



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

Processo nº 13888.721159/2013-06
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3401-004.387 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
Recorrentes SEMPERMED BRASIL COMERCIO EXTERIOR LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 16/09/2008 a 09/11/2010

COFINS. ALÍQUOTA ZERO. DESNECESSIDADE/IRRELEVÂNCIA DE DESTINAÇÃO DIRETA.

Para fins de fruição da alíquota zero da contribuição à Cofins prevista no art. 1º, inciso III, do Decreto 6.426/08, irrelevante e desnecessária a comprovação, pelo sujeito passivo, da forma de comercialização e importação (direta, por conta e ordem ou por encomenda) ou da destinação das luvas de borracha classificadas na posição NCM nº 40.15 diretamente a hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, órgão responsável ou executor de campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, em conformidade com o inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426/2008.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício. Em relação ao recurso voluntário, o Conselheiro Robson José Bayerl acompanhou o relator pelas conclusões, em virtude da superveniência da Solução de Divergência COSIT n. 4/2017, e de seu conteúdo. Ainda em relação ao recurso voluntário, o Conselheiro Rosaldo Trevisan (que indicou a intenção de apresentar declaração de voto), a Conselheira Mara Cristina Sifuentes e o Conselheiro Marcos Roberto da Silva acompanharam o relator pelas conclusões, por carência probatória a cargo da fiscalização.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan - Presidente

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara De Araújo Branco - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (Vice-Presidente), Robson Jose Bayerl, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Renato Vieira de Ávila (suplente), Cássio Schappo (suplente) e Marcos Roberto da Silva (suplente).

Relatório

1. Trata-se de **auto de infração** objeto do Processo Administrativo nº 13888.721159/2013-06, lavrado com a finalidade de formalizar a exigência de PIS-Importação e Cofins-Importação, acrescidos de multa de ofício e juros, totalizando crédito tributário no valor histórico R\$ 15.439.811,06.

2. Segundo se depreende do **relatório de fiscalização** de 18/04/2013, situado às *fls.* 984 a 1239, a autoridade fiscal entendeu que a contribuinte utilizou indevidamente benefício fiscal de redução à alíquota zero de PIS-Importação e Cofins-Importação incidentes na importação de luvas de borracha nos termos do inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426/2008 ao destinar os produtos importados para pessoas diversas de "*hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, órgão responsável ou executor de campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas*", em descumprimento à Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit nº 236, de 24/07/2008, formulada pela própria contribuinte em outubro de 2014. Entendeu, ainda, a autoridade fiscal, que o ex-sócio e diretor JAMIL EL KADRE deveria responder solidariamente pela dívida da sociedade em decorrência da prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei ou do contrato social, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional.

3. Em 20/05/2013, a contribuinte e o sujeito passivo solidário apresentaram **impugnação**, alegando, em síntese, **preliminarmente**: (i) a nulidade do auto de infração lavrado uma vez que, conforme se depreende da leitura do próprio relatório de fiscalização, o exame foi realizado por amostragem das notas fiscais de saída; (ii) a nulidade decorrente da ausência da realização de diligência a cada estabelecimento destinatário para, em prestígio à busca da verdade material, verificar o efetivo uso ou emprego das luvas de borracha; (iii) nulidade por caracterização de revisão de lançamento em decorrência de erro de direito uma vez que não foi apontada qualquer impropriedade ou omissão nas informações prestadas na declaração de importação; (iv) inaplicabilidade da multa qualificada por inexistência de dolo ou prática de fraude; quanto ao **mérito**, alega que: (v) o benefício foi criado em razão de uma qualidade objetiva, intrínseca do produto, e não em razão de sua destinação efetiva; (vi) as luvas de borracha importadas possuem selo da Anvisa e são consideradas como "*produtos correlatos médicos*", sujeitos, inclusive, ao controle da vigilância sanitária; (vii) 84,33% dos clientes da contribuinte seriam destinatários que se enquadram na norma concessiva do benefício fiscal, juntando planilha distribuída de acordo com os respectivos CNAEs, o que denotaria, ademais, a precariedade e inconsistência do trabalho

fiscal realizado; (viii) a opção pelo regime cumulativo ou não-cumulativo não seria relevante como requisito para a redução da alíquota zero, vez que a Lei nº 10.865/04 não realiza esta discriminação, sendo aplicável a todos os contribuintes, independentemente do seu regime de apuração; (ix) a inclusão indevida do ICMS na base de cálculo das contribuições incidentes sobre a importação, por decorrência do Recurso Extraordinário nº 559.607 julgado pelo Supremo Tribunal Federal; (x) descabimento da multa qualificada de 150% por inexistência de dolo ou fraude por mero descumprimento da Solução de Consulta; e (xi) ilegalidade da responsabilização pessoal da figura do sócio, diante da inexistência de prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social do qual resulte obrigação tributária.

4. No **Acórdão DRJ nº 11-49.102**, julgado em sessão de 23 de janeiro de 2015 pela 6ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento no Recife (PE), a turma julgou, por unanimidade de votos, parcialmente improcedente a impugnação para (i) afastar a multa de ofício, (ii) excluir da base de cálculo das contribuições o valor correspondente ao ICMS e às próprias contribuições, exonerando, assim, o montante de R\$ 9.783.853,26, e (iii) excluir do pólo passivo o ex-sócio JAMIL EL KADRE, mantendo, por outro lado, o auto de infração por descumprimento aos requisitos dos benefícios fiscais, de modo a entender que a Revisão Aduaneira não representa retificação do lançamento em razão de erro de direito ou mudança de critério jurídico conforme ementa abaixo transcrita:

*"REVISÃO ADUANEIRA E MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO.
INSTITUTOS QUE NÃO SE CONFUNDEM.*

A verificação do cumprimento das condições fixadas na legislação que concede isenção parcial, levada a efeito em sede de Revisão Aduaneira, realizada nos contornos do art. 54 do Decreto-lei nº 37, de 1966, segundo a redação que lhe foi fornecida pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988, não representa retificação do lançamento em razão de erro de direito ou de mudança de critério jurídico, não afrontando, consequentemente o art. 146 do Código Tributário Nacional.

