registro dos produtos na ANVISA.

Veja-se, inicialmente, o que dispunha e o que dispõe atualmente o referido dispositivo (§ 11, II):

“§ 11. Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir a 0 (zero) e a restabelecer as alíquotas do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, incidentes sobre:

(...)

*II - produtos **destinados ao uso** em laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas classificados nas **posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18 da NCM.**(redação original)*

*II - produtos **destinados ao uso** em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público e laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas **posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18 da NCM.** (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)” (grifos nossos)*

Preliminarmente, a leitura dos dispositivos aponta inegavelmente para uma **redução de alíquotas vinculada a uma destinação**. Se a destinação fosse irrelevante, não faria sentido o legislador tê-la estabelecido, e muito menos alterado o texto legal, visto que as posições tarifárias em uma e outra redação são as mesmas.

Entretanto, a nosso ver, é na análise do texto dos decretos que regulamentam a redução de alíquota que surgem as divergências de substância entre o posicionamento adotado na autuação e aquele externado pela recorrente.

O Decreto nº 5.127, de 05/07/2004 (efeitos de 01/05/2004 a 29/06/2006) disciplinou a redução a zero autorizada pela lei, reproduzindo o texto legal, e limitando sua aplicação a códigos tarifários específicos de quatro das cinco posições relacionadas na lei (a posição 40.15 foi integralmente mantida). O título do Anexo (II) é “*produtos para uso em laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas*”.

O Decreto nº 5.821, de 29/06/2006 (efeitos de 30/06/2006 a 07/04/2008) estendeu a redução de alíquotas a zero para COFINS em vendas no mercado interno, alteração que foi expressamente revogada pelo Decreto nº 6.337, de 31/12/2007, que acolheu ainda as alterações promovidas pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005. O título do Anexo é “*produtos para uso em laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas e em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos e em campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público*”.

Por fim, o Decreto nº 6.426, de 07/04/2008 (efeitos a partir de 08/04/2008) manteve a redação do decreto anterior, com pequenas alterações na lista de códigos tarifários constante em seu Anexo, com título idêntico ao do decreto regulamentar anterior.

Assim, revela-se a **substância do entendimento da recorrente, de que as listas específicas dispensariam a necessidade de comprovação posterior da destinação**, por já se entender como intrínseca ao produto (supedaneada ainda na existência de registro dos produtos na ANVISA); em **confronto com a posição do fisco, de que as listas apenas especificariam os produtos, não podendo excepcionar a regra estabelecida na lei** de destinação nas finalidades legalmente estabelecidas.

Comprova-se destarte uma **real divergência** nestes autos quanto à necessidade de comprovação da **efetiva destinação** dos bens para gozo da alíquota zero. No entanto, há que se expurgar das discussões a seguir, desde já, um ponto incontroverso: a necessidade de o importador ser um hospital, clínica, consultório médico, *etc*.

Salta aos olhos da leitura dos citados textos normativos que **a importadora não necessita ser a consumidora final do produto** para que seja aplicável a alíquota zero. A própria autuação, quando se refere ao fato de não ser a recorrente uma instituição relacionada no inciso II do § 11 do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, o faz em relação às declarações de importação preenchidas (erroneamente, segundo a recorrente) com a indicação de “consumo”.

Qualquer que seja o posicionamento considerado (seja o da DRJ no presente processo, seja o da DRJ e o do CARF no processo referido no Acórdão nº 3201-000.835, trazido aos autos pela recorrente, ou ainda seja o da COSIT, na Solução de Consulta nº 3, de 06/06/2012, ou mesmo o da autuação, se analisada sistematicamente), caminha-se em uma única direção, para conclusão com a qual acordamos integralmente: **as reduções a zero das alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep-importação e da Cofins-Importação previstas no inciso II do § 11 do art. 8º da Lei nº 10.865/2004 e em seus decretos regulamentadores são aplicáveis também às importações realizadas por pessoas jurídicas que exercem atividade comercial.**

Esclarecido esse primeiro ponto, parte-se para o que denominamos de real divergência: a necessidade ou não de comprovação (posterior, porque, por óbvio, antes do desembaraço não há que se falar em comprovação, mas tão-somente em adequação à lista estabelecida no decreto regulamentar) de uma das destinações estabelecidas na lei.

Como já expusemos preliminarmente, se o legislador não desejasse vincular a redução de alíquota a uma destinação, não a estabeleceria em lei. E, certamente, não alteraria a lei acrescentando **outras destinações para os mesmos produtos**. Veja que se entendêssemos que a única regra para a redução de alíquota é enquadrar-se o produto nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18 da NCM (ou seu detalhamento em Decreto), não faria nenhum sentido o legislador ter alterado o inciso II do § 11 do art. 8º da Lei nº 10.865/2004 apenas para acrescentar novas destinações (hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos e

campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público) às já existentes (laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas).

O que se afirma aqui, **inequivocamente**, é que **até 21/11/2005** (data de publicação da Lei nº 11.196/2005, que, em seu art. 44, inclui na lista de destinações passíveis de redução de alíquota os hospitais, as clínicas e os consultórios médicos e odontológicos, e as campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público) **as importações dos produtos classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18 da NCM para destinação a hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, ou destinadas a campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público, não eram beneficiadas com a redução de alíquota prevista em lei** (sendo absolutamente irrelevante constarem os produtos na lista específica do decreto regulamentar ou serem registrados na ANVISA). Seriam as importações beneficiadas com a redução de alíquotas apenas se destinadas a laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas. Esse era o texto original da Lei, ao qual devem obediência as normas de hierarquia inferior.

