



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

Processo nº 13888.724481/2012-06
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3202-001.317 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2014
Matéria PIS. COFINS. AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente SEMPERMED BRASIL COMÉRCIO EXTERIOR LTDA. E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010

PIS. COFINS. SOLUÇÃO DE CONSULTA. VINCULAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO.

A Solução de Consulta, nos termos previstos pela legislação processual tributária, consiste em orientação oficial sobre o caso consultado, que vincula a Administração Tributária em relação ao contribuinte, até que venha de ser alterada.

REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. DECRETO Nº 6.426/2008.

A fruição da alíquota zero da Cofins estabelecida no art. 1º, inciso III, do Decreto nº 6.426, de 2008, (e antes, no art. 1º, inciso III, do Decreto nº 5.821, de 2006, na redação dada pelo Decreto nº 6.337, de 2007, e no art. 1º, inciso II, do Decreto nº 5.127, de 2004), condiciona-se ao atendimento cumulativo dos seguintes requisitos: 1) os produtos importados ou vendidos no mercado interno deverão ser 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; 2) deverão estar classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, da NCM; e, 3) deverão estar expressamente relacionados no Anexo III do Decreto nº 6.426, de 2008 (anteriormente no anexo III, do Decreto nº 5.821, de 2006, ou no Anexo II do Decreto nº 5.127, de 2004).

MULTA QUALIFICADA. INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GERENTE. Descabe o agravamento da multa de ofício prevista no inciso II, art. 44, da Lei 9.430/96 quando o contribuinte registrou todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a

entrega de declarações, permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos.

Diante do afastamento da multa agravada, descabe também a manutenção da responsabilidade solidária do gerente da Recorrente.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário.

Irene Souza da Trindade Torres Oliveira - Presidente

Gilberto de Castro Moreira Junior - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Irene Souza da Trindade Torres Oliveira, Gilberto de Castro Moreira Junior, Luís Eduardo Garrossino Barbieri, Charles Mayer de Castro Souza, Thiago Moura de Albuquerque Alves e Rodrigo Cardozo Miranda.

Relatório

Para melhor elucidação dos fatos ora analisados, transcrevo o relatório da decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Fortaleza, que manteve o auto de infração:

O contribuinte apresentou impugnação contra os autos de infração relativos aos tributos a seguir indicados: Contribuição para o Pis/Pasep, no valor total de R\$ 1.859.043,08, incluídos encargos legais, fls. 979/990; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, no valor total de R\$ 8.580.198,86, incluídos encargos legais, fls. 991/1.002.

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, fls. 981 e 993, e o Relatório Fiscal, fls. 967/977, foi apurada a seguinte infração:

Incidência Cumulativa Padrão – Insuficiência de Recolhimento

A interessada, optante pela sistemática cumulativa de apuração das contribuições para o PIS e COFINS, utilizou indevidamente do benefício fiscal de redução à alíquota zero das contribuições PIS/COFINS incidentes sobre receitas de vendas de luvas de borracha, previsto no Decreto nº 6.426, de 2008, art. 1º, inciso III, ao: a) evocar benefício fiscal que foi oferecido exclusivamente às pessoas jurídicas optantes pela sistemática não-cumulativa de apuração do PIS e COFINS; b) não efetuar a importação por

encomenda ou por conta e ordem 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; c) destinar os produtos importados para pessoas diferentes 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; descumprindo preceitos legais e expressamente as disposições da Solução de Consulta nº 236 SRRF/ 8ª RF/Disit, de 24/07/2008, formulada pela própria fiscalizada em outubro de 2004.

O enquadramento legal encontra-se indicado às fls. 982/983 (Pis/Pasep) e fls. 994 (Cofins).

Inconformado com as exigências, das quais tomou ciência em 18/01/2013, fls. 1.008, a empresa autuada apresentou impugnação em 08/02/2013, fls. 1.191/1.279, contrapondo-se aos lançamentos com base nos argumentos a seguir sintetizados.

Preliminarmente Da Nulidade da Peça Acusatória Da Utilização da Presunção no que se Refere à Destinação Diversa dos Produtos

A peça acusatória está consubstanciada na alegação de que a empresa autuada importou e comercializou luvas de borracha no mercado interno sem ter, contudo, dado o destino previsto na legislação para a aplicação das alíquotas zero das contribuições ao PIS/COFINS, ou seja, de que as luvas importadas pela empresa autuada Sempermed não tiveram como destino o uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, otológica ou de análises clínicas.

Afirma a defesa que a fiscalização baseou-se em fatos subjetivos, aleatórios, presumindo que as luvas da marca "SATARI", importadas e revendidas no mercado interno pela autuada tiveram destino diverso do previsto na legislação em regência.

Nesse sentido argumenta que foi utilizado método de pesquisa pouco confiável, ou legalmente admitido (site Google), que estaria completamente divorciado da busca da verdade material em diligência aos documentos contábeis da empresa Sempermed e de seus clientes (distribuidoras que revendem as luvas para uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, nos termos da legislação). A fiscalização teria partido de premissa equivocada no sentido de que duas marcas de luvas foram revendidas pela empresa Sempermed, a primeira, da marca "SATARI" e a segunda, da marca "SUPERMAX".

A luva SUPERMAX é importada e revendida no mercado interno pelo concorrente da empresa Sempermed. Referida luva é produzida na Malásia

pela fábrica Supermax e é importada e distribuída no Brasil. Afirma que a autuada Sempermed não importa ou comercializa luvas SUPERMAX.

Assim, o trabalho fiscal não estaria revestido da necessária segurança à determinação da infração fiscal, especialmente quando não se pode confirmar, com certeza, qual das luvas, as da marca SATARI e da marca SUPERMAX, eram ou não revendidas ao consumidor final. Nesse ponto, o trabalho fiscal deverá ser totalmente refeito. Se as luvas da empresa concorrente, marca SUPERMAX, são revendidas ao consumidor final em "farmácias", o mesmo não se pode dizer das luvas marca SATARI importadas e revendidas pela empresa Sempermed.

