



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

Processo n° 11060.723090/2012-64
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.032 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de janeiro de 2016
Matéria II/IPI/PIS/COFINS - COMÉRCIO EXTERIOR
Recorrente HOSPITAL DE CARIDADE DR. ASTROGILDO DE AZEVEDO E OUTRO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 06/09/2007, 30/04/2008, 11/11/2008

BENEFÍCIO FISCAL. VINCULAÇÃO À QUALIDADE DO IMPORTADOR. REQUISITOS. DESCUMPRIMENTO. EFEITOS.

O descumprimento dos requisitos e condições para fruição de benefícios fiscais, nas operações de comércio exterior, quando vinculados à qualidade do importador, obriga ao imediato pagamento dos tributos exonerados, enquadrando-se nesta hipótese a cessão de uso de equipamentos importados com isenção, por instituições de assistência social, a entidade que não goza do mesmo tratamento tributário e antes de decorrido o prazo legalmente estipulado.

PIS/PASEP E COFINS. IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS E DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES. RE 559.937/RS. REPERCUSSÃO GERAL. OBEDIÊNCIA.

Por imposição do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343/15, as decisões definitivas de mérito, na sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas nos julgamentos realizados no âmbito do CARF, sendo o caso do RE 559.937/RS que reputou inconstitucional a inclusão, no valor aduaneiro, do ICMS e das próprias contribuições na apuração do PIS/Pasep e Cofins sobre as operações de importação (Lei nº 10.865/04).

FRAUDE E CONLUIO. INOCORRÊNCIA. MULTA QUALIFICADA. DESCABIMENTO.

Não se configura a fraude ou conluio quando ausente o dolo, consubstanciado na intenção deliberada de lesar o erário, mediante a redução indevida do montante do tributo a ser recolhido, por ser qualificativo inerente àquelas figuras, mormente quando a conduta dos agentes possa ser caracterizada

como “erro de proibição”, o que afasta a possibilidade de imputação da multa qualificada no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento).

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Fenelon Moscoso de Almeida e Elias Fernandes Eufrásio acompanharam pelas conclusões quanto à multa qualificada.

Robson José Bayerl – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros, Fenelon Moscoso de Almeida, Elias Fernandes Eufrásio e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Cuida-se de auto de infração de II, IPI, PIS e Cofins, incidentes sobre a importação, relativos às Declarações de Importação (DI) n°s 07/1210817-8 (adição 001), de 06/09/2007; 08/0630244-0 (adições 001 a 003), de 30/04/2008; e 08/1789697-4 (adição 001), de 11/11/2008.

Narrou a fiscalização que os equipamentos importados com benefício fiscal pelo Hospital de Caridade Dr. Astrogildo de Azevedo (HCAA), entidade de assistência social, foram cedidos à Clínica Radioterapia Santa Maria Ltda (RSM), entidade privada com fins lucrativos, sem observância dos requisitos legais para manutenção da exoneração fiscal; que a cessão ocorreu por força da terceirização dos serviços de radioterapia, mediante contrato de locação dos equipamentos; e, que pessoas ligadas diretamente à clínica participaram ativamente do processo de escolha e negociação dos equipamentos importados, o que revelaria a predestinação dos bens importados à clínica; e, que houve claro desvio de finalidade e prática de concorrência desleal.

Foi exigida multa qualificada sobre os tributos lançados, bem assim, imputada responsabilidade tributária pelo crédito exigido à Clínica Radioterapia Santa Maria Ltda.