Como explicar então que o registro da ANVISA e a referência expressa no Decreto seriam insuficientes para autorizar a redução a zero da alíquota? A resposta é de que nada adianta o cumprimento de tais requisitos se a mercadoria não se enquadra em uma das destinações previstas na Lei.

Veja-se que neste caso (até 21/11/2005) seria incabível afirmar que um produto constante do decreto regulamentar (Decreto nº 5.127, de 05/07/2004) e registrado na ANVISA faz jus à redução de alíquota quando destinado, v.g., a um consultório odontológico (destinação não relacionada na lei).

Da mesma forma, é incabível asseverar que um produto atualmente constante do decreto regulamentar (Decreto nº 6.426, de 07/04/2008) e registrado na ANVISA faz jus à redução de alíquota quando destinado, v.g., a um salão de beleza ou cabeleireiro (destinações não relacionadas na lei).

E é exatamente nesse sentido a Solução de Consulta recentemente externada pela COSIT (SC nº 3, de 06/06/2012, cuja ementa se transcreve abaixo), que a empresa agrega aos autos após o Recurso Voluntário, afirmando corroborar seu entendimento:

“EMENTA: As reduções a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação previstas no inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008, são aplicáveis também nas vendas no mercado interno a pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, e nas importações realizadas por estas pessoas jurídicas, exigindo-se, em qualquer hipótese, que seja dada aos produtos a destinação prevista no referido dispositivo, sob pena de tornarem-se exigíveis as contribuições, acrescidas das penalidades legais cabíveis.

As reduções a zero das alíquotas da Cofins e da Cofins-Importação previstas no inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008, são aplicáveis também nas vendas no mercado interno a pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, e nas importações realizadas por estas pessoas jurídicas, exigindo-se, em qualquer hipótese, que seja dada aos

*produtos a **destinação** prevista no referido dispositivo, sob pena de tornarem-se exigíveis as contribuições, acrescidas das penalidades legais cabíveis.”(grifos nossos)*

A nosso ver, há um excerto (item 21) do texto da referida Solução de Consulta que espelha de forma ainda mais cristalina o norte do entendimento exarado pela COSIT:

*“21. Indubitavelmente, o legislador privilegiou a **destinação** dos produtos listados como condição para aplicação da redução das alíquotas das contribuições em testilha, em detrimento da qualificação das pessoas jurídicas intervenientes.” (grifo existente no original)*

Comungamos de tal entendimento, rechaçando, pela lógica já exposta, o posicionamento de que bastaria registro na ANVISA, ou inclusão na relação infralegal, para que fosse garantida a redução de alíquota.

Assim, divergimos, com a devida vênia, do entendimento exarado no acórdão nº 3201-000.835, exarado pela Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara desta Terceira Seção do CARF, que admitiu o registro na ANVISA como uma afirmação de que a característica intrínseca do produto (naquele caso, luvas de procedimento) seria suficiente para o atendimento da destinação prevista em Lei.

Objetivamente falando, **o registro na ANVISA constitui-se em requisito para importar e comercializar, e não em garantia de destinação.** Veja-se, v.g., que a luva de látex registrada na ANVISA e constante da lista do decreto regulamentar, poderia ser vendida a um salão de beleza ou cabeleireiro. Ou seja, o registro na ANVISA trata de uma etapa anterior à destinação, e por simples razão cronológica, não pode atestar o uso futuro.

A Lei que fixou os parâmetros para a redução de alíquota (Lei nº 10.865/2004) permitiu ao decreto regulamentar efetivar ou não tal redução, e limitá-la a determinados produtos dentro das posições NCM e das finalidades estabelecidas. Contudo, restou **defeso ao decreto (ou a qualquer norma infralegal) alargar tanto as posições NCM quanto as finalidades referidas na lei** (é exatamente por isso que na única ocasião em que se quis aumentar a abrangência da Lei em relação às destinações, deu-se tal alargamento por outra lei - Lei nº 11.196/2005).

Não pode, então, um comando infralegal, ou uma interpretação de comando infralegal, entender como dispensável o requisito estabelecido em lei (**destinação**).

Assim, conclui-se pela necessidade de comprovação da destinação de mercadorias importadas com a alíquota zero de que trata o inciso II do § 11 do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, quando solicitada pela fiscalização aduaneira.

Da “confusão” com o instituto da isenção e da redução de alíquota condicional

Há ainda que se esclarecer a questão referente à “confusão” entre o instituto da isenção e a simples redução de alíquota, feita na autuação, que também motiva a recorrente a interpretar que a redução de alíquota não está vinculada à destinação.

Em primeiro lugar, é de se destacar que o autuante distingue o instituto da isenção da simples alíquota zero, não se podendo falar propriamente em confusão, mas peca ao aplicar analógica e indiscriminadamente os atributos daquela (isenção) a esta (alíquota zero).