Considera, portanto, que o trabalho fiscal deixou de utilizar elementos concretos para suportar a acusação, utilizando-se de pesquisa no site Google, sem considerar que a empresa Sempermed não revende luvas da marca SUPERMAX e sem comprovar que as luvas vendidas na única farmácia consultada eram, de fato, da marca SATARI.

Alega que a presunção utilizada pela fiscalização é tamanha que, em determinado ponto do relatório fiscal afirma que as luvas importadas e revendidas pela empresa Sempermed são "livremente" comercializadas em farmácias para consumidor final, adotando, para tanto, informações prestadas por uma única farmácia em seu SPED Fiscal, mas categoricamente afirma que a referida farmácia "não é cliente da fiscalizada". Indaga, se a referida farmácia não é cliente da empresa autuada Sempermed, então, qual luva estaria ela revendendo ao consumidor final? A da Marca SUPERMAX, do concorrente ou a luva da marca SATARI, da autuada Sempermed?

De acordo com a defesa, a resposta só poderia ser uma: a pesquisa feita pela fiscalização seria precária, pois foi feita em apenas uma farmácia, num universo de diversos adquirentes dos produtos importados pela empresa Sempermed. Além disso não se revestiria da segurança necessária para se determinar que realmente a autuada Sempermed teria dado destino diverso, do legalmente exigido para aplicação da alíquota zero às vendas das luvas, ou seja, teria realizado operações com consumidor final.

A não verificação e correta identificação e qualificação desses elementos, no presente caso, tornaria precária a acusação fiscal, eis que fere o princípio da verdade material e, conseqüentemente, o princípio constitucional da ampla defesa.

Considera que, esses indícios, levantados pela fiscalização, não foram utilizados com cautela, violando a segurança e certeza do direito, alicerce dos princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada em matéria tributária.

Reforçando seus argumentos, a defesa faz referência a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, José Eduardo Soares de Melo, Celso Antonio Bandeira de

Mello, Yves Gandra da Silva Martins e Misabel Abreu Machado Derzi, para concluir que não pode prosperar a autuação ora combatida.

Dos Efeitos da Consulta – Inexistência de Dolo ou Fraude no Caso de Inobservância da Resposta à Consulta.

Nesse tópico, a defesa faz as seguintes considerações.

Segundo a fiscalização, o Impugnante agiu dolosamente por não observar o entendimento constante na Solução de Consulta nº 236 SRRF/8ª RF/Disit.

O Instituto da Consulta se insere no chamado direito de petição, conforme preceitua o artigo 5º, inciso XXXIV, "a", da Constituição Federal.

A Consulta Fiscal, regra geral, tem efeito vinculatório para a Administração e tem caráter definitivo na esfera administrativa. Porém, para o contribuinte, a solução de consulta é mera orientação, não é imutável, não vincula o contribuinte, que, ao interpretar a norma poderá ter entendimento completamente diferente do da Administração, insurgindo-se contra tal, com base no princípio da universalidade da jurisdição estampado no art. 5º, XXXV, da CF/88.

Se a interpretação dada pela RFB não corresponde à situação prevista na lei, não se amolda à realidade dos fatos, aos princípios constitucionais tributários, ou decorre de interpretação equivocada da Consultoria Tributária, etc., o contribuinte terá a faculdade de discordar dessa interpretação, adotando postura diversa, ainda que contra ele seja lavrado auto de infração, pois tem o direito de ver a questão analisada por órgão superior da administração ou até questionar, judicialmente essa posição.

E, no presente caso, a insurgência do Impugnante contra a solução de consulta é flagrante, já que é antagônica quanto ao processo exegético de interpretação, como assevera o Prof. Roque Carrazza.

O contribuinte poderá se defender na esfera administrativa, no caso autuação por não observância do disposto na resposta à consulta, já que cabe ao órgão julgador administrativo o controle da legalidade do ato administrativo efetuado pela autoridade administrativa, como julgadora do processo administrativo fiscal. O contribuinte poderá, ainda, vencido na esfera, administrativa, levar ao Poder Judiciário a ameaça ou lesão do seu direito. Nesse sentido, a defesa faz referência à lição de Hugo de Brito Machado.

Assim, entende que, a inobservância da resposta a consulta, por si, não constitui fraude ou dolo, pois estas figuras referem-se a ato intencional visando impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador do tributo que, evidentemente, não se confunde com o inconformismo da empresa contribuinte com a interpretação dada pela RFB na Solução de Consulta nº 236/08.

A ocorrência dos fatos geradores das exações em comento, a receita auferida nas vendas dos produtos, foram regularmente declaradas na DIPJ, nas DACON e nos arquivos magnéticos, a demonstrar a inexistência de

fraude/dolo tendente a suprimir ou retardar o pagamento das contribuições ad PIS/COFINS. Considera, desta forma, que o fisco tinha plenas condições de homologar ou não o lançamento do tributo com base na receita da venda de produtos declarada pela empresa, como fez a empresa, declarando a sua atividade, especialmente a hipótese de incidência (receita bruta da venda de luvas).

Alega em seguida que, ainda que se entenda que a solução de consulta não é mera orientação, que pode ou não ser cumprida pelo contribuinte, o fato é que a inobservância desta é um direito, inclusive poderá discutir a matéria objeto da consulta pelos meios cabíveis, sem caracterizar a fraude.

Da destinação final dos produtos da empresa autuada SEMPERMED Em adição ao exposto acima, no mérito, a Autoridade Fiscal mantém o argumento de que, ainda que fosse outro o regime de tributação adotado pela empresa autuada ou seja, o lucro real, a receita de venda dos produtos por ela importados e revendidos não estaria abrangida pelo incentivo da alíquota zero.

Nesse aspecto, a impugnante entende que, desqualificar as vendas sem a comprovação de que houve qualquer descaminho, no que se refere à sua destinação final, é uma distorção à verdade dos fatos.