Em impugnação o contribuinte aduziu ser instituição de assistência social e de promoção de saúde, preenchendo os requisitos para gozo de imunidade tributária; que não houve conluio, não se caracterizando como tal a mera opinião técnica fornecida pela Clínica Radioterapia Santa Maria Ltda.; que a terceirização dos serviços de radioterapia era medida necessária; que os bens importados foram empregados no atendimento dos seus pacientes, ainda que por intermédio da clínica, atendendo assim às suas finalidades institucionais; que, mesmo sendo entidade imune, não está impedida de cobrar de seus pacientes; que o contrato de locação, a bem da verdade, corresponderia a um contrato de prestação de serviços, visando

otimizar a sua prestação; que o Regulamento Aduaneiro seria inconstitucional, por criar exigências não previstas em lei, em afronta às limitações constitucionais ao poder de tributar; que a impossibilidade de cessão do equipamento importado com benefício fiscal é inconstitucional; que a terceirização dos serviços não desnatura o seu caráter filantrópico; e, que, na eventualidade de ser mantida a autuação, não foi observado o disposto no art. 126 do Decreto nº 6.759/2009.

O responsável tributário, Clínica Radioterapia Santa Maria Ltda., sustentou a improcedência do lançamento ante à imunidade do contribuinte; que a imunidade alcançaria não só os impostos como as contribuições sociais; que o regulamento aduaneiro, aprovado por Decreto, não poderia restringir o gozo da imunidade; que a Lei nº 10.865/2004 afastou a incidência dos tributos que menciona nas hipóteses de importação realizada por entidade de assistência social; que a simples cessão dos equipamentos, em cumprimento ao contrato de locação, não descaracterizaria a imunidade, estando apenas em sua posse, mas permanecendo a propriedade ao contribuinte (Hospital de Caridade Dr. Astrogildo de Azevedo); que a jurisprudência pátria reconheceria a imunidade tributária nos casos de locação de bens afetados à sua finalidade institucional; que não haveria interesse jurídico a respaldar a imputação de responsabilidade; que nem mesmo a lei poderia atribuir solidariedade sem que comprovado o interesse jurídico comum na causa; e, que a Lei nº 10.865/04 extrapolara o conceito constitucional de valor aduaneiro.

A DRJ São Paulo/SP manteve o lançamento em decisão assim emendada:

“ISENÇÃO. ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. TRANSFERÊNCIA DE BENS.

A transferência da propriedade ou uso, a qualquer título, de bens importados com isenção se subordina à prévia decisão da autoridade aduaneira. Ausente referida decisão, a transferência acarreta a perda ao direito à isenção e enseja o lançamento dos tributos incidentes, acrescidos de multa de ofício e juros de mora.”

Devidamente intimados ambos os sujeitos passivos, apenas o contribuinte, Hospital de Caridade Dr. Astrogildo de Azevedo, ofereceu recurso voluntário, onde realçou a sua condição de entidade assistencial sem finalidade lucrativa; alegou que houve equívoco no entendimento que concluiu pela transferência ou cessão dos equipamentos importados com benefício fiscal à clínica, porquanto se tratou de terceirização de serviços para otimização do atendimento; que nada foi feito às escuras ou na pretensão de burlar o fisco, mas pura e simplesmente racionalizar os serviços; que teria havido apenas a terceirização, dentro de suas instalações, da operação dos equipamentos e não a sua locação, como inferido pela fiscalização; que seria inconstitucional qualquer lei que proibisse a realização de atos negociais tendentes a dar eficiência aos serviços assistenciais que presta; que a receita advinda dos contratos de terceirização foram destinados integralmente aos seus objetivos institucionais; que é inadmissível a interferência do Fisco na sua administração interna; que houve equívoco na quantificação da base de cálculo do PIS/Cofins – Importação, eis que incluído o ICMS e as próprias contribuições na base de cálculo, o que violaria a decisão exarada no RE 559.937, julgado na forma do art. 543-B do CPC, devendo ser observado nesta instância administrativa, por força do art. 62-A do RICARF/09; que seria ilegal a imposição da multa de ofício qualificada, pois a simples participação de especialistas, ainda que pertencentes aos quadros da Clínica Radiológica Caridade Ltda., no processo de escolha dos equipamentos adquiridos não caracterizaria o conluio; que no processo 11060.723092/2012-53, envolvendo situação similar,

não foi aplicada multa qualificada; e, que não estão presentes os elementos ensejadores das figuras descritas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso interposto é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade.