Veja-se que o silêncio do art. 11 da Lei nº 10.865/2004 (“a isenção das contribuições, quando vinculada à destinação dos bens, ficará condicionada à comprovação posterior do seu efetivo emprego nas finalidades que motivaram a concessão”) sobre a alíquota zero vinculada à destinação não pode ensejar a conclusão de que fica dispensada qualquer comprovação. Por óbvio, a Lei deve ser interpretada em seu conjunto/sistema: de que adiantaria vincular a redução de alíquota a uma destinação se esta destinação não necessita ser posteriormente verificada? Quando o legislador vincula a alíquota zero à destinação, o faz com algum propósito.

É absolutamente avesso ao direito (tomando de empréstimo a expressão que intitula a obra de Albert Camus³) entender que toda vez que o legislador estabelece uma redução de alíquota (como no caso em análise) condicionada ao cumprimento de requisitos (como a destinação), tem a obrigação de dizer também que tais requisitos, se descumpridos, ensejam a negativa da redução. Uma coisa decorre logicamente da outra. Se A (posterior destinação), então B (redução de alíquota). Inexistindo A, não há que se falar em B.

Adicione-se, a título ilustrativo, consideração em relação ao art. 22 da Lei nº 11.945/2009 (que produz efeitos a partir de 16/12/2008, conforme art. 33, IV, “a” da Lei), também citado na peça recursal, e reproduzido abaixo:

*“Art. 22. Salvo disposição expressa em contrário, **caso a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação for condicionada à destinação do bem ou do serviço, e a este for dado destino diverso, ficará o responsável pelo fato** sujeito ao pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, como se a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas não existisse.”(grifo nosso)*

A norma não tem por objetivo introduzir no ordenamento jurídico a consequência pelo descumprimento da condição em relação à não incidência. Tal consequência decorre logicamente da Lei nº 10.865/2004: se a alíquota zero é vinculada à destinação, a não destinação enseja a cobrança dos tributos correspondentes, pois a empresa não fez jus à redução de alíquota. E os tributos devem ser exigidos à data do fato gerador correspondente (data de registro da declaração de importação).

A norma também não tem por objetivo introduzir no ordenamento jurídico a consequência pelo descumprimento da condição em relação à isenção, pois isso estava expressamente tratado no art. 11 da Lei nº 10.865/2004, como já esclarecido.

A finalidade do texto, que corresponde ao art. 14 da Medida Provisória nº 451/2008, pode ser encontrada na própria exposição de motivos do ato:

“10. O art. 14 determina que nas hipóteses de a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação for condicionada à destinação do bem ou do serviço, e a este for

³ CAMUS, Albert. O Aveso e o Direito. 3. ed. Trad. Valerie Rumjanek. Rio de Janeiro: Record, 1996. Apesar do nome, a obra publicada originalmente em 1937 não é jurídica, mas um conjunto de cinco peças: "A Ironia", "Entre o sim e o não", "Com a morte na alma", "Amor pela vida" e "O avesso do direito".

*dado destino diverso, ficará o **responsável pelo fato sujeito ao pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis**, como se a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas não existisse, **desonerando assim o fornecedor de tais bens e serviços**.” (grifo nosso)*

Veja-se que, ao contrário do que parece entender a recorrente, a norma veio para beneficiá-la, e não para prejudicá-la. A partir do art. 22 da Lei nº 11.945/2009, a empresa importadora responde somente se ela própria der destinação diversa aos produtos, não mais se estendendo sua responsabilidade a etapas posteriores, nas quais as pessoas que dela adquirirem os bens os destinarem irregularmente.

Após o art. 22 da Lei nº 11.945/2009, basta à empresa importadora comprovar a revenda a uma das instituições arroladas na Lei para que passem tais adquirentes a figurar no pólo passivo da relação tributária, como responsáveis, em caso de descumprimento da destinação. Assim, o único descumprimento de destinação atribuível à importadora passaria a ser a revenda a consumidores finais que não fossem as pessoas relacionadas na Lei (como exemplo, cite-se novamente a revenda para salões de beleza/cabeleireiros).

Em suma, nas declarações de importação anteriores a 16/12/2008, a empresa importadora é sempre responsável pelas destinações dadas aos produtos importados e revendidos. Após tal data, a responsabilidade da importadora é transferida no momento da revenda, exceto se efetuada a consumidor final que não seja pessoa relacionada na Lei.

Embora a Solução de Consulta COSIT nº 3, de 06/06/2012 (e a decisão *a quo*) apenas tangenciem este último tema, conveniente destacar a conclusão expressa no art. 32 da SC:

*“32. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à interessada que: - **caso a pessoa jurídica revenda os produtos contemplados pelas mencionadas reduções de alíquotas a consumidores finais diferentes de hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, ou atividade diferente de campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público, ficará sujeita ao pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis**.” (grifo nosso)*

Embora a conclusão aqui expressa divirja sensivelmente (principalmente em relação à parte final deste tópico) do entendimento externado pelo julgador *a quo*, que informou que a “confusão” acaba por não afetar o processo, é de se destacar que na prática o processo não é efetivamente afetado unicamente por causa de questões probatórias, questões essas a serem tratadas no tópico a seguir.