Descabe alegar mudança de critério jurídico, quando o objetivo do lançamento é exatamente adotar o critério jurídico pactuado entre a Administração e o sujeito passivo em Solução de Consulta formalmente exarada, a qual, vincula toda a Administração, conforme reconhece o contribuinte.

DECISÃO EXARADA EM PROCESSO DE CONSULTA. EFEITOS

A decisão exarada em solução de consulta representa, em relação ao consulente a interpretação da Secretaria da Receita Federal do Brasil acerca de determinado tema. Consequentemente, enquanto não modificada, deve ser observada por seus servidores.

REVOGAÇÃO DA ISENÇÃO. CONSEQUÊNCIAS

A constatação de que o contribuinte não preenche os requisitos para reconhecimento da isenção pleiteada e que não agiu mediante dolo fraude ou simulação, autoriza a formalização de lançamento de ofício, com vistas à cobrança das contribuições que deixaram de ser recolhidas no momento do registro da declaração de importação, acrescidas de juros.

A formalização de pedido de isenção por ocasião do registro da declaração de importação, por si só, não é suficiente para caracterizar intuito doloso, ainda que o pedido formulado esteja em desacordo com a interpretação da RFB assentada em solução de consulta.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO ADMINISTRADOR. CONDIÇÕES
Afastada a acusação de dolo, não há que se falar na prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei ou do contrato social o que afasta igualmente a responsabilidade do administrador.

Impugnação Procedente em Parte".

5. Diante do cancelamento de parte do crédito tributário, o acórdão foi submetido à apreciação deste Conselho por **recurso de ofício**, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008.

6. Em 16/03/2015, a contribuinte apresentou **recurso voluntário**, situado às fls. 7460 a 7522, no qual reiterou os argumentos de sua impugnação.

7. Em sessão de 25/06/2016, este colegiado proferiu a **Resolução CARF nº 3401-000.936**, de minha relatoria, convertendo o julgamento em diligência para que a unidade local cumpra as seguintes determinações:

a) Relacionar todas as Declarações de Importação (DIs) que compõem o lançamento constante deste processo administrativo fiscal (PAF), de modo a adicionar colunas com a classificação adotada, a data do desembaraço aduaneiro e o canal de parametrização no qual cada referida DI foi desembaraçada (verde, amarelo, vermelho ou cinza);

b) Esclarecer se em relação às DIs objeto de revisão aduaneira neste PAF, alguma delas foi objeto de determinação administrativa, quando do processo de desembaraço aduaneiro, para alteração da classificação fiscal, com ou sem imposição de multa por erro de classificação fiscal, em caso positivo relacionando-as e indicando as respectivas classificações fiscais empregadas pelo sujeito passivo e pela Autoridade Aduaneira, bem como as datas de desembaraço aduaneiro.

8. Em 09/12/2016, a unidade prestou as seguintes informações, conforme termo situado à fl. 7.570:

Em face da resolução do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) de fls. 7.544/7.551, produzi este termo com o que segue:

1) O CARF requereu que fosse informado em relação às Declarações de Importação (DI) objeto dos

lançamentos constantes deste processo, a classificação fiscal adotada, a data do desembaraço aduaneiro e o canal de parametrização no qual cada DI foi desembaraçada. Às fls. 7.554 inclui no arquivo não-paginável denominado Anexo III – Demonstrativo de Apuração dos Valores a Cobrar de PIS e COFINS, na importação, a coluna data do desembaraço e canal de parametrização; a coluna de classificação fiscal adotada já constava da planilha original, com a indicação da NCM.

2) O CARF requereu o esclarecimento se em relação às DI objeto de revisão aduaneira, alguma delas foi por determinação administrativa, para a alteração da classificação fiscal, com ou sem imposição de multa. De todas as DI constantes do Anexo III acima citado, somente as de nº 10/0893828-0 e 10/1059992-7 foram desembaraçadas no canal vermelho, e a de nº 10/0431995-0 no canal cinza. Na revisão, estas DI não sofreram nem alteração e nem imposição de multa por classificação fiscal (ver documentos de fls. 7.555/7.569). Todas as demais DI passaram pelo canal verde, ou seja, sem alteração da classificação fiscal.

Fica o sujeito passivo cientificado de que tem o prazo de 30 (trinta) dias para se manifestar sobre estas informações, se desejar. Após os autos retornarão ao CARF para prosseguir o julgamento.

9. Cientificada, a contribuinte recorrente apresentou **manifestação** sobre o termo de informação fiscal produzido, ressaltando que as mercadorias desembaraçadas pelos canais vermelho e cinza não sofreram nem alteração nem imposição de multa por classificação fiscal.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator

I. RECURSO VOLUNTÁRIO

10. O **recurso voluntário** é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

I. 1. Preliminares

I. 1. a. Alteração do critério jurídico

11. Já conhecida por este colegiado a posição deste Relator a respeito do convívio harmônico dos institutos da revisão fiscal e da revisão tributária do lançamento, passamos a sintetizar nossas convicções para, em seguida, partir à análise do caso concreto.

12. A **revisão fiscal**, ou aduaneira, conforme preceptivo normativo do Decreto-Lei nº 37/1966, tem o escopo de verificar, **textualmente**: (i) regularidade do pagamento dos impostos e demais gravames; (ii) aplicação de benefício fiscal; e (iii) exatidão das informações prestadas pelo importador na declaração. Apura-se, por meio deste expediente, se os tributos e demais consectários foram pagos, se há aplicação de benefício e em que termos, e se as informações da declaração correspondem às características dos produtos importados. Diante da discrepância entre a mercadoria objeto de importação e a informação prestada, procede-se à revisão fiscal.

13. Diversa é a **revisão tributária** (do lançamento): enquanto na primeira o que se revisa são os fatos que deram ensejo a um vínculo jurídico-tributário, nesta o que se reavalia são os critérios do próprio lançamento. Enquanto na revisão fiscal os fatos corretos substituem os incorretos e dão ensejo a um novo lançamento, nesta o que se revisa é, diante dos mesmos fatos, o próprio lançamento que, revolido em suas entranhas, é reconfigurado.

14. Assim, a revisão fiscal ou aduaneira prevista pelo art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 e pelo art. 570 do Decreto nº 4.543/2002 permanece hígida no ordenamento, porém conhece a limitação imposta pelo Código Tributário Nacional, em uma relação de completa compatibilidade. Na dicção do decreto-lei, o Estado poderá revisar os erros de fato, as inconsistências, o não-pagamento dos tributos incidentes sobre a importação. O Código Tributário Nacional impõe, como norma geral de matéria tributária, a condição de que não sejam transmutados os critérios jurídicos.