Preambularmente, visando balizar o julgamento, registro que não serão objeto de debate nesta assentada a validade jurídica do contrato e dos atos jurídicos decorrentes firmados entre o Hospital de Caridade Dr. Astrogildo de Azevedo e a Clínica Radioterapia Santa Maria Ltda., tampouco a opção administrativa dos entes envolvidos pelo processo denominado “terceirização” e seus objetivos e conseqüências econômicas ou financeiras, mas exclusivamente os efeitos tributários deflagrados quanto à isenção vinculada à qualidade do contribuinte e sua manutenção, em caso de inobservância dos requisitos estatuídos para sua fruição.

Da mesma forma, não será discutido qualquer aspecto de constitucionalidade ou legalidade de normas tributárias válidas e vigentes, com a ressalva das disposições do art. 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF (aprovado pela Portaria MF 343/15), *ex vi* do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, introduzido pela Lei nº 11.941/2009:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)” (destacado)

Esta norma foi reproduzida, então, pelo art. 62 do RICARF/09:

“Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

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.”

Na mesma linha intelectual o enunciado da Súmula CARF nº 2 assim dispõe: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Portanto, ressalvada a regra inserta no art. 62 do RICARF, nenhuma alegação de inconstitucionalidade ou legalidade será conhecida e, nesta medida, enfrentada no presente voto.

Fixados os parâmetros iniciais, passo ao mérito.

A legislação apontada como regente dos fatos jurídicos ensejadores do lançamento, tal como destacado pela autuação e decisão recorrida, quanto aos benefícios fiscais, é a seguinte:

“Lei nº 8.032/90:

Art. 2º As isenções e reduções do Imposto de Importação ficam limitadas, exclusivamente:

I - às importações realizadas: (...)

b) pelos partidos políticos e pelas instituições de educação ou de assistência social; (...)

Parágrafo único. As isenções e reduções referidas neste artigo serão concedidas com observância do disposto na legislação respectiva.

Art. 3º Fica assegurada a isenção ou redução do Imposto sobre Produtos Industrializados, conforme o caso:

I - nas hipóteses previstas no art. 2º desta lei, desde que satisfeitos os requisitos e condições exigidos para a concessão do benefício análogo relativo ao Imposto de Importação;”

“Decreto-Lei nº 37/66

Art.11 - Quando a isenção ou redução for vinculada à qualidade do importador, a transferência de propriedade ou uso, a qualquer título, dos bens obriga, na forma do regulamento, ao prévio recolhimento dos tributos e gravames cambiais, inclusive quando tenham sido dispensados apenas estes gravames. (Vide Decreto-Lei nº 1.581, de 1978)

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

I - a pessoa ou entidades que gozem de igual tratamento fiscal, mediante prévia decisão da autoridade aduaneira;

II - após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos da data da outorga da isenção ou redução.”

“Lei nº 10.865/2004

Art. 2º. As contribuições instituídas no art. 1º desta Lei não incidem sobre: (...)

VII - bens ou serviços importados pelas entidades beneficentes de assistência social, nos termos do § 7º do art. 195 da Constituição Federal, observado o disposto no art. 10 desta Lei; (...)

Art. 10. Quando a isenção for vinculada à qualidade do importador, a transferência de propriedade ou a cessão de uso dos bens, a qualquer título, obriga ao prévio pagamento das contribuições de que trata esta Lei.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo não se aplica aos bens transferidos ou cedidos:

I - a pessoa ou a entidade que goze de igual tratamento tributário, mediante prévia decisão da autoridade administrativa da Secretaria da Receita Federal;

II - após o decurso do prazo de 3 (três) anos, contado da data do registro da declaração de importação; e

III - a entidades beneficentes, reconhecidas como de utilidade pública, para serem vendidos em feiras, bazares e eventos semelhantes, desde que recebidos em doação de representações diplomáticas estrangeiras sediadas no País.” (destacado)

Como se observa, profliga-se de imediato a tese consoante a qual a exoneração fiscal em debate é incondicionada, não se sujeitando a qualquer regra ou limite, porquanto a legislação de regência é categórica em designá-la com esse atributo, tratando-se, portanto, de norma condicionada à observância de certos requisitos.