Da alegada ofensa aos princípios da legalidade e da razoabilidade

A recorrente alega ofensa aos princípios da razoabilidade e da legalidade, pela exigência de documento que gera demasiado ônus (planilha detalhando a destinação das mercadorias, de forma individualizada, por declaração de importação, para um total de 309 declarações de importação), sem amparo normativo. Afirma-se que não é razoável apresentar cópia autenticada e/ou originais de mais de 50.000 Notas Fiscais, devidamente conciliadas em modelo de planilha arbitrariamente estabelecido pela autoridade autuante.

Compulsando o presente processo, percebe-se que o objeto da ação fiscal se resume a 308 declarações de importação registradas pela recorrente (estamos excluindo a

declaração afetada pela decadência, objeto de julgamento parcialmente procedente na primeira instância) no período de 28/10/2005 a 20/5/2010, mais especificamente à comprovação das vendas das mercadorias importadas ao amparo de tais declarações de importação.

A autoridade fiscal tenta verificar inicialmente a quem foram vendidas as mercadorias nas DIPJ da empresa importadora consultadas em sistemas da RFB, mas apura que a ficha 25 (destinatários de produtos-mercadorias-insumos) não foi preenchida.

Parte então para consultas, nos cadastros da RFB, de empresas que declararam ter adquirido produtos da recorrente, não se identificando nenhuma que apresentasse características de ser hospital, clínica, consultório ou laboratório (lista às fls. 321 e 322).

Veja que a autoridade fiscal busca cumprir a sua parte da feliz consideração de James Marins sobre a verdade material:

“As faculdades fiscalizatórias da Administração tributária devem ser utilizadas para o desvelamento da verdade material e seu resultado deve ser reproduzido fielmente no bojo do procedimento e do Processo Administrativo. O dever de investigação da Administração e o dever de colaboração por parte do particular têm por finalidade propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos.”⁴

Essa verdade material que perfila o dever de investigação (da Administração Tributária, que encontra limitações de ordem constitucional) e o dever de colaboração (por parte do contribuinte e de terceiros), levou o fisco, para possibilitar a verificação da correta ou incorreta destinação, a solicitar à empresa que apresentasse planilha discriminando as destinações de mercadorias, por declaração de importação, apresentando-a com as notas fiscais correspondentes (originais ou cópias autenticadas).

A partir daí, temos o que se poderia designar de um “jogo de empurra-empurra” entre o Fisco e a recorrente:

- a recorrente negou-se a fornecer as informações, afirmando inicialmente que seus documentos estavam com o Fisco estadual (sem apresentar prova do alegado) e que o tempo era escasso, mas estava desenvolvendo a planilha (o que ensejou uma prorrogação de prazo, totalizando-se 90 dias), e depois que desconhecia a base legal para apresentar a planilha (argumentação que mantém até o Recurso Voluntário), mas dispunha-se a entregar as Notas Fiscais (cerca de 50.000) para que o Fisco as verificasse e detectasse por si próprio as irregularidades;
- o Fisco recusou-se a receber as Notas Fiscais, alegando ser impossível vinculá-las às declarações de importação, providência que só seria possível à própria empresa, e lavrou a autuação;

- após o tribunal *a quo* determinar diligência, possibilitando à recorrente demonstrar a correta destinação das mercadorias, esta novamente se nega a fazê-lo (sob a mesma alegação de inexistência de base legal), mas ensaia um demonstrativo por amostragem em relação a algumas (13) declarações de importação (em que pese a incompletude das planilhas, e a impossibilidade de cotejamento com as DI, visto que não são relacionados valores nem NCM); e
- o Fisco limita-se a enviar à DRJ a documentação apresentada pela recorrente, informando que não foram apresentados elementos que possibilitassem a resposta aos quesitos ensejadores da diligência.

A DRJ, a partir da ausência de resultado da diligência, e dos documentos apresentados, pôs fim ao jogo (ou ao primeiro tempo dele, tomando aqui de empréstimo agora o título da obra do colega Laércio Alexandre Becker⁵), concluindo que a autoridade pode, em revisão aduaneira, apurar a regularidade do pagamento, exigindo a apresentação de documentos que permitam analisar a correção da redução de alíquota aplicada, e que:

“Os documentos que a impugnante acosta aos autos para sustentar sua alegação não permitem verificar a veracidade das alegações, notadamente por não permitirem se correlacionar as cópias das Notas Fiscais apresentadas com as Declarações de Importação às quais alegadamente se refeririam.

(...) face à impossibilidade de se firmar convicção de que as cópias de notas fiscais apresentadas tratem de mercadorias importadas com redução de alíquotas das contribuições em tela, esses documentos não podem ser aceitos para fins de comprovação da destinação daquelas mercadorias e, portanto, a alegação de que o auto de infração por essa razão carece de certeza e liquidez é improcedente.”

Realmente, pelo que se apura no processo não havia meios de a fiscalização aduaneira fazer a apuração individualizada, pelo que se solicitou à recorrente o detalhamento das destinações detalhadas por declaração de importação.

Como destaca a Solução de Consulta COSIT nº 3, de 06/06/2012:

“27. Incontestavelmente, sob o prisma da fiscalização tributária, seria mais pragmático conceder a desoneração somente nas operações em que intervissem diretamente os agentes beneficiários responsáveis pela destinação final dos produtos.

28. Todavia, como demonstrado supra, a legislação não estabeleceu tal limitação, estando o intérprete impossibilitado de per si estabelecê-la.”