15. Recorde-se: a informação oculta ou falseada pela contribuinte, com o desígnio de iludir a autoridade aduaneira, **está sujeita** à revisão fiscal, e este é o sentido do art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 que converge para a previsão do art. 149 do Código Tributário Nacional: lança-se de ofício quando se comprova falsidade, erro ou omissão quanto a **qualquer** elemento de declaração obrigatória (inciso IV), ou quando se comprova omissão ou inexatidão por parte da pessoa legalmente obrigada (inciso V), ou diante da ação ou omissão do sujeito passivo (inciso VI), ou quando o sujeito passivo tenha agido com dolo ou simulação (inciso VII), ou deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado na ocasião do lançamento, o (inciso VIII), ou se comprovada fraude ou falta funcional, ou mesmo omissão por parte da autoridade fiscal (inciso IX). Assim, diante de um *novo* arranjo fático, a revisão (*dos fatos*) permitirá um *novo* lançamento (**de ofício**). Tal situação, como se percebe por meio desta decomposição lógica dos predicados legislativos acima analisados, é em tudo diversa da previsão do art. 146, que se volta à **revisão do lançamento original**.

16. Passa-se, assim, à apreciação das provas e, na espécie, o que se denota é que a contribuinte recorrente formulou consulta, em outubro de 2004, que culminou na Solução de Consulta nº 236, de 24/07/2008 (8ª RF/Disit), que entendeu no sentido de que as entidades listadas no inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426/2008 devem ser destinatárias e usuárias dos bens beneficiados com alíquota zero. O procedimento fiscal foi iniciado em 18/10/2012, referente ao período de apuração compreendido entre 16/09/2008 e 09/11/2010.

17. Assim, ainda que a informação fiscal prestada no termo situado à fl. 7.570 ateste que as DIs nº 10/0893828-0 e nº 10/1059992-7 tenham sido desembaraçadas no canal vermelho, e a de nº 10/0431995-0 no canal cinza, bem como que, na revisão, estas DI não tenham sofrido alteração nem imposição de multa por classificação fiscal, o fato é que o período de apuração discutido no presente caso é posterior à declaração expressa, por parte da Administração, do critério jurídico adotado, em tudo consentâneo com o fundamento do auto de infração lavrado, não havendo que se falar, portanto, em alteração, mas de coerência por parte da autoridade fiscal que procedeu ao lançamento. Recorde-se que, para o exercício da liberdade ser considerado intangível, é necessário que haja uma base de confiança exercida e posteriormente frustrada. É possível se afirmar que tal base é regida por critérios orientadores conforme, entre outros, o grau de vinculatividade e de individualidade. Em outras palavras, é evidentemente maior a confiança gerada pela Solução de Consulta nº 236, ainda que contra sua conclusão o contribuinte se insurja, do que aquela decorrente do desembaraço aduaneiro de duas DIs por canal vermelho.

18. Assim, voto pela improcedência do recurso voluntário neste particular.

I. 1. b. Utilização de presunção de destinação diversa dos produtos

19. Alega a contribuinte, ainda em sede preliminar, a nulidade do lançamento, uma vez que o exame foi realizado por amostragem das notas fiscais de saída, concluindo, portanto, que todas as transações teriam sido realizadas em desacordo com a norma de regência do benefício fiscal, bem como aquela decorrente do fato de que a expressão "*destinados ao uso em*" implica necessidade de realização de diligência a cada estabelecimento destinatário para, em prestígio à busca da verdade material, verificar o efetivo uso ou emprego das luvas de borracha e que a não comprovação elide de certeza a acusação fiscal, restando, assim, os elementos colhidos, como insuficientes ou inconclusivos para, sozinhos, respaldarem o auto de infração.

20. Entendo que tais alegações não têm como supedâneo patologias jurídicas passíveis de inquinar o auto de infração de nulidade, e que devem ser apreciadas no momento da análise do mérito e das provas, o que pode eventualmente culminar com a insubsistência do lançamento, mas não em sua nulidade, conforme faremos a seguir.

21. Assim, voto pela improcedência do recurso voluntário neste particular.

I. 2. Mérito

22. Necessário, para o exame da matéria de mérito, esgravatar a aplicabilidade ou não do benefício fiscal de redução à alíquota zero de PIS-Importação e Cofins-Importação incidentes na importação de luvas de borracha nos termos do inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426/2008 ao caso sob análise:

*Art.1º-Ficam **reduzidas a zero** as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação **incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a operação de importação dos produtos**:*

*(...) III. Destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, 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, relacionados no Anexo III deste Decreto.***

23. No entendimento da autoridade fiscal, a contribuinte, ao destinar os produtos importados para pessoas diversas de "*hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, órgão responsável ou executor de campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas*", deixou de ter direito ao benefício, no sentido firmado pela Solução de Consulta SRRF/8ª RF/Disit nº 236, de 24/07/2008. Necessário se ressaltar, em primeiro lugar, que o termo de verificação fiscal toma como fundamento para a construção do lançamento a solução de consulta, segundo a qual as importações das luvas de borracha deveriam ser realizadas por encomenda ou conta e ordem de tais destinatários incentivados. Ocorre que, em mais de uma oportunidade, verificou-se a alteração superveniente de tal posicionamento da Administração, como na Solução de Consulta COSIT nº 3/2012, ecoado pela Solução de Consulta DISIT nº 148/2013 e sedimentado pela Solução de Divergência nº 04/2017, segundo as quais a fruição do benefício "*(...) não está condicionada à imediata e direta interveniências dos agentes de saúde responsáveis por sua utilização*". Assim, a concessão do benefício não está condicionada à aquisição direta ou por conta e ordem dos destinatários apontados pela norma e, uma vez que as soluções de divergência têm efeito vinculante no âmbito da Receita Federal de acordo com a Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013, resta superada, neste particular, a Solução de Consulta nº 236/2008, cabendo unicamente a análise da extensão das exigências legais relativas à destinação dos produtos por empresa importadora dedicada ao comércio das luvas de borracha, como é o caso da contribuinte.