Considera que a estreita visão da Autoridade deve-se ao simples fato de os produtos incentivados não terem sido vendidos aos destinatários definidos no artigo 1º, III do Decreto nº 6.426/2008 (hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas), seja por via direta ou por meio de encomenda/conta e ordem.

Questiona a seguinte assertiva do autuante: "Ressalte-se que, em se tratando, no caso, de interpretar normas de caráter exoneratório, impõe-se a adoção de critério restritivo, literal, aplicando-se o que preceitua o art. 111 do CTN e ficando, pois, vedada a utilização de critérios extensivos ou da analogia".

Em seguida, faz uma breve análise sobre o art. 111 do CTN que trata da interpretação literal de normas que tratam de isenções, afirmando que admite-se a interpretação teleológica, vale dizer, é possível buscar a intenção do legislador ao editar a norma que concede isenções. Cita o entendimento de Hugo de Brito Machado e decisões do STJ.

Continua:

Da leitura do texto legal concessivo do incentivo (Decreto nº 6.426/2008), resta evidente que o legislador objetivou desonerar, determinados produtos e segundo a sua destinação/emprego pelo destinatário.

A redução da alíquota das contribuições em tela depende de cláusula resolutiva, ou seja, é concedida desde o momento da importação, afastando-se, desde logo a incidência da norma impositiva com a condição de que

determinada mercadoria, perfeitamente individualizada, seja empregada nos fins pretendidos.

Não havendo o emprego nos fins pretendidos, ocorre o implemento da condição, o que desfaz a incidência da norma isentiva, caso em que as contribuições serão devidas.

Se o legislador não utilizasse a expressão "destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, otológica ou de análises clínicas" ou seja, sem impor destinação alguma, teria adotado/a figura do "destino objetivo", referido por Pontes de Miranda (in "Comentários à Constituição de 1967, corri a Emenda de 1969"), como sendo "a qualidade que tem o produto para ser empregado ou usado com determinado fim" ou seja, é elemento inerente aos caracteres do bem, independentemente do uso que dele efetivamente seja feita.

Nesse caso, a redução da alíquota é de caráter geral, objetivo, o sentido teleológico não seria outro senão a redução da carga tributária, a redução do preço final ao consumidor, o atingimento de certos princípios constitucionais.

Mas não é o que ocorre com os dispositivos legais em comento, em que a destinação assume relevância. O favor fiscal em questão não é de caráter objetivo, eis que não está desvincilhado da natureza da operação, da qualidade do destinatário ou ainda da finalidade da aquisição.

Aqui, a redução da alíquota é subjetiva, ou seja, é estabelecida em relação a determinadas circunstâncias ou qualidades das pessoas, ou mista, como no presente caso, concedidas tanto em função do fato gerador objetivamente considerado como em função de aspectos pessoais de seu destinatário.

Por seu turno, diante das várias aplicações e usos para as luvas de borracha (e aqui podemos citar algumas: artes, bricolagem, salões de beleza, cozinhas industriais, etc), inadmissível equiparar o designativo luvas de borracha somente ao suposto fim que pretenda conferir para uso em clínicas e hospitais, uma vez que o referido produto comporta diversas destinações. Daí a condicionante eleita pelo legislador: para 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. Afasta-se, assim, no presente caso, a aplicação do critério do "destino objetivo" dos produtos, onde o legislador retira da tributação determinados bens, mercadorias ou coisas, que compõem matéria tributável, não se atendo à pessoa do contribuinte ou destinatário dos bens ou mercadorias.

Aqui, considerando que a redução da alíquota é subjetiva, está ligada ao destino da mercadoria é a condição do adquirente, fica claro que a norma que reduziu a alíquota das contribuições ao PIS/COFINS teve por objetivo

atuar na área da saúde, o bem estar social, voltada a determinado ramo de atividade (clínicas e hospitais).

Não obstante a Solução de Consulta nº 236/2008, emitida pela RFB no caso em tela, privilegie a pessoa do destinatário do bem importado, em detrimento das características do mesmo, ressalta a Impugnante não ser essa a melhor interpretação para o dispositivo legal que embasa o incentivo (artigo 1º, III do Decreto nº 6.426/2008).

Tal interpretação, além de não encontrar respaldo na literalidade das leis, reduz enorme e inaceitavelmente a abrangência do benefício da alíquota zero; praticada pela empresa Sempermed, limitando-o apenas aos casos específicos em que a importação fosse efetuada diretamente pelo hospital, clínica, laboratório, etc. ou, alternativamente, por encomenda/conta e ordem destes.

Ao contrário, da leitura do referido dispositivo legal, o que se percebe é que, quando o Decreto nº 6.426/2008 quis condicionar o benefício em questão a uma entidade determinada, ou a uma venda direta a entidade determinada, fez isso de forma expressa, literal, diferentemente da situação da ora Impugnante.

Nota-se que, tendo por base o inciso II do art. 1º do Decreto nº 6.426/2008, houve o exposto condicionamento do benefício à consecução de determinadas operações, por pessoa jurídica industrial, beneficiária daquele diferentemente do inciso III, em que predomina a característica do bem, e não do destinatário.

No caso ora sob análise, o artigo 1º, III do Decreto nº 6.426/2008 trouxe o benefício, tanto para a importação como para as vendas no mercado interno, para as luvas de borracha classificadas na posição 40.15 da NCM.

Ainda que haja uma condicionante específica, qual seja, que os referidos bens sejam destinados a hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia, patológica, citológica ou de análises clínicas, não existe o mesmo condicionamento a que estas entidades realizem as respectivas aquisições. Numa palavra, mesmo a aquisição com a intermediação de empresas comerciais estaria acobertada pelo benefício.

Tanto é assim, que a própria Solução de Consulta nº 236/2008, exarada pela RFB, não se baseou em dispositivo expresso da norma jurídica, mas em mera (e tendenciosa) interpretação desta.