Tal dificuldade, contudo, não pode fazer com que o Fisco se furte à análise de eventual documentação apresentada organizadamente pela empresa (por certo não se está a falar de caixas de papelão contendo milhares de Notas Fiscais não discriminadas por declaração de importação), nem com que a empresa recorrente seja beneficiada por

⁵ BECKER, L. A. (org.). Qual é o jogo do processo? Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012. Com o intrigante nome dado à obra, o autor compara o processo a um jogo (entre outros), não da forma simples aqui esboçada, mas com a cientificidade, a cultura e a ironia que lhe são peculiares. Ao final, avisa que está a "pendurar as chuteiras" (p. 543), o que esperamos seja reavaliado.

impossibilidade de fiscalização decorrente de sua própria negativa de apresentação de documentos, ainda mais quando se está a tratar de benefício fiscal (redução de alíquotas vinculada à destinação).

A empresa importadora é legalmente obrigada a manter a documentação das operações nas quais atua em boa guarda e ordem (v.g. art. 70 da Lei nº 10.833/2003), e apresentá-las ao fisco quando solicitado, o que não se revela atendido no presente processo.

Em todas as oportunidades que se forneceu à recorrente de apresentar documentos que atestassem a correta destinação dos bens, ela negou-se a fazê-lo, ou o fez de forma incompleta (por amostragem) e desorganizada, inviabilizando o cotejamento com as declarações de importação.

Não se visualiza, assim, ilegalidade na autuação, ou falta de razoabilidade no procedimento, que, repita-se, é necessário para a fruição da redução de alíquota condicionada à destinação.

Da desconsideração de documentos apresentados e do erro de fato

Apresenta ainda a recorrente sua oposição à desconsideração pelo órgão julgador de documentos apresentados (notas fiscais e comprovantes de pagamento) e da existência de erro de fato em relação a declarações de importação registradas para “consumo” (ao invés de revenda).

Sobre a desconsideração das Notas Fiscais, já se tratou no tópico anterior. Em verdade, as Notas Fiscais foram desconsideradas porque, na forma em que foram apresentadas, não foi possível vinculá-las precisamente às declarações de importação.

Sobre as declarações de importação que indicam “consumo”, quer-se crer, como afirma a recorrente, que ocorreu erro formal, que poderia ser retificado (recorda-se que a alegação foi efetuada ainda na impugnação, e até o momento não existe no processo pedido de retificação). Contudo, em que pese a possibilidade de retificação, também em relação a tais declarações não houve comprovação de destinação.

Quanto às mercadorias importadas ao amparo das declarações de importação (DI) nº 09/10280210, nº 09/02811520 e nº 09/01076680, que apresentaram classificações fiscais que não constam dos decretos reguladores da redução, a empresa informou, na impugnação, ter efetuado os pagamentos correspondentes, que foram desconsiderados pela fiscalização. A decisão do tribunal *a quo*, ao tratar dos pagamentos em relação às três declarações citadas, informa que foram efetuados com valores reduzidos, em virtude de decisão em Mandado de Segurança (MS nº 2007.72.01.000653-0/SC), concluindo-se que a opção pela via judicial em relação a tais declarações obstaría o prosseguimento da análise no contencioso administrativo.

Operada a concomitância, é de se destacar que descabe a exigência de multa de ofício em relação à diferença entre os valores recolhidos e aqueles exigidos pelo Fisco nas três declarações, em virtude da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e do entendimento consolidado na Súmula CARF nº 17:

“Súmula CARF nº 17: Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando

a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.”

Em relação ao lançamento das diferenças de tributos, deve, em função da unidade de jurisdição, ser observado o tratamento dado pelo Poder Judiciário, tendo em vista a opção pela via judicial, como também se assevera em Súmula específica deste CARF:

“Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.”

Verificando o estado atual do processo referente ao Mandado de Segurança, percebe-se que houve trânsito em julgado em 13/05/2013, considerando-se inconstitucional a expressão “*acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente sobre o desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições*”, contida no inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.685/2004.

Assim, deve a Administração Tributária/Aduaneira reconhecer ao autuado o tratamento que lhe foi judicialmente assegurado em definitivo, devendo ser afastado o lançamento em relação às três declarações de importação indicadas: nº 09/10280210, nº 09/02811520 e nº 09/01076680.

Da base de cálculo das contribuições, na importação

A recorrente sustenta que houve incorreção na base de cálculo adotada, no que se refere ao conceito de valor aduaneiro, com a inclusão indevida do valor do ICMS e das próprias contribuições.

A matéria, como já destacado aqui, é objeto do Recurso Extraordinário nº 559.607/SC, que tramita no STF, tendo sido reconhecida unanimemente a Repercussão Geral do tema (nº 01) por aquela corte em 26/09/2007. O Tribunal determinou ainda “**a devolução à origem de todos os demais recursos idênticos**, que tenham sido interpostos na vigência do sistema da repercussão geral, **e a comunicação da decisão** aos presidentes do Superior Tribunal de Justiça, dos Tribunais Regionais Federais, da Turma Nacional de Uniformização da Jurisprudência dos Juizados Especiais Federais, e dos coordenadores das Turmas Recursais, **para que suspendam o envio ao Supremo Tribunal Federal dos recursos que versem a matéria, sobrestando-os.**”(grifo nosso)

Conforme DJE de 16/10/2013 (publicado em 17/10/2013), o STF reconheceu em plenário a inconstitucionalidade do acréscimo do ICMS e das próprias contribuições à base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação, sendo o Min. Dias Toffoli encarregado de redigir o acórdão, rejeitando-se questão de ordem da Procuradoria da Fazenda Nacional que suscitava fosse modulados os efeitos da decisão.