No caso vertente, é incontroverso que, à vista dos textos legais transcritos, está-se diante de benefício fiscal vinculado à qualidade do importador.

Nesta senda, acusa a fiscalização que o beneficiário da isenção, o Hospital de Caridade Dr. Astrogildo de Azevedo, cedeu o uso dos equipamentos importados à Clínica Radioterapia Santa Maria Ltda., entidade privada com finalidade lucrativa, argumentando o recorrente, em contrarrazão, que apenas “terceirizou” a prestação dos serviços de radioterapia, estando os equipamentos em seu patrimônio e instalados em suas dependências internas.

Examinando o denominado “Contrato por prazo determinado de terceirização da prestação de serviços de radioterapia para o Hospital de Caridade Dr. Astrogildo de Azevedo” (fls. 83 e ss.), constata-se que, de fato, os serviços seriam prestados nas dependências do hospital, ora recorrente, permanecendo os equipamentos em seu patrimônio, **contudo**, diferentemente de um contrato de prestação de serviços típico, a remuneração do prestador não seria realizada pelo tomador dos serviços, em tese, o recorrente, mas sim pelos pacientes atendidos pelo “prestador de serviços”.

Segundo aludido instrumento, a carga da clínica ficaria o faturamento e a cobrança pelos procedimentos realizados, diretamente dos convênios, além de perceber os demais valores pagos por particulares, assistindo-lhe, ainda, o direito de manter representante de sua administração nas negociações com entidades conveniadas do hospital.

Este contrato ainda definiu que a clínica remunerasse o recorrente de acordo com um percentual fixo de 10% (dez por cento) sobre o valor do faturamento mensal, “pela utilização dos equipamentos e pela área física”, nos termos da cláusula quarta, **que trata do aluguel**.

Ora, o contrato firmado entre o recorrente e a clínica, como bem apontado pela fiscalização, não é de prestação de serviços, mas sim de locação.

O verdadeiro contrato de prestação de serviços é concertado entre a clínica e os seus usuários, e não entre aquela e o hospital, ora recorrente, que, aliás, sequer recebe “serviço” algum em contrapartida.

A “terceirização” de serviços invocada pelo recorrente, a bem da verdade, revela a simples locação de coisas.

De outra banda, mesmo que abstraído o debate acerca da real natureza da avença, se prestação de serviço ou locação de coisas, é indubitável que uma das obrigações assumidas pelo recorrente seria fornecer à clínica, para execução dos serviços, a área física, **as máquinas, os equipamentos e os utensílios de propriedade do recorrente** (cláusula segunda, alínea “a”), razão pela qual, sob qualquer ângulo que se vislumbre, houve, sim, cessão de uso dos bens importados mediante fruição de vantagem fiscal.

Outrossim, não desnatura a cessão dos bens em apreço o fato de a remuneração pela locação ser integralmente destinada às finalidades institucionais da entidade de assistência social, tendo em conta a inexistência de exceção legal ao regramento.

Resta, então, verificar se foram observadas as exigências para a garantia de manutenção do direito altercado.

Consoante art. 123 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543/2002 (RA/2002), então vigente, a cessão de uso dos bens, **a qualquer título**, impunha o imediato pagamento do tributo, exceto nos casos de transferência a entidade congênere, mediante prévia decisão da autoridade aduaneira, ou após transcurso de determinado lapso temporal.

Nestes cadernos processuais nenhuma das condições foi cumprida, ao passo que o prazo mínimo não foi observado e a cessionária não gozava de igual tratamento tributário, de maneira que o tributo é devido.

Por conveniente, registro que a exigência fiscal atrelada à utilização dos equipamentos importados com benefício fiscal não representa qualquer ingerência do poder público nos negócios da entidade, que pode adotar a forma que melhor lhe apraz para administrar seus negócios, todavia, deve sempre obediência à legislação tributária, assumindo os ônus decorrentes das condutas que a afrontem.