24. De fato, verifica-se que o benefício foi criado em razão de uma qualidade objetiva, intrínseca do produto, e não em razão de sua destinação efetiva, com o objetivo de atuar na área da saúde, sendo que, quando o Decreto nº 6.426/2008 teve por desiderato condicionar a redução à alíquota zero a uma venda direta a entidade determinada, assim o fez de maneira expressa e objetiva, como no caso das alíneas 'a' e 'b' do inciso II do art. 1º em que a regra referencia especificamente, *e.g.*, "*(...) para serem utilizados na fabricação dos produtos relacionados no Anexo I*", caso no qual haveria expresse condicionamento do benefício à consecução de determinadas operações por pessoa jurídica industrial. Diferente é o caso da contribuinte recorrente, em que predomina a característica do bem e não do destinatário: "*(...) luvas de borracha classificadas na posição 40.15 da NCM em razão das*

suas características intrínsecas como luvas de procedimento para aplicação na área da saúde". Mesmo a interpretação literal do inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426/2008 em nenhum momento condiciona ou restringe a aplicação da alíquota zero à forma de comercialização e importação (direta, por conta e ordem ou por encomenda) ou à destinação das luvas de borracha classificadas na posição NCM nº 40.15.

25. Neste sentido, a posição externada por este Conselho no Acórdão CARF nº 3201-000.835, julgado em sessão de 05/12/2011, que, em apreciação de **recurso de ofício**, confirmou a decisão de primeira instância, manifestando entendimento no sentido de que a aplicação da alíquota zero para as contribuições ao PIS/Cofins-Importação está atrelada às características do bem e que, no caso das luvas de borracha (Posição NCM 4015), que possuem o selo da Anvisa, são destinadas à saúde, para uso em hospitais, clínica e laboratórios *"em razão de suas características intrínsecas"*, sendo irrelevante a comprovação do destino dado pelo importador:

"Como se vê, os sucessivos decretos que regulamentaram a redução a zero das alíquotas do PIS/Pasep importação e da Cofins importação incidentes sobre a operação de importação das mercadorias que especificaram, dispuseram em comum que se tratavam de produtos 'destinados ao uso em laboratórios (ou hospitais, clínicas, consultórios, campanhas de saúde, etc.), classificados nas posições da NCM (...), relacionados em Anexos.

Da redação dos decretos é que se originou as interpretações divergentes sobre os critérios estabelecidos para fins de importação das mercadorias com a incidência da alíquota zero das contribuições em referência.

A fiscalização interpreta os decretos e conclui que se privilegiou a destinação (uso em/por) dos produtos em tela, sem se confundir com a destinação intrínseca do produto. Conclui também que está implícito nas normas que a aquisição no mercado interno ou a importação deve ser realizada pelas instituições por eles citadas (laboratórios, clínicas, hospitais, etc.), que devem ser as destinatárias e usuárias dos produtos beneficiados com a alíquota zero. Registra que, por consequência, não podem revendedores ou distribuidores evocarem o benefício no momento da importação ou da aquisição daquelas mercadorias no mercado interno.

A impugnante, por sua vez, contesta a interpretação dada pela fiscalização e defende que o intuito da norma foi o de desonerar os produtos destinados à saúde, que seria o bem tutelado pelo Estado, e, portanto, todos os produtos que se enquadram nos códigos de classificação fiscal enumerados pelos decretos e que são próprios para o uso no âmbito da saúde são beneficiados pela alíquota reduzida a zero, independentemente de serem importados ou adquiridos pelas instituições listadas.

O entendimento de que as normas teriam restringido a importação e comercialização dos produtos em tela às instituições que mencionam, quais sejam, hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde

realizadas pelo poder público, laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, não possui lógica se analisados os termos empregados nas normas em referência.

As mesmas normas, em outros artigos, ao se referirem a produtos químicos intermediários usam as expressões ‘vendidos para pessoa jurídica industrial’ e ‘importados por pessoa jurídica industrial’. De se concluir, portanto que, caso essas normas tivessem por objetivo restringir a importação ou comercialização dos produtos em trato às instituições que lista, teriam utilizado as mesmas expressões: ‘importados por hospitais, clínicas, laboratórios, etc.’ e ‘vendidos ou adquiridos por hospitais, clínicas, laboratórios, etc.’ Todavia, ao contrário, utilizaram a expressão ‘destinados ao uso em hospitais, clínicas, laboratórios, etc.’ Nota-se que a expressão ‘destinados ao uso em’ é que suscita as diferentes interpretações das normas em apreço. A fiscalização entende que a expressão foi utilizada para determinar que os produtos devem ter como importadoras, adquirentes, destinatárias e usuárias as instituições listadas.

Como visto, essa interpretação não se coaduna com os termos utilizados pelas próprias normas. A melhor interpretação dos dispositivos regulamentares parece ser a de que a intenção foi a de se restringir o benefício às mercadorias que, além de se classificarem nas posições da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) listadas, fossem de uso em hospitais, clínicas, laboratórios, etc. Reforça esse entendimento o fato de as posições da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) as quais os produtos devem estar enquadrados para fins de se submeterem à incidência da alíquota reduzida das contribuições poderem abarcar mercadorias diversas, que não necessariamente se destinam ao uso em hospitais, clínicas, laboratórios, etc.

No caso em apreço, as normas, inclusive fazem referência apenas à Posição 40.15. A Posição 40.15 da Nomenclatura Comum do Mercosul se refere a ‘Vestuário e seus acessórios (incluídas as luvas, mitenes e semelhantes), de borracha vulcanizada não endurecida, para quaisquer usos’. As Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (NESH), aprovadas pelo Decreto nº 435, de 27/01/1992, referentes à Posição 40.5 assim esclarecem:

‘Quer sejam reunidos por colagem por costura, ou de outro modo obtidos, esta posição compreende o vestuário e acessórios de vestuário (incluídas as luvas, mitenes e semelhantes), por exemplo, o vestuário, luvas, aventais, etc., de proteção para cirurgiões e radiologistas, o vestuário para mergulhadores, escafandristas, etc.’ (destaquei)

Como se vê, a Posição 40.15 abrange diversas luvas de borracha que não são destinadas ao uso em hospitais, clínicas, laboratórios, etc. Dentre elas cita-se o vestuário para

mergulhadores, escafandristas, etc., e estas, por óbvio, não estão dentre aquelas mercadorias previstas nas normas em apreço, ou seja, não são passíveis de se beneficiarem da redução das alíquotas das contribuições com base nessas normas.