Referida posição, todavia, desconsidera que a finalidade da alíquota zero, no caso em referência, é proteger o paciente, isto é, a pessoa alvo de assistência médicoodontológico-hospitalar, cujo tratamento requer o uso das luvas medicinais, desonerando este e não a empresa comercializadora dos produtos da carga econômica do PIS e da COFINS."

Em resumo, há que prevalecer a finalidade do produto, até mesmo em respeito ao princípio constitucional da dignidade da pessoa humana, bem

como ao artigo 5º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (antiga Lei de Introdução ao Código Civil), segundo o qual, na aplicação da lei, "o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum". Difícil conceber bem comum maior que a vida e à saúde.

Como se não bastasse, a própria RFB, em outras soluções de consulta, admite a possibilidade de aplicação da alíquota zero na hipótese de revenda, incluindo-se as empresas distribuidoras. Nesse sentido a defesa faz referência as seguintes Soluções de Consulta: Solução de Consulta nº 9 de 05 de Fevereiro de 2007; Solução de Consulta nº 304 de 18 de Outubro de 2006; e Solução de Consulta nº 7 de 13 de Março de 2008.

Mesmo o argumento exposto na Solução de Consulta formulada pela empresa autuada SEMPERMED, no sentido se que. "a destinação não pode ser a priori garantida pelo bem em si, principalmente em caso como o das luvas de látex de borracha, que podem ser adquiridas e comercializadas por outros estabelecimentos e para outro empregos, haja vista que são comumente comercializadas também em farmácias, para uso, doméstico", não pode e não deve prevalecer.

Não pode a regra geral, isto é, a finalidade para a qual o produto foi originalmente concebido (uso medicinal), ser desvirtuada, em seu todo, pelo eventual emprego para outros fins (por exemplo, uso doméstico), o que pode ocorrer, inclusive, dentro de um hospital, clínica, laboratório, etc.

Aos argumentos lógico jurídicos, fartamente expostos acima, cabe acrescentar outro, de ordem prática.

Com efeito, a natureza dos produtos adquiridos, os quais são importados e revendidos sempre em grandes lotes, inviabiliza, na prática, a sua aquisição pelos usuários mencionados no item III do artigo 1º do Decreto nº 6.426/2008, seja por via direta ou por meio de encomenda/conta e ordem.

Faz-se necessária, para que se concretize a chegada das mercadorias a seus usuários finais, a intermediação de empresas especializadas na comercialização de produtos médicos/odontológicos – as quais constituem, se não a totalidade, a esmagadora maioria dos clientes do Contribuinte.

Para melhor esclarecimento, da matéria, a defesa anexa arquivo em Excel com a lista de clientes da empresa Sempermed, com a participação de cada um deles na receita auferida ao longo do período em análise, distribuída pelos respectivos Códigos Nacionais de Atividade Econômica (CNAE) principais (Doc. 09).

Resta evidente, aqui, a absoluta boa-fé da autuada Sempermed, na medida em que, embora não destinando seus produtos diretamente aos adquirentes mencionados no artigo 1º, III do Decreto nº 6.426/2008 repita-se, por total inviabilidade operacional, tem como destinatárias de seus produtos entidades cujo negócio principal, em sua grande maioria, envolve exatamente o fornecimento de materiais utilizados por aqueles.

Este procedimento assegura que os produtos importados alcancem, em última instância, os hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo, poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, mencionados na legislação, e consequentemente justificando a aplicação da alíquota zero.

No caso em tela, resta evidente que a D. Fiscalização não se aprofundou como deveria no exame das operações da empresa autuada, tendo em vista que havia a possibilidade, mediante adequadas diligências, de se confirmar que as vendas dos distribuidores atingiram, na maior parte se não no todo, os destinatários definidos na norma concessora da alíquota zero.

Inclusive, e como prova de sua boa vontade no esclarecimento desta situação, está a empresa autuada Sempermed procedendo, neste exato instante, ao levantamento de amostragens das vendas de luvas de borracha efetuadas por seus maiores clientes/ protestando desde já por sua posterior juntada ao presente processo.

Como amplamente exposto no item II, o trabalho fiscal em causa não reúne, assim, condições para demonstrar o pretense desvio na destinação das mercadorias importadas e revendidas, quando a Fiscalização, se tivesse procedido com maior zelo e diligência (veja que a fiscalização afirma, erroneamente, que a empresa autuada Sempermed comercializa luvas de borracha da marca Supermax, concorrente desta), poderia ter diligenciado, perante os distribuidores, deles solicitando evidências quanto à destinação das mercadorias comercializadas pela empresa autuada Sempermed, sem a desnecessária imposição de penalidades descabidas a esta última.

Conclui-se, assim, que a precariedade e inconsistência do trabalho fiscal é flagrante, razão pela qual a peça acusatória é improcedente e deve ser, se não anulada, ao menos refeita em termos que garantam a justiça fiscal.

Da Concessão da Redução da Alíquota a Todos os Contribuintes do PIS e da Cofins A impugnante faz um pequeno resumo histórico das alterações promovidas no regime de recolhimento do PIS e da Cofins, a fim de verificar a improcedência do pedido.

Em seguida, afirma que a celeuma em torno da discussão presente reside no fato de que a autorização para a redução da alíquota do PIS e da Cofins ter sido veiculada pelo § 3º do artigo 2º das Leis nºs 10.833/03 e 10.637/02.

O entendimento das autoridades fazendárias é de que, tendo sido veiculado pelas leis que introduziram o regime não-cumulativo, a redução se aplicaria, tão somente, às empresas que apurem o PIS e a COFINS segundo aquele regime.

Da leitura do Relatório de Procedimento Fiscal fica claro o entendimento Fazendário: " ...utilizou indevidamente do benefício fiscal de redução à alíquota zero das contribuições PIS/COFINS incidentes sobre receitas de vendas de luvas de borracha, previsto no Decreto nº 6.426, de 2008, art. 1º,

Inciso III, ao: a) evocar benefício fiscal que foi oferecido exclusivamente às pessoas jurídicas optantes pela sistemática não-cumulativa de apuração do PIS e COFINS;"

Do ponto de vista jurídico, a alegação fazendária não faz o menor sentido.