Em consulta ao sítio *web* do STF, atesta-se que a Fazenda apresentou embargos de declaração em 12/11/2013, que foi juntada petição em 23/01/2014, e que os autos estão conclusos para o relator desde 04/02/2014.

Não há, assim, trânsito em julgado da decisão.

Até a revogação dos §§ 1º e 2º do art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF, este tribunal administrativo decidia pelo sobrestamento dos processos sobre as matérias com repercussão geral reconhecida pelo STF, ainda não julgadas definitivamente pela corte suprema. Contudo, após a revogação, permanece vigente apenas o *caput* do art. 62-A:

*“Art. 62-A. As **decisões definitivas de mérito**, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, **deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.**”*
(grifo nosso)

E a decisão, como exposto, não é definitiva.

O efeito da revogação dos §§ 1º e 2º do art. 62-A (que permitia o sobrestamento de processos administrativos em decorrência da repercussão geral reconhecida pelo STF), aliado ao teor da súmula 2 deste CARF, ocasiona conclusão óbvia, que torna previsível a decisão administrativa.

Veja-se o teor dos parágrafos revogados pela Portaria MF nº 545, de 18/11/2013:

“§ 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B.

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes.”

E complementa-se com o teor da Súmula 2 deste CARF (que comunga com o teor do art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972):

“Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

O silogismo é inevitável: se o STF reconhece a repercussão geral, por óbvio que há discussão sobre constitucionalidade. E se há discussão sobre constitucionalidade, o CARF é incompetente para manifestar-se negativamente, devendo acolher todas as leis tributárias como constitucionais. E, como não há mais a possibilidade de sobrestamento, o CARF deve julgar a matéria, sempre considerando as leis (cuja constitucionalidade o STF está a apreciar) como constitucionais.

Veja-se que de forma alguma se está aqui a defender que o comando legal (art. 7º, I da Lei nº 10.865/2004, em sua redação original) é constitucional (ou mesmo inconstitucional). Está-se, sim, simplesmente afirmando que há súmula disposta que os julgamentos deste CARF não podem assumir o comando legal como inconstitucional.

Houvesse decisão definitiva do STF no Recurso Extraordinário nº 559.607/SC, ou mesmo uma das hipóteses previstas no art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972, cabível seria o reconhecimento administrativo da inconstitucionalidade.

Mencione-se ainda a alteração da redação do art. 7º, I da Lei nº 10.865/2004 pelo art. 26 da Lei nº 12.865, de 9/10/2013, excluindo da base de cálculo das contribuições exatamente as parcelas que o pleno do STF na decisão ainda não definitiva julgou inconstitucionais. A Lei nº 12.865/2004 deriva de conversão da Medida Provisória nº 615, de 17/05/2013, mas o texto do art. 26 não estava na MP, tendo surgido no processo de conversão, e entrado em vigor em 10/10/2013, data de publicação da lei (cf. art. 43, II).

A Administração foi mais rápida que o STF em expurgar do ordenamento o comando original do art. 7º, I da Lei nº 10.865/2004, mas fincou em lei o entendimento pela irretroatividade do novo comando posto em seu lugar. Poder-se-ia sustentar que tal irretroatividade fere a decisão exarada pelo pleno do STF, que expressamente negou a modulação de efeitos, mas a análise dessa questão novamente esbarraria na Súmula CARF nº 2, pois negaria vigência a dispositivo de ordem legal.

Não se vê, assim, pelo exposto, possibilidade de a questão ser resolvida administrativamente em favor da recorrente, pois ambas as redações do art. 7º, I da Lei nº 10.865/2004 (cada uma a seu tempo - não havendo aqui que se falar em retroatividade benigna, por se tratar de determinação de base de cálculo) devem ser tidas pelo julgador administrativo como constitucionais.

Ocorre que, como já destacado, a empresa tem em seu favor sentença transitada em julgado em 13/05/2013, na qual se considera inconstitucional a expressão “*acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente sobre o desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições*”, contida no inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.685/2004.

Há que se verificar, assim, de que forma opera a concomitância em relação a tal matéria no presente processo, cabendo a este CARF decidir somente em relação a matéria não submetida à via judicial. Daí a necessidade de, em nome da verdade material, verificar o andamento do processo judicial nos sítios *web* competentes (www.jfsc.jus.br e www.trf4.jus.br).

Embora a recorrente utilize em sua defesa a decisão judicial apenas para as três declarações de importação já comentadas no tópico anterior, é de se destacar a decisão liminar (antecipação de tutela) obtida no Mandado de Segurança (MS nº 2007.72.01.000653-0/SC), em 06/03/2007, publicada em diário eletrônico em 12/03/2007, tem o seguinte dispositivo:

“DEFIRO parcialmente a liminar para o efeito de determinar que nas importações realizadas pela impetrante a base de cálculo do PIS-importação e da COFINS-importação seja apenas o valor aduaneiro (assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou serviria de base de cálculo para o imposto de importação), sem considerar, para efeitos do seu conceito, o montante relativo ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente sobre o desembaraço aduaneiro, nem o valor das próprias contribuições, tal como previsto na parte final da Lei nº 10.865/2004.”