Esse fato confirma o entendimento de que a expressão utilizada nas normas de redução de alíquotas em tela, qual seja, 'destinadas ao uso em', teve como objetivo restringir, dentre as diversas mercadorias classificadas nos códigos de classificação fiscal enumerados, aquelas que tivessem por suas características próprias o uso naquelas instituições.

Corroborar essa interpretação o fato de o título dos anexos que enumeram as mercadorias e respectivos códigos de classificação fiscal trazerem a expressão: 'Produtos para uso em laboratórios, hospitais, clínicas, consultórios...' e não mais a expressão 'destinados ao uso em' como no texto do dispositivo regulamentar.

Verifica-se ainda, que não foram estabelecidos pela lei ou pelos decretos regulamentares os procedimentos a serem adotados para fins de comprovação do destino das mercadorias importadas ao amparo da redução das alíquotas das contribuições em tela, e também não se outorgou poderes à Secretaria da Receita Federal do Brasil para que dispusesse sobre o tema. Destarte, eventuais exigências por parte da fiscalização com o intuito de se determinar a comprovação do destino daquelas mercadorias carecem, em princípio, de amparo legal.

No presente caso, as luvas de procedimentos importadas são obrigatoriamente submetidas ao controle dos órgãos governamentais de saúde, que determinam o registro dessa mercadorias, para fins de importação, comercialização e industrialização, perante a Agência Nacional de Vigilância Sanitária ANVISA.

Nesse escopo, a Lei nº 6.360, de 23/09/1976, que 'Dispõe sobre a Vigilância Sanitária a que ficam sujeitos os Medicamentos, as Drogas, os Insumos Farmacêuticos e Correlatos, Cosméticos, Saneantes e Outros Produtos, e dá outras Providências',

De acordo com a Agência Nacional de Vigilância Sanitária as luvas de procedimentos de látex, para os usos indicados nos decretos regulamentares em referência, caracterizam-se como produtos correlatos de saúde, ou materiais de uso em saúde, estando compreendidos na categoria de descartáveis, e são sujeitos a registro obrigatório naquela Órgão, sem o qual não podem ser comercializados no País.

*Assim, analisando-se a legislação que estabeleceu os requisitos para importar as mercadorias 'luvas de látex' com alíquotas reduzidas de PIS/Pasep importação e Cofins importação, frente à legislação de controle sanitário, conclui-se que **apenas os***

produtos que disponham do registro perante a ANVISA são passíveis de se beneficiarem de referida redução de alíquotas.

No caso em tela, de acordo com os documentos apresentados (fls. 635/636) as mercadorias importadas pela interessada estão registradas na Agência Nacional de Vigilância Sanitária do Ministério da Saúde.

Destarte, pelo exposto e de acordo com o que consta dos autos conclui-se que a interessada cumpria com os requisitos para importar as mercadorias em tela com o benefício de redução das alíquotas do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação a zero, como pleiteado quando do registro das Declarações de Importação.

Por todo o exposto voto no sentido de considerar procedente a impugnação, exonerando o crédito tributário lançado" - (seleção e grifos nossos).

26. Como se denota da análise dos documentos trazidos ao processo, as luvas de borracha importadas pela recorrente de fato possuem selo da Anvisa e são consideradas como "*produtos correlatos médicos*", sujeitos, inclusive, ao controle da vigilância sanitária, conforme art. 1º da Lei nº 6.360/76, devendo ter, ademais, por determinação do art. 12, o registro no Ministério da Saúde, estando a definição de produto correlato prevista no Decreto nº 79.094/77. Por seu turno, a Resolução RDC nº 185/2001 estabelece que os produtos correlatos se equiparam a produtos médicos e a Resolução RE nº 2605/2006 lista os produtos médicos enquadrados como de uso único, entre eles as luvas descartáveis:

**"Art. 1º Estabelecer a lista de produtos médicos enquadrados como de uso único proibidos de ser reprocessados, que constam no anexo desta Resolução.
(...)"**

ANEXO

LISTA DE PRODUTOS MÉDICOS ENQUADRADOS COMO DE USO ÚNICO PROIBIDOS DE SER REPROCESSADOS

1. Agulhas com componentes, plásticos não desmontáveis

2. Aventais descartáveis;

(...)

46. Luvas cirúrgicas;

47. Luvas de procedimento;"

27. Observe-se, ademais, que, em sessão de 07/12/2016, o órgão de cúpula deste Conselho proferiu o **Acórdão CSRF nº 9303-004.551**, de relatoria da Conselheira Tatiana Midori Migiyama, que decidiu no sentido do trecho pertinente da ementa, que abaixo se transcreve:

Para fins de fruição da alíquota zero da contribuição à Cofins prevista no art. 1º, inciso III, do Decreto 6.426/08, deve-se considerar a característica intrínseca do bem a ser usado na área de saúde, sendo desnecessária a comprovação do destino pelo sujeito passivo a venda direta para hospitais e clínicas. No caso vertente, a venda de luvas da posição NCM 4015, pelas suas características intrínsecas, foram concebidas para terem essencialmente a destinação pretendida pelo legislador – uso na área de saúde (...).

28. Transcreve-se, ainda, a tessitura racional do posicionamento firmado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais especificamente quanto à **destinação** da mercadoria, única fundamentação do auto de infração:

"(...) o termo “destinado ao uso” tem alcance e significado completamente distinto da expressão “destinado para uso”.

A autoridade fazendária entende que tal termo reflete o direcionamento da mercadoria para “destinado para uso”, ou seja, de que, no caso em questão, a luva de borracha deve ser importada e revendida diretamente pelo sujeito passivo para hospitais, clínicas e laboratórios.

Não obstante, esse entendimento não reflete a intenção do legislador, devendo a expressão “destinado ao uso” ser interpretada literalmente, vez que a norma reflete a importância “não o destino da mercadoria”, mas a característica intrínseca do bem para ser usado na área de saúde. O que, por conseguinte, se torna desnecessária a comprovação do destino pelo sujeito passivo a venda direta para hospitais e clínicas, eis que a mercadoria – luva de borracha, pelas suas características intrínsecas foram concebidas para terem essencialmente a destinação pretendida pelo legislador.