Primeiramente porque não foram as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 que reduziram a alíquota, nelas existe somente a autorização para que o Poder Executivo reduza as alíquotas, ou seja, o poder de instituir a redução da alíquota a zero é de exclusividade deste, via Decreto. A lei em tela não condicionou esta autorização somente para as empresas que "tivessem optado pelo Lucro Real, o comando da lei não dispõe" sobre o regime, mas a desoneração ampla de determinados produtos independente do regime de apuração do IRPJ.

A partir da análise do § 3º, do artigo 2º, das Leis nºs 10.833/03 e 10.637/02, o contribuinte faz as seguintes assertivas:

I) As Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 não reduziram a alíquota a zero e sim autorizaram o Poder Executivo a fazê-lo;

II) A alíquota que pode ser reduzida é aquela incidente sobre a receita bruta;

III) Não há revogação ou incompatibilidade da regra com a Lei nº 9.718/98; e

IV) A regra não foi introduzida com a vinda do regime não-cumulativo, e sim por intermédio da Lei nº 10.865/04.

A defesa ressalta que a assertiva do item IV é a mais importante, isto porque, a regra autorizando a redução da alíquota a zero foi veiculada pela Lei nº 10.865/04 e não, originalmente, pela Leis que instituíram o regime não-cumulativo.

E a Lei nº 10.865/04 tratava da instituição do PIS e da COFINS importação para todos os contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, independentemente do regime de apuração do PIS e da COFINS. Ou seja, considera que em nenhum momento pode-se afirmar que o benefício é exclusivo das empresas que apuram o PIS e a COFINS com base em um dos regimes, isto porque, nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 passou só a constar a autorização. A discricionariedade sobre a redução da alíquota, então, é do Poder Executivo.

Continua: como se percebe, não há qualquer menção ao regime de apuração do PIS e da COFINS no texto do Decreto 5.057/04, de 30/04/2004, ou seja, a redução foi para todos os contribuintes. Alegar que estando o § 3º inserido nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 a redução da alíquota a zero das contribuições em tela somente as pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido viola, além da inteligência do contribuinte, o princípio da isonomia tributária, uma vez que estabelece regimes de isenção diversos para contribuintes que se encontram na mesma situação fática.

Conclui esse tópico afirmando que, como a redução da alíquota foi estabelecida por Decreto, e está sendo aplicada pela Fazenda com

discrecionariade, acaba por violar também o princípio da legalidade dos atos administrativos e o princípio da estrita legalidade tributária.

Da Violação dos Princípios da Isonomia Tributária e da Capacidade Contributiva Tratamento Desigual a Pessoas Jurídicas em Situação Equivalente

A defesa faz uma análise exemplificativa considerando dois contribuintes "A" e "B" que importam uma mercadoria do exterior que se enquadre na redução à zero na alíquota do PIS e da COFINS. O contribuinte "A" opta pela tributação "pelo regime cumulativo e o contribuinte "B" opta pela apuração não cumulativa do tributo, assim, aplicando-se o entendimento fazendário tem-se:

(...)

Em seguida, conclui afirmando que, os contribuintes importaram o mesmo produto e o venderam/revenderam a mesma pessoa, porém um terá um custo inferior ao outro.

Assim, considera que não há alteração da solução do problema posto a circunstância de a empresa que importa ou comercializa no mercado interno as luvas medicinais, estar submetida ao regime de tributação pelo lucro real ou pelo lucro presumido (no caso do IRPJ); tampouco, se o PIS/COFINS que recolhe é, ou não, cumulativo. É que a aplicação da "alíquota zero" de que aqui se cogita, não sofre nenhuma interferência, seja de um, seja de outro regime.

Afirma que, pretender que a legislação dê guarida a tais discriminações é o mesmo que afrontar o princípio da igualdade tributária, já que a mesma operação estaria submetida a tratamento desigual, entre contribuintes que se encontram em situação equivalente, qual seja, a de realizar negócios jurídicos com luvas medicinais.

Portanto restaria claramente demonstrado que o tratamento desigual entre os contribuintes, além de afrontar o princípio da isonomia, acaba por inverter o princípio da capacidade contributiva, penalizando o contribuinte de pequeno e médio porte, e beneficiando o de grande porte.

Esta atitude da fiscalização acaba por desconsiderar o intuito do Poder Legislativo de reduzir, por intermédio de um benefício fiscal, o preço de mercado para o consumidor final, das luvas cirúrgicas, finalidade principal da norma que introduziu a alíquota zero para os produtos.

Da Violação do Princípio Legalidade dos Atos Administrativos A defesa considera que, se não bastasse o acima exposto, a atitude de interpretação da legislação tributária por parte da fiscalização acaba por violar o princípio da legalidade dos atos administrativos. Nesse sentido faz referência ao art. 37 da Constituição Federal, à Lei nº 9.784/99, e à lição de Celso Antonio Bandeira de Melo.

Da abusividade e Inadequação da Multa

De acordo com a impugnante há que se considerar, no mínimo, o descabimento da multa imposta de 150% (cento e cinquenta por cento).

Após fazer uma breve análise sobre a legislação que trata sobre a aplicação da multa qualificada, considera difícil caracterizar a situação ora em debate como sonegação, pois sempre foram entregues pela autuada, nos prazos e condições previstas na legislação, todos os demonstrativos e informações exigidos pelo Fisco, para o correto exercício de sua atividade de supervisão. da situação fiscal dos contribuintes.