Respeitante à alegação de equívoco na quantificação da base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e Cofins, incidentes na importação, em face da superveniência do RE 559.937/RS, assiste razão ao recorrente.

Com efeito, em 20/03/2013, foi prolatado o acórdão em tela, julgado sob a sistemática da repercussão geral (art. 543-B do Código de Processo Civil), com a seguinte redação:

“Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta.

1. Afastada a alegação de violação da vedação ao bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação.

2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes.

3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que deveriam as contribuições em questão ser necessariamente não cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF.

4 Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas **ad valorem** e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência.

5. A referência ao **valor aduaneiro** no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação.

6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP - Importação e a COFINS - Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal.

7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP - Importação e a COFINS - Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos.

8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial.

9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: 'acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interstadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01.

10. Recurso extraordinário a que se nega provimento.” (destaques no original)

O dispositivo sentencial, por seu turno, encontra-se vazado nos seguintes termos:

“Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, sob a presidência do Senhor Ministro Joaquim Barbosa, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, em negar provimento ao recurso extraordinário, que visava a reconhecer a inconstitucionalidade da 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 no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições’, contida no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865/04. Tendo em conta o reconhecimento da repercussão geral da questão constitucional no RE 559.607, acordam, ademais, os Ministros, em determinar a aplicação do regime previsto no § 3º do art. 543-B do CPC, tudo nos termos do voto da Ministra Ellen Gracie (Relatora). Por fim, acordam os Ministros, em rejeitar questão de ordem da Procuradoria da Fazenda Nacional, que suscitava fossem modulados os efeitos da decisão. Foi designado para redigir o acórdão o Ministro Dias Toffoli.”

Aplicável, portanto, à espécie as disposições do art. 62, § 2º, do RICARF/2015, devendo ser dado provimento, nesta parte, para afastar a inclusão do ICMS e das próprias contribuições na apuração do PIS/Cofins sobre as operações de importação lançadas.

Por derradeiro, no que toca à imposição da multa qualificada, constatou a fiscalização, através dos documentos acostados aos autos, que a escolha dos equipamentos, por ocasião das negociações prévias à aquisição, passou pelo crivo do médico responsável técnico integrante da Clínica Radioterapia Santa Maria Ltda., e que, tão logo recepcionados, por força destes ajustes contratuais, foram transferidos (para utilização) à entidade em questão.

Como demonstra o quadro de resultados da clínica constante da decisão recorrida, para os anos de 2009, 2010 e 2011, os equipamentos foram utilizados no desempenho de atividades com finalidade lucrativa, inclusive com a distribuição de rendimentos aos sócios, a título de lucros.

Inequívoco também que a Clínica Radioterapia Santa Maria Ltda. não se qualifica como beneficiária da vantagem fiscal que abrigou as operações de importação.

Também é fato que os sócios da pessoa jurídica cessionária eram, concomitantemente, componentes do quadro clínico do contribuinte, ora recorrente.

Em síntese, tem-se que os fatos, isoladamente considerados, não são negados pelo recorrente; pelo contrário, são por ele admitidos, porém, com enfoque diverso.

Nesta senda, a divergência entre a fiscalização e o contribuinte reside na percepção, avaliação e escopo desse quadro fático, entendendo a primeira que houve desvio de finalidade e, conseqüentemente, intenção de lesar o erário, enquanto o segundo vislumbra um

modelo de racionalização de sua operação, dadas as dificuldades que assolam o setor de saúde no país.

Portanto, o ponto central está na intenção dos agentes envolvidos, o que é extremamente difícil de ser demonstrada, senão, ressalva feita à confissão, a partir dos elementos disponibilizados nos autos e a ilação daí extraída.

No caso vertente, milita em favor do recorrente a sua postura no transcurso do procedimento fiscal e contencioso, as circunstâncias da situação encontrada e as alegações apresentadas.