O que se quis dizer com o termo “destinado ao uso” – é de que a mercadoria, por sua característica e utilização intrínseca – que deve ser destinado ao uso social – o que, por conseguinte será, independentemente do destinatário direto da r. mercadoria.

Eis que a redução da alíquota zero teve por objetivo atuar na área da saúde e bem estar social.

Se o legislador quisesse agraciar com a alíquota zero apenas as importações e vendas feitas diretamente a hospitais, clínicas e consultórios, como quer a fiscalização, a redação empregada no Decreto deveria ser diferente.

Ao invés de dizer “produtos destinados ao uso em hospitais”, deveria utilizar simplesmente “produtos destinados a hospitais”. Entendo, assim, que o entendimento da autoridade fazendária não deve prevalecer, pois não considera a “literalidade” da norma, extrapolando de forma restritiva a intenção do legislador ao trazer a possibilidade de fruição da alíquota zero do PIS e da Cofins sobre o evento em debate.

Sendo assim, entendo que a essencialidade/finalidade do produto é de suma importância para a aplicação da norma e fruição da alíquota zero as características do bem.

No caso vertente, as luvas de borracha na posição NCM 4015 que possuem o registro na Anvisa são destinadas à área de saúde para uso em hospitais, clínicas e laboratório, em razão de suas características intrínsecas, sendo desnecessário a comprovação do destino dado às mercadorias - (seleção e grifos nossos).

29. Ainda que se discorde da pertinência ou mesmo relevância da distinção realizada pela Conselheira Relatora dos termos “ao uso” ou “para uso”, questão, ademais, que transparece como mero *obiter dictum*, o que se percebe é o obstáculo criado pelo legislador à própria autoridade fiscal para comprovar o requisito legal da destinação da mercadoria para fins de fruição do redutor previsto pelo inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426/2008, não sendo razoável, para todos os fins, exigir-se do particular a produção de prova que se revela inapreensível ao próprio Estado. Ainda que se abandonasse o compromisso com a qualidade intrínseca das características do produto, mesmo a demonstração da venda a destinatário diverso serviria, quando muito, de indício apto ao início da atividade fiscalizatória, mas jamais como prova hábil a sustentar o lançamento de ofício, sobretudo porque em nenhum momento a legislação exige que o destinatário imediato seja o consumidor final, o que implicaria uma incidência por presunção. No entanto, no caso em apreço, sequer tal indício é apresentado, limitando-se a acusação fiscal a apontar exemplos de destinatários diversos de agentes de saúde para sustentar o auto lavrado, como se desincumbida do dever de provar estivesse, e sem se dar ao trabalho de fiscalizar tais estabelecimentos para conhecer o destino dos produtos adquiridos, que bem poderiam ter sido revendidos, no elo seguinte da cadeia comercial, para hospitais ou clínicas médicas. Como aponta Fabiana del Padre Tomé, em substanciosa obra sobre o tema, “(...) não tem a autoridade administrativa mero ônus de provar o fato jurídico ou o ilícito tributário que dá suporte a seus atos, mas verdadeiro dever”,¹ do qual não pode se desincumbir.

30. Ainda que diante da dificuldade que se constata ao Estado para a produção desta prova, ainda é a gravidade a que se lança o contribuinte que realiza a revenda a estabelecimento que não se trata de consumidor final, pois não está dotada empresa recorrente de poder fiscalizatório. Mesmo diante desta constatação, há de se observar que, ainda que a comprovação do uso ou destino da mercadoria não se faça necessária, teve a contribuinte o cuidado de alegar que o substancial percentual de 84,33% dos seus clientes seriam

¹ TOMÉ, Fabiana del Padre. A prova no direito tributário. São Paulo: Editora Noeses, 2ª edição, 2008, p. 237.

destinatários que se enquadram na norma concessiva do benefício fiscal, juntando planilha distribuída de acordo com os respectivos CNAEs, o que denotaria, ademais, a precariedade e inconsistência do trabalho fiscal realizado. Aponta, em seu favor, *e.g.*, operações realizadas com o Hospital Alemão Oswaldo Cruz e com o Laboratório de Análises Clínicas Fleury:

Cliente Sempermed	Documento	Data
HOSPITAL ALEMAO OSWALDO CRUZ	028511	18/09/2008
HOSPITAL ALEMAO OSWALDO CRUZ	029553	16/01/2009
HOSPITAL ALEMAO OSWALDO CRUZ	029875	20/02/2009
HOSPITAL ALEMAO OSWALDO CRUZ	030577	26/06/2009

Cliente Sempermed	Documento	Data
LAB.DE ANAL.PESQ.CLIN.G.FLEURY S/C LTDA	029116	24/11/2008
LAB.DE ANAL.PESQ.CLIN.G.FLEURY S/C LTDA	029854	16/02/2009
LAB.DE ANAL.PESQ.CLIN.G.FLEURY S/C LTDA	030414	16/06/2009
LAB.DE ANAL.PESQ.CLIN.G.FLEURY S/C LTDA	031294	21/09/2009

31. Resta, ademais, ressaltar que o entendimento em sentido contrário, exigindo-se a comprovação do efetivo destino da mercadoria no momento do desembaraço, militaria em despreço ao entendimento atual em torno do fenômeno tributário, rumo à defesa da existência de um fato gerador pendente. Como consabido, o lançamento, para ocorrer, de fato não pode prescindir de nenhum de seus elementos constitutivos, sob pena de se aceitar a possibilidade de um inexistente fato gerador "complexivo" que parte substancial da doutrina, como Antonio Sampaio Dória ou Henry Tilbery, já defendeu em oposição àqueles fatos geradores "instantâneos". Em outras palavras, ou se conhecem todos os elementos do fato gerador no momento do desembaraço ou não é possível à autoridade competente proceder ao lançamento do tributo e, logo, irrelevante, para efeitos de classificação fiscal, o uso efetivo que se dará à mercadoria em momento posterior ao desembaraço aduaneiro, em conformidade com o preceptivo normativo do art. 72 conjugado com dos artigos 73 e 94 do Regulamento Aduaneiro.