Não apenas os arquivos contábeis (EFD) e fiscais (Escrituração Fiscal PIS/COFINS), integrantes do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e apresentados no decorrer do processo de fiscalização, que desencadeou o presente Auto de Infração, mas também os Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), como os selecionados por amostragem e anexados ao presente processo (Doc. 05), indicam que em nenhum momento o Impugnante ou a empresa autuada Sempermed escondeu, disfarçou, maquiou ou de qualquer maneira buscou ocultar o fato gerador das duas contribuições qual seja, o faturamento, composto pela revenda de mercadorias importadas pela empresa.

Informa que estão, permanentemente à disposição do Fisco, todos os elementos que permitem a este aferir, a qualquer tempo, o valor das operações realizadas, podendo a Autoridade Fiscal requisitar as informações adicionais que entender necessárias o que foi feito no presente caso, e atendido, escrupulosa e tempestivamente, pela empresa Sempermed, que nada tinha a esconder nesse sentido.

Também considera igualmente inaplicável, aqui, o conceito de fraude.

Conclui afirmando que, não há como qualificar como malicioso ou ardiloso um procedimento que foi, antes, embasado em parecer exarado pelo Professor Roque Antonio Carrazza, tributarista dos mais conceituados de nosso País (Doc. 04). Não se tratou de iniciativa do Impugnante, tomada arbitrariamente; não se tratou de argumentos vazios, ou da atitude leviana de agir sem correto respaldo jurídico. O procedimento adotado teve o amparo do Direito, para que não restasse dúvida de sua intenção de agir da maneira mais correta e justa, sem a intenção de causar qualquer lesão ao Fisco.

Do Pedido

Diante de todo o exposto, demonstrada a ilegalidade do redirecionamento da cobrança em face do Impugnante, bem como a legalidade da aplicação da alíquota zero nas operações de venda da empresa contribuinte, requer:

- a) seja a preliminar de nulidade da peça acusatória acolhida;*
- b) caso assim não entenda, que:*
 - b.1) seja convertido o julgamento destes autos em diligencia, para que a fiscalização confirme, junto à cada,um dos clientes da empresa Sempermed*

(distribuidores dos produtos), a destinação dos mesmos a clínicas, hospitais e outros destinatários previstos na norma;

b.2) seja julgada procedente a presente Impugnação, com a anulação do presente Auto de Infração e Imposição de multa, com o reconhecimento do direito da empresa autuada à aplicação da alíquota zero em suas operações de venda, com pleno amparo na legislação aplicável e fundamentos doutrinários e jurisprudenciais acima destacados.

Protesta pela juntada posterior dos documentos desta impugnação, uma vez que a obtenção destes documentos independe exclusivamente do ora Impugnante, por se tratar de documentos fiscais de terceiros (clientes da empresa Sempermed).

O administrador da empresa autuada, Sr. Jamil El Kadre, arrolado como responsável tributário pelo crédito tributário lançado, apresentou petição específica, fls. 1.032/1.082, na qual mantém os mesmos argumentos acima expostos, e acrescenta os seguintes questionamentos.

Da Ilegalidade da Responsabilização Pessoal do Impugnante

Alega que o Impugnante não pode ser coresponsabilizado pela falta ou deficiência de pagamento do tributo por dois motivos:

a) por não restar caracterizada a hipótese de responsabilidade pessoal estampada no art. 135, III, do CTN, por clara ausência de dolo do Impugnante; e

b) pela inexistência de prestação de informações falsas e ausência de caráter vinculante da consulta'.

Ausência de Dolo Não Configuração das Hipóteses Estampadas no Art. 135, do CTN

Inicialmente, lembra que a pessoa jurídica adquire personalidade jurídica quando devidamente inscrita no órgão competente. A sociedade empresarial adquire esta personalidade jurídica própria, tendo autonomia processual e patrimonial, com a inscrição de seus atos, pois tal inscrição define a separação de seu patrimônio e dos seus sócios, conforme reza o art. 985, do Código Civil.

Inscrito o contrato social da sociedade nas Juntas Comerciais do Estado onde irão atuar, define sua personificação e traz consigo quatro importantes efeitos, quais sejam: aquisição de patrimônio, próprio, de nome próprio, de nacionalidade própria e domicílio próprio.

Não houve, por parte do Impugnante, dolo ou má-fé nos atos de sua administração, bem como não ocorreu nenhuma das hipóteses estampadas no art. 135, do CTN.

Destaca que a empresa contribuinte não foi dissolvida, permanecendo existente.

Logo, a primeira premissa para a coresponsabilização do aqui impugnante dissolução irregular da sociedade não ocorreu.

Quanto à segunda premissa ocupar cargo de direção da empresa apesar de verdadeira, não justifica, por si só, o redirecionamento da dívida.

Mesmo ocupando cargo de administrador, o Impugnante jamais praticou qualquer ato em desrespeito ao estatuto social ou à lei, que tivesse acarretado a falta de recolhimento dos tributos exigidos. O ato alegado pelo Fiscal para justificar a coresponsabilização do Impugnante ciência da solução de consulta não é suficiente para caracterizar ofensa à lei ou ao estatuto social, uma vez que não é vedado ao Contribuinte ter interpretação do texto legal diversa daquela pretendida pelo Fisco.

Entende, desse modo, que se torna evidente a ilegalidade de responsabilização do Impugnante, uma vez que, em se tratando de responsabilidade tributária, a lei é expressa ao declarar as hipóteses em que é imposta tal responsabilidade a terceiros, que não o original devedor tributário.

Reforçando seus argumentos, a defesa transcreve o entendimento de Sacha Calmon Navarro Coelho, Carlos Valdes do Nascimento e ementa de decisão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, para concluir que não há dúvida, conforme remansosa doutrina, de que, para que o sócio, diretor, gerente ou administrador de pessoa jurídica de direito privado venha a ser considerado responsável tributário é essencial que tenha ele agido com dolo ou má-fé.

Continua: Os atos de administração, do Impugnante não decorreram de intenção de prejudicar ou fraudar o Fisco, mas sim de uma interpretação diferente da legislação adotada pela empresa, uma vez que, no seu entender cumpria os requisitos legais e tinha direito à aplicação da alíquota zero das contribuições em tela, tanto que a empresa Sempermed sempre declarou nas DIPJ's e DACON's toda a receita bruta auferida com a venda das mercadorias.

Como se não bastasse, a interpretação da empresa sobre a aplicação da alíquota zero das contribuições ao PIS/COFINS não foi isolada, despreparada, maliciosa ou fraudulenta como alegam os auditores fiscais. Pelo contrário, a empresa cautelosamente se respaldou em parecer jurídico de renomado jurista, o Prof. Roque Antonio Carrazza (Doc. 04) a fim de corroborar seu entendimento acerca da legislação e a interpretação dada pela RFB na Solução de Consulta nº 236/08, a indicar que a postura da empresa, seguida pelo ora Impugnante sempre pautou-se por entendimento diverso do da Fazenda e não com a intenção de fraudar o fisco.

Para maior clareza, apresenta o Impugnante as vias dos Demonstrativos de apuração de Contribuições Sociais (Dacon), selecionados por amostragem (Doc. 05), os quais indicam que em nenhum momento o Impugnante escondeu, disfarçou, maquiou ou de qualquer maneira buscou ocultar o fato gerador das duas contribuições, qual seja, o faturamento, composto pela revenda das mercadorias importadas.

Afirma que todas as informações sobre o produto (luva de borracha NCM 4015.19.00) importado e revendido, foram prestadas pela empresa Sempermed. Ou seja, o Impugnante nunca prestou informações falsas ou omitiu informações necessárias à identificação do produto, seja na importação, seja na revenda, tampouco na escrituração fiscal e no cumprimento das obrigações acessórias.

Em paralelo, diligenciou o Impugnante para que a pessoa jurídica, da qual é representante legal, sempre entregasse, nos prazos e condições previstas na legislação, todos os demonstrativos e informações exigidos pelo Fisco, para o correto exercício de sua atividade de supervisão da situação fiscal dos contribuintes, aí incluídos os arquivos, contábeis (EFD) e fiscais (Escrituração Fiscal PIS/COFINS), integrantes do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e apresentados no decorrer do processo de fiscalização, que desencadeou o presente Auto de Infração .

Em, outros termos, pode a empresa não ter recolhido a contribuição em tela, contrariando a resposta à consulta formulada, mas não se pode dizer e não foi comprovado que o Impugnante agiu com dolo, ou seja, com a intenção de lesar o Fisco, muito menos que este agiu com ofensa a lei ou ao estatuto ou que teria prestado informações falsas, visando, com sua interpretação diferente da solução de consulta, alcançar benefício próprio, por intermédio da pessoa jurídica que administra.

Ora, ao contribuinte apenas discordou da orientação fazendária, tanto que em suas declarações e obrigações acessórias (DAICON) prestou informações que entendia corretas, segundo a sua interpretação da legislação. Não houve como demonstrado acima, prestação de informação falsa ao fisco Conclui esse tópico afirmando que, no caso em tela não há sequer o menor indício de que o Impugnante tenha tido um comportamento revestido de dolo ou má-fé e, nas hipóteses ventiladas nos incisos I a III, do art. 135, do CTN, ou seja, que tenha praticado atos contrários à lei ou ao contrato social, em razão do que teria surgido a obrigação tributária. Assim, impõe-se o reconhecimento de que não pode ser considerado como responsável tributário e, em consequência, deve ser extinto o processo em relação à sua pessoa.

A decisão de fls. 2463 e seguintes, proferida pela DRJ de Fortaleza, foi assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Anocalendário: 2008, 2009, 2010

PEDIDO DE DILIGÊNCIA INDEFERIMENTO.

Toma-se como não formulado o pedido de diligência que deixa de atender aos requisitos do inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, principalmente quando este se revela prescindível.

MEIOS DE PROVA. PESQUISA SÍTIO DA “GOOGLE”.

A utilização de consulta ao sítio da Google na internet não configura ilicitude para macular o fato que se deseja provar.

SOLUÇÃO DE CONSULTA. VINCULAÇÃO DA ADMINISTRAÇÃO.

A Solução de Consulta, nos termos previstos pela legislação processual tributária, não representa um mero ponto de vista da autoridade fiscal, consistindo em orientação oficial sobre o caso consultado, que vincula a Administração Tributária, até que venha de ser alterada.

JURISPRUDÊNCIAS ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. DOUTRINA. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais ou em manifestações da doutrina especializada não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. ALCANCE

A função das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, como órgãos de jurisdição administrativa, consiste em examinar a consentaneidade dos procedimentos fiscais com as normas legais vigentes, não lhes sendo facultado pronunciar-se a respeito da conformidade ou não da lei, validamente editada, com os demais preceitos emanados pela Constituição Federal.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Anocalendário: 2008, 2009, 2010

MULTA QUALIFICADA. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE.

Provada a sistemática e intencional omissão de receitas, em operação envolvendo diversas empresas que têm o mesmo sócio e diretor, resta caracterizado o evidente intuito de fraude, determinante para aplicação da multa qualificada de 150%.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GERENTE.

No caso de declaração falsa, o gerente da empresa que detinha plenos poderes de administração deve ser responsabilizado nos termos do inciso III do art. 135 do CTN. A conduta configura excesso de poderes, infração de Lei e ao contrato social, porquanto a grave ilicitude não deve ser tolerada em qualquer dos universos normativos que prescrevem os limites de atuação dos administradores.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Anocalendário:

2008, 2009, 2010

REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. DECRETO Nº 6.426/2008.

A fruição da alíquota zero da Cofins estabelecida no art. 1º, inciso III, do Decreto nº 6.426, de 2008, (e antes, no art. 1º, inciso III, do Decreto nº 5.821, de 2006, na redação dada pelo Decreto nº 6.337, de 2007, e no art. 1º, inciso II, do Decreto nº 5.127, de 2004), condiciona-se ao atendimento

cumulativo dos seguintes requisitos: 1) os produtos importados ou vendidos no mercado interno deverão ser 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; 2) deverão estar classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, da NCM; e, 3) deverão estar expressamente relacionados no Anexo III do Decreto nº 6.426, de 2008 (anteriormente no anexo III, do Decreto nº 5.821, de 2006, ou no Anexo II do Decreto nº 5.127, de 2004).

REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. DECRETO Nº 6.426/2008. REGIME CUMULATIVO.

As pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado, sujeitas à apuração do PIS/Cofins pelo regime cumulativo, somente poderão usufruir os benefícios de redução a zero da alíquota, prevista no Decreto nº 6.426/2008, com relação às operações de importação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano calendário:

2008, 2009, 2010

REDUÇÃO DE ALÍQUOTA. DECRETO Nº 6.426/2008.

A fruição da alíquota zero da contribuição para o PIS estabelecida no art. 1º, inciso III, do Decreto nº 6.426, de 2008, (e antes, no art. 1º, inciso III, do Decreto nº 5.821, de 2006, na redação dada pelo Decreto nº 6.337, de 2007, e no art. 1º, inciso II, do Decreto nº 5.127, de 2004), condiciona-se ao atendimento cumulativo dos seguintes requisitos: 1) os produtos importados ou vendidos no mercado interno deverão ser 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; 2) deverão estar classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, da NCM; e, 3) deverão estar expressamente relacionados no Anexo III do Decreto nº 6.426, de 2008 (anteriormente no anexo III, do Decreto nº 5.821, de 2006, ou no Anexo II do Decreto nº 5.127, de 2004).

Impugnação Improcedente

Inconformada com a decisão da DRJ, a Recorrente protocolou recurso voluntário reiterando os termos anteriormente apresentados.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilberto de Castro Moreira Junior, Relator

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 27/10/2014 por GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR, Assinado digitalmente em 27/10/2014 por GILBERTO DE CASTRO MOREIRA JUNIOR, Assinado digitalmente em 05/12/2014 por IRENE S OUZA DA TRINDADE TORRES OLIVEIRA

Impresso em 08/12/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

O Recurso ora analisado é tempestivo e preenche os pressupostos de admissibilidade. Desta forma, dele tomo conhecimento e passo a analisar as questões de mérito.

A questão a ser enfrentada cinge-se ao recolhimento a menor de PIS e COFINS pela Recorrente em razão de suposto descumprimento dos requisitos contidos no Decreto nº 6.426, de 2008, que estabeleceu a aplicação de alíquota zero em operações de importação.

Transcrevo, a seguir, o seguinte trecho do relatório da fiscalização que bem elucida a matéria:

A interessada, optante pela sistemática cumulativa de apuração das contribuições para o PIS e COFINS, utilizou indevidamente do benefício fiscal de redução à alíquota zero das contribuições PIS/COFINS incidentes sobre receitas de vendas de luvas de borracha, previsto no Decreto nº 6.426, de 2008, art. 1º, inciso III, ao: a) evocar benefício fiscal que foi oferecido exclusivamente às pessoas jurídicas optantes pela sistemática não-cumulativa de apuração do PIS e COFINS; b) não efetuar a importação por encomenda ou por conta e ordem 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; c) destinar os produtos importados para pessoas diferentes 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; descumprindo preceitos legais e expressamente as disposições da Solução de Consulta nº 236 - SRRF/8ª RF/Disit, de 24/07/2008, formulada pela própria fiscalizada em outubro de 2004.

De acordo com a DIPJ, DCTF e os DARF de pagamentos, verifica-se que a fiscalizada apurou o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ pela sistemática do Lucro Presumido. Segundo o art. 8º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 10, II, da Lei nº 10.833, de 2003, as pessoas jurídicas tributadas pelo IRPJ com base no Lucro Presumido não devem apurar o PIS/Pasep e a Cofins pela sistemática de não-cumulatividade, restando para a fiscalizada, assim, a apuração das contribuições pela sistemática cumulativa.

O Decreto nº 6.426 de 7 de abril de 2008, reduziu a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidente sobre a receita decorrente da venda

no mercado interno para somente os contribuintes que apuram pelo sistema não-cumulativo destas contribuições.

A Solução de Consulta ° 236 - SRRF/8ª RF/Disit, de 24/07/2008, discorreu sobre o assunto, que a seguir transcreve-se.

Conforme se verifica pelo art. 8º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo art. 10, II, da Lei nº 10.833, de 2003, as pessoas jurídicas tributadas pelo IRPJ com base no Lucro Presumido não devem apurar o PIS/Pasep e a Cofins pela sistemática de não-cumulatividade.

Embora o Decreto nº 5.217, de 2004, o Decreto nº 5.821, de 2006, e tampouco o Decreto nº 6.426, de 2008, façam menção ao fato, uma interpretação sistemática das Leis referidas no item anterior não permitem outra conclusão a não ser que a redução a zero das alíquotas de PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre as receitas decorrentes de venda no mercado interno dos produtos tratados naquele Decreto somente se aplica na sistemática não-cumulativa.

Veja-se, por exemplo, a Lei nº 10.833, de 2003: O capítulo I, que contém os arts. 1º a 16, trata exclusivamente “Da cobrança não-cumulativa da Cofins”; o art. 1º define o fato gerador; o art. 2º estabelece as alíquotas; e assim por diante, sempre falando da cobrança não-cumulativa.

É o § 3º do art. 2º que autoriza o Poder Executivo a reduzir a zero as alíquotas dos produtos referidos no Decreto nº 5.821, de 2006, autorização essa que só pode dizer respeito às alíquotas tratadas no mesmo artigo, pertinentes, por óbvio, à sistemática de não-cumulatividade da Contribuição. Além disso, o art. 10, II, é expresso em excluir, para as pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido, as previsões do art. 2º, entre elas, as de redução a zero constantes do § 3º. Idênticas conclusões são obtidas da Lei nº 10.637, de 2002.

Assim, quando os Decretos nº 5.217, de 2004; 5.821, de 2