A sentença que sobreveio em 18/06/2007 (publicada em 22/06/2007) é no mesmo sentido, e sua parte dispositiva acrescenta:

DocId:31810301

“Em consequência, a autoridade impetrada fica impedida de cobrar a COFINS e o PIS do impetrante, relativamente à parcela da base de cálculo reconhecida incidentalmente inconstitucional, inclusive não podendo exigí-la nos respectivos desembaraços aduaneiros”

Após apelação da União, o acórdão do TRF4, proferido em 07/11/2007, e publicado em 21/11/2007, mantém a decisão de piso.

Em 04/04/2013, o Recurso Extraordinário interposto pela União é considerado prejudicado, tendo em vista o exame da questão pelo STF no RE nº 559.607/SC, pelo Pleno do tribunal, em 20/03/2013, nos termos do art. 543-B, § 3º do CPC, ocorrendo o trânsito em julgado em 13/05/2013.

De todo o exposto decorre que a base de cálculo a ser adotada no lançamento em análise deve ser exatamente a assegurada em juízo, afastando-se as parcelas referentes ao ICMS e ao valor das próprias contribuições.

Contudo, há declarações de importação na autuação que antecedem qualquer medida judicial obtida.

O marco inicial do provimento judicial é destacado na sentença, em função do pedido da postulante. Destaca-se no relatório da sentença (não havendo alteração subsequente) que a liminar foi concedida **“para que a autoridade impetrada se abstivesse de exigir as contribuições vergastadas nos desembaraços aduaneiros, a partir da Licença de Importação - LI nº 06/2275526-6”**. E isto é concedido, rechaçando-se somente as alegações de necessidade de lei complementar para instituição das contribuições e o pleito de compensação formulado.

Como não foi localizado, no presente processo, o pedido inicial daquela ação, toma-se de empréstimo a informação do relatório judicial, reconhecendo-se a concomitância (e a decisão final exarada no processo judicial, excluindo o ICMS e as próprias contribuições da base de cálculo) para todas as declarações de importação (DI) registradas em data posterior à obtenção da LI nº 06/2275526-6 (no caso de licenciamento dispensado), ou registradas com amparo em licenças de importação obtidas em data posterior à LI nº 06/2275526-6 (nos casos de necessidade de LI). A data de obtenção da LI nº 06/2275526-6 pode ser obtida pela unidade local em consulta aos sistemas informatizados da RFB/SISCOMEX (“em função específica de consulta a LI”).

Pelo exposto, afasta-se da base de cálculo das contribuições lançadas na autuação o ICMS e o valor das próprias contribuições, em obediência estrita ao teor da decisão judicial transitada em julgado.

Nos períodos para os quais não havia amparo em decisão judicial, mantém-se a base de cálculo prevista no art. 7º, I da Lei nº 10.865/2004, em sua redação original, pelas razões expostas neste tópico (mormente a Súmula CARF nº 2 e a ausência de trânsito em julgado da ação com repercussão geral reconhecida).

Da impossibilidade de aplicação da Taxa SELIC sobre multa de ofício

Por fim, a recorrente protesta contra a aplicação da Taxa SELIC sobre a multa de ofício. A decisão do tribunal *a quo* expressa que se verifica dos demonstrativos de

cálculo do presente processo que “*não houve lançamento de juros de mora sobre as multas de ofício*”, não havendo litígio sobre a matéria.

Por óbvio a autuação não aplica os juros à multa de ofício, pois a incidência de tais encargos é posterior à autuação. É no momento da cobrança que se manifesta a atualização da multa de ofício, questionada pela recorrente tanto em sua impugnação como no recurso voluntário.

Em que pese não constar na autuação tal incidência, é cediço que as autoridades administrativas responsáveis pela execução dos acórdãos têm aplicado juros de mora sobre a multa de ofício, o que tem inclusive ensejado questionamentos a este tribunal.

Sobre o tema, é firme o posicionamento desta Terceira Turma há mais de dois anos, externado, entre outros, no Acórdão nº 3403-002.367, do qual se extrai a argumentação a seguir.

O assunto seria aparentemente resolvido pela Súmula nº 4 do CARF:

“*Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais*” (grifo nosso)

Contudo, resta a dúvida se a expressão “*débitos tributários*” abarca as penalidades, ou apenas os tributos. Verificando os acórdãos que serviram de fundamento à edição da Súmula, não se responde a questão, pois tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.

Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

“*Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*”

§ 1º *Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*

§ 2º *O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.*” (grifo nosso)

As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do *caput* abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: “os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis”.

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que:

“*Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica,*”

serão **acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do *caput* abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do *caput*.

Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002:

“Art. 29. Os **débitos de qualquer natureza** para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os **créditos** apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de **inscrição dos débitos** referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – Ufir, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos **débitos referidos no art. 29**, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.” (grifo nosso)

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29 e a expressão designada para a apuração posterior a

1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, na linha que já vem sendo adotada por esta Turma.

Pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário, para afastar: (a) a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício; (b) os lançamentos efetuados em relação às DI nº 09/10280210, nº 09/02811520 e nº 09/01076680; e (c) da base de cálculo das contribuições lançadas na autuação o ICMS e o valor das próprias contribuições, em obediência estrita ao teor da decisão judicial transitada em julgado, para os períodos por ela resguardados, conforme detalhado no voto.

Rosaldo Trevisan

Declaração de Voto

Conselheiro Ivan Allegretti,

O art. 8º, II, § 11, da Lei nº 19.865/2004 se refere a “*produtos destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público e laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas*”, para autorizar a fixação de alíquota zero de PIS/Cofins-Importação.

O contribuinte foi autuado sob o fundamento de que, sendo “*uma empresa comercial importadora de material cirúrgico, não se enquadrando como hospital, clínica ou consultório médico ou odontológico e nem como laboratório, deve ela comprovar a efetiva destinação dos bens nas finalidades motivadoras da concessão do benefício (uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público e laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas)*”.

Parece claro que o legislador não pretendeu limitar a aplicação do referido benefício fiscal apenas para os casos em que os referidos estabelecimentos fossem os importadores.

Diante disso, não se pode ignorar a realidade de que as importações – que são a hipótese de incidência do PIS/Cofins-Importação – em grande parte são feitas por empresas comerciais, que revendem o produto. E mais: que a cadeia de revenda pode se prolongar por várias etapas, até chegar ao usuário final, e à aplicação ou utilização final do produto

E, vale a pena repisar, o legislador não negou o benefício para estas situações em que ocorre a revenda.

O legislador – que se deve pressupor estar consciente desta realidade – também não pretendeu tornar todos os agentes econômicos envolvidos na cadeia econômica de circulação dos produtos, desde a importação, passando pela revenda, até a sua aplicação concreta, em devedores solidários de PIS/Cofins-Importação.

A este respeito, é importante conferir o texto do art. 22 da Lei nº 11.945/2009:

*“Art. 22. Salvo disposição expressa em contrário, **caso a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação for condicionada à destinação do bem** ou do serviço, **e a este for dado destino diverso**, ficará o **responsável pelo fato** sujeito ao pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, como se a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas não existisse.”(grifo nosso)*

Trata-se de disposição legal superveniente, que produz efeitos a partir de 16/12/2008, conforme art. 33, IV, “a” da Lei.

Mas é patente que implanta no direito positivo uma regra geral, a qual é a única de aplicação possível em relação ao período passado.

Com efeito, se o legislador nem a administração estabeleceram as regras de controle e distribuição de responsabilidade na hipótese de existir uma cadeia comercial entre a importação e a destinação deste tipo de produto, beneficiário da alíquota zero, então **apenas pode ser responsabilizado pelo seu descumprimento o sujeito passivo que tiver descumprido a destinação desejada pela Lei.**

Em síntese, **apenas se pode exigir o tributo se houver a demonstração pelo Fisco de que o contribuinte desviou o produto daquela aplicação a que está vocacionada.**

Fica claro que o legislador quis beneficiar o setor de saúde, pretendendo reduzir o custo destes produtos destinados à área de saúde. Não fez distinção entre a importação direta pelo estabelecimento de saúde ou da importação por comercial importadora e posterior revenda dentro do país.

Ora, a Fiscalização e o voto condutor deste acórdão interpretam o termo “destinação” como “aplicação concreta”, no sentido de “efetiva utilização”.

Não parece que seja assim. Não neste caso, diante do contexto concreto do universo de produtos destinatários do benefício fiscal.

Parece claro que a norma faz referência à destinação ou aplicação dos produtos apenas como uma forma de delimitar o tipo de produto, sua natureza peculiar. Em termos práticos e pontuais: não quis alcançar toda e qualquer luva de borracha, mas apenas aquelas destinadas a uso específico na área de saúde humana.

A destinação apenas foi usada como forma de delimitar a qualidade e natureza do produto que se queria alcançar com o benefício fiscal.

Com efeito, basta observar os produtos concretamente envolvidos para se ter a convicção de que a finalidade de sua aplicação marca a sua natureza, a sua qualidade. Neste sentido, o registro na ANVISA gera uma presunção real da finalidade de sua aplicação.

Tal como uma ambulância pode ser utilizada como um veículo como qualquer outro, também uma luva cirúrgica pode ser usada como uma luva qualquer. Mas nos dois casos a finalidade altera a natureza do produto.

Assim, no presente caso a “destinação” referida pela norma não pode ser traduzida como uma exigência de prova concreta da aplicação de fato do produto, por parte do contribuinte, como condição para a manutenção do benefício.

A “destinação” é uma qualificadora do produto, identificando a sua vocação de aplicação na área da saúde, de maneira que deve ser invertida a perspectiva: apenas pode ser cassado o benefício fiscal se houver a demonstração de desvio da finalidade que é própria destes produtos.

Vale comentar que a interpretação literal da destinação, na linha que segue o voto condutor, facilmente chegaria a absurdos, como seria o caso de negar-se o benefício fiscal quando um médico utilizasse qualquer destes produtos em atendimento domiciliar.

Processo nº 10909.003448/2010-95
Acórdão n.º **3403-002.908**

S3-C4T3
Fl. 7.575

Voto, por isso, pelo provimento do recurso para o cancelamento da exigência fiscal em relação a todos os produtos que sejam objeto de registro na ANVISA.

Ivan Allegretti

CÓPIA