32. De fato, como se argumentou acima no presente voto, ainda que se aceitasse o critério do uso/destino das luvas de borracha, tal dúvida não implicaria nulidade do lançamento, mas, quando muito, deficiência probatória, o que, como se percebe, não é o caso, uma vez que o destino é impertinente, seja por decorrência da correta interpretação das normas aplicáveis à espécie dada pelos acórdãos acima referenciados, seja porque aceitá-lo seria admitir a existência de um fato gerador de natureza não instantânea.

33. Voto, portanto, pelo provimento do recurso voluntário interposto pela contribuinte.

II. RECURSO DE OFÍCIO

34. O **recurso de ofício** preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

35. Procede a decisão do julgador de piso que entendeu no sentido de: **(i)** afastar a multa de ofício; **(ii)** ser ilegal a responsabilização pessoal da figura do sócio, diante da inexistência de prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social do qual tenha resultado obrigação tributária; e **(iii)** excluir da base de cálculo das contribuições o valor correspondente ao ICMS e às próprias contribuições.

36. Quanto à **(i) multa de ofício**, argumenta o julgador de primeira instância administrativa nos seguintes termos:

" Aduz a autoridade fiscal que a autuada incidiu na qualificadora contida no § 1º do art. 75 da Lei nº 9.430, de 1996 (...). Os artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964 estão redigidos nos presentes termos:

*Art. 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:*

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

*Art. 72. **Fraude** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.*

*Art. 73. **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos no artigo 71 e 72.*

O conluio não chega a ser propriamente uma terceira hipótese qualificadora autônoma, pois se refere à possibilidade de a sonegação e/ou a fraude serem orquestradas por meio de ajuste doloso entre duas ou mais pessoas (físicas ou jurídicas).

Assim, pode-se concluir que a circunstância que caracteriza qualquer das qualificadoras é o dolo, no caso, a vontade livre e consciente praticar uma das condutas descritas (impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento ou a ocorrência do fato gerador ou de outros elementos relevantes para a fixação do quantum. É justamente com relação a este ponto que peço

licença para discordar da interpretação assentada no auto de infração litigioso, que vislumbrou o dolo na ação de pleitear um benefício que sabia indevido. Confira-se excerto do Relatório (os destaques constam do original):

*O contribuinte dolosamente suprimiu ou reduziu as contribuições para o PIS e COFINS, na importação, mediante a conduta de intencionalmente prestar informações falsas ao fisco. Informou nas Declarações de Importação ter amparo de benefício fiscal de redução das alíquotas das contribuições a zero, **mesmo sabendo que descumpria** expressamente as regras específicas exigidas para fruição de tal benefício fiscal, ou seja, **tinha consciência** que não podia destinar os produtos importados para as pessoas distintas daquelas especificadas no inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426/2008, conforme Solução de Consulta nº 236 SRRF/8ª RF/Disit, de 24 de julho de 2008.*

(...) em razão da fiscalizada ter deixado de declarar e recolher as contribuições para o PIS e COFINS na importação de luvas, mesmo após ter conhecimento das regras específicas de observância necessária para fruição do benefício fiscal, voluntariamente continuou-as descumprindo, é cabível a aplicação da multa de ofício qualificada.

*Em primeiro lugar, **há que se ter em mente que, nos termos da interpretação assentada no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 13, de 2002, o exclusivo ato de pleitear um benefício indevido no despacho de importação não seria suficiente para a caracterização de declaração inexata.** Confira-se:*

***Art. 1º** Não constitui infração punível com a multa prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a solicitação, feita no despacho de importação, de reconhecimento de imunidade tributária, isenção ou redução do imposto de importação e preferência percentual negociada em acordo internacional, quando incabíveis, bem assim a indicação indevida de destaque ex, desde que o produto esteja corretamente descrito, com todos os elementos necessários à sua identificação e ao enquadramento tarifário pleiteado, e que não se constate, em qualquer dos casos, intuito doloso ou má fé por parte do declarante.*

*A meu ver, inobstante o ato em questão diga respeito ao Imposto de Importação, **não vejo como considerar que a interpretação ali assentada não se aplique ao PIS/Cofins importação.** De fato, o ato fixa a interpretação no sentido de*

que a formulação de um pleito em uma declaração que será submetida a despacho, por si só, não é suficiente para caracterizar a prestação de declaração inexata e a legislação não disciplina exclusivamente a cobrança do imposto de importação. Trata-se de uma norma geral, aplicável a todos os tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.430, de 1996).

Por outro lado, o ADI nada mais faz do que reproduzir o comando extraído do art. 179, § 2º, combinado com o art. 155, I do CTN, assim redigidos (original não destacado):

Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão.

*(...)
§ 2º O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.*

Art. 155. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e será revogado de ofício, sempre que se apure que o beneficiado não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, cobrando-se o crédito acrescido de juros de mora:

I - com imposição da penalidade cabível, nos casos de dolo ou simulação do beneficiado, ou de terceiro em benefício daquele;

É fato que a autoridade pontua que, na sua visão, o dolo restaria caracterizado em razão da conduta de agir em desacordo com a interpretação assentada na solução de consulta, mesmo após a ciência da decisão que lhe teria sido desfavorável.

Entretanto, com a devida licença, não acompanho tal interpretação. A meu ver, só se falaria em dolo ou simulação se o recorrente inserisse em suas declarações informações de natureza fática ou documentos falsos que visassem à burla do controle aduaneiro, e tais circunstâncias, a meu ver, não restaram caracterizadas.

Diferentemente da autoridade fiscal, não vislumbro a inserção de informação falsa, pois admitindo-se que a fruição do benefício esteja condicionada à natureza da atividade econômica exercida pelo contribuinte (laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas e em hospitais, clínicas e consultórios médicos odontológicos) ou à modalidade

de importação utilizada (por conta e ordem ou por encomenda), é fato que essas informações foram prestadas corretamente.

Há que se reconhecer que o instituto da Consulta Interna não admite o contraditório, restando ao contribuinte irresignado, aguardar pela via do contencioso administrativo, à qual somente terá acesso após o lançamento.

Nessa linha, levando em consideração que não restou caracterizada circunstância qualificadora, o comando assentado no artigo 179, § 2º e 155 do CTN e a interpretação levada a efeito pelo Ato Declaratório Interpretativo nº 13, de 2002, já transcritos acima, afasto a cobrança de multa de ofício sobre a exigência" - (seleção e grifos nossos)

37. De fato, a consulta fiscal tem efeito vinculante para a Administração, mas de mera orientação para a contribuinte que pode resguardar seu direito a expressar entendimento diverso daquele da Administração, cabendo-lhe, v.g., discutir judicialmente a posição firmada, não havendo de se confundir o dolo ou a fraude com o inconformismo com uma postura interpretativa adotada em solução de consulta. No mesmo sentido, quanto ao **(ii)** responsável solidário, uma vez "(...) afastada a acusação de dolo, não há que se falar em prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei ou do contrato social, pelo Sr. Jamil El Kadre", cabendo, portanto, "(...) excluí-lo do pólo passivo da obrigação tributária". A decisão, em nosso entendimento, é irreparável neste particular e, portanto, deve ser mantida por seus próprios fundamentos, nos termos da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), com a alteração da Portaria MF nº 329, de 04/06/2017, que acrescentou o § 3º ao art. 57 da norma regimental.

38. Quanto à **(iii) base de cálculo das contribuições**, argumentou o julgador de primeira instância administrativa no sentido de aplicar o quanto decidido no Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, sob a relatoria do ministro Dias Toffoli. 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 recurso extraordinário 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). Não obstante, tal argumentação restou prejudicada tendo em vista o provimento prévio do recurso de ofício.

39. Voto, portanto, por negar provimento ao recurso de ofício submetido à apreciação deste Conselho.

40. Com base nestes fundamentos, voto por conhecer e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário interposto, bem como conhecer e, no mérito, negar provimento ao recurso de ofício.

Processo nº 13888.721159/2013-06
Acórdão n.º **3401-004.387**

S3-C4T1
Fl. 7.741

(assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara De Araújo Branco - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan,

No que se refere ao recurso voluntário, externo na presente declaração os motivos de concordar com o relator somente em relação à conclusão (resultado do julgamento pelo provimento do recurso), divergindo no que tange ao raciocínio pelo qual se chegou à dita conclusão.

Mantenho o posicionamento que externei (e prevaleceu) no julgamento do Acórdão 3403-002.908, de 23/04/2014:

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.

Até concordo com a afirmação de que não é necessária a comprovação de venda direta a destinatário final dos produtos, pois a legislação que rege a matéria não o estabelece, mas discordo frontalmente da desnecessidade absoluta de comprovação, pois ela depõe contra a motivação da criação do próprio benefício de redução e alíquota, que é vinculado à destinação, e não a características intrínsecas do produto, ou à aprovação pela ANVISA.

Aliás, se fosse irrelevante a destinação, e fosse preponderante a característica do produto, negar-se-ia propósito à alteração efetuada no dispositivo legal, como esclareci em meu voto no citado Acórdão 3403-002.908:

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.

Não tenho dúvidas, como exposto, de que as luvas, v.g., ainda que com registro na ANVISA, se vendidas a um salão de beleza ou cabeleireiro, acarretariam flagrantemente desvio da finalidade estabelecida na norma que disciplina a redução de alíquota.

Nos autos do processo tratado no Acórdão 3403-002.908, no entanto, os aspectos probatórios eram distintos, como se percebe no voto condutor daqueles autos:

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).

(...)

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.

No presente processo, diferentemente daquele, a fiscalização, conforme relatório fiscal, contenta-se com a informação do destinatário imediato das mercadorias (sequer fiscalizando-o para checar as informações), estacionando aí o procedimento, concluindo (fl. 990):

*Ao examinar por amostragem as vendas de luvas pela interessada para pessoas jurídicas situadas no estado de São Paulo, verifica-se, considerando o objeto social constante dos respectivos contratos sociais, a ocorrência de consumidores ou revendedores que **não possuem qualquer relação com os destinatários do Decreto nº 6.426/2008, art. 1º, III**, conforme pode ser observado no Anexo II deste Relatório.*

Portanto, o consumidor das luvas comercializadas pela fiscalizada pode ser qualquer pessoa que pode utilizá-las na realização de atividades não relacionadas ao benefício fiscal, tais como, atividades ligadas ao setor de: alimentos, agropecuária, papelaria, cabeleireiros, cosméticos, perfumaria, funerária, pesquisas, química, limpeza doméstica, eletrônicos, beleza, manutenção de máquinas e aparelhos, açougues, manutenção e montagem de equipamentos de informática, farmácia etc.

Parece entender aí a fiscalização, equivocadamente, que a destinação deveria ser sempre imediata a consumidores finais, restrição inexistente na lei. E se contenta em inserir um Anexo no qual afirma que se pode observar o descumprimento da norma, ao menos no que se refere aos destinatários imediatos.

O fato de a fiscalização usar exemplos logo após se referir ao Anexo II fez-me crer, preliminarmente, que ali eu encontraria representantes de cada uma dessas categorias exemplificativas como consumidores finais (apesar de a fiscalização fazer menção genérica ao anexo, e lá não indicar com destaque qualquer desses flagrantes descumprimentos).

Busquei, na referida lista do Anexo II, itens que flagrantemente revelassem (a exemplo do outro processo que relatei, aqui citado) venda a alguém que certamente não daria aos produtos o destino final previsto na norma que reduz as alíquotas, como salões de beleza e cabelereiros. No entanto, o que encontrei no citado Anexo II do relatório (fls. 1218 a 1230) foram indícios (em regra, vendas a estabelecimentos comerciais e apego à simples descrição do CNAE das empresas) que demandariam novas verificações.

Poderia a fiscalização ter separado os itens que entendeu como flagrantes descumprimentos, caracterizando de imediato a destinação diversa, limitando a autuação, ou aprofundar as verificações, de modo a dar conclusividade a suas alegações em relação a itens para os quais fez remissão genérica. Mas optou por encerrar os trabalhos, estendendo conclusões gerais a diversas operações específicas.

Pecou, assim, a fiscalização, em seu dever de caracterizar que, efetivamente, houve descumprimento das regras que disciplinam a redução de alíquota, pelo que entendo cabível o afastamento do lançamento, com o consequente provimento do recurso voluntário apresentado.

Daí o voto acompanhando o relator pelas conclusões, apesar de discordância em relação aos fundamentos.

(assinado digitalmente)

Rosaldo Trevisan