Note-se, em momento algum houve recalcitrância em atender a fiscalização; os equipamentos permanecem como propriedade da recorrente e estão instalados em suas dependências físicas, ainda que, tanto equipamento como espaço físico, estejam cedidos ao responsável solidário; não houve qualquer alegação de antecipação escamoteada de valores à recorrente, pelo responsável, para aquisição dos equipamentos importados; os equipamentos são empregados, ainda que parcialmente, na atividade assistencial da recorrente; e, por fim, os aluguéis percebidos pela cessão são destinados ao exercício desta mesma atividade assistencial.

O argumento que a cessão dos equipamentos a terceiros, que não ostentam as mesmas condições para a fruição do beneplácito, visava à otimização/racionalização da prestação dos serviços médico-hospitalares é bastante verossímil, ainda que concorde que a exploração econômica de equipamentos importados com isenção atrelada à qualidade do importador não se compagina com a sua finalidade.

No entanto, vejo com mais força a boa intenção dos agentes que a má-fé típica dos negócios escusos.

De minha parte, aquilatado o conjunto probatório e circunstancial coligido aos autos, não verifico o conluio ou a fraude inerente e exigível à aplicação da multa qualificada, mas sim, algo assemelhado ao erro de proibição do Direito Penal, onde o agente desconhece a ilicitude de sua conduta.

Na situação *sub examine*, a compreensão dos agentes, contribuinte e responsável, era que a cessão dos equipamentos importados, sob o regime de “terceirização de serviços”, não feriria a finalidade da isenção, desde que mantidas a propriedade e sua localização na pessoa do contribuinte, detentor das prerrogativas para usufruto da vantagem fiscal, aliado à destinação das verbas oriundas do contrato de cessão às suas atividades assistenciais.

Ainda que o desconhecimento da lei ou a extensão dos seus efeitos não sirva de escudo à sua desobediência, também não é possível inferir que uma interpretação equivocada do seu conteúdo ou alcance possa equivaler à intenção dolosa de seu descumprimento.

Trata-se, em minha ótica, de uma hipótese de “erro escusável”, pois era possível aos agentes, ainda que minimamente, ao tempo da prática infracional, questionar ou mesmo entender o seu possível desacerto ante a legislação tributária.

Como leciona Rogério Grecco¹ na seara penal, inculpido, principalmente, no art. 21 do Código Penal, tanto o erro escusável, como inescusável, tem por efeito imediato o afastamento do dolo, assim considerado a vontade deliberada de praticar a infração, o que, transpondo para o direito tributário penal, acarretaria a impossibilidade de imputação da multa qualificada, justamente em razão da ausência de dolo.

No entanto, as conseqüências do erro para o Direito Penal e Direito Tributário são distintas, haja vista que o art. 136 do Código Tributário Nacional estabelece que *“salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”*

Demais disso, socorre o recorrente o fato de a fiscalização não impor a qualificação da multa no caso tratado no PA 11060.723092/2012-53, julgado nesta mesma oportunidade e que alberga fatos similares, figurando o recorrente, também, no pólo passivo, na qualidade de contribuinte, com alteração do responsável solidário, o que revela dúvida acerca da efetiva existência do *consilium fraudis*, típico do conluio, atraindo a necessária aplicação da interpretação benévola em favor do recorrente, *ex vi* do art. 112, II do Código Tributário Nacional.

Assim, uma vez ausente o dolo, incabível a pretensão de exigir a multa qualificada de 150% (cento e cinquenta por cento), remanescendo a incidência da multa de ofício ordinária, no percentual de 75% (setenta e cinco por cento).

Com estas considerações, voto por dar parcial provimento ao recurso para que seja ajustada a base de cálculo das contribuições ao PIS/Cofins – Importação, nos moldes do RE 559.937/RS e reduzida a multa qualificada, de 150% (cento e cinquenta por cento), para o percentual ordinário, de 75% (setenta e cinco por cento).

Robson José Bayerl

¹ Curso de Direito Penal – Parte Geral. 5ª Edição. Ed. Impetus. Rio de Janeiro: 2005. Págs. 336 e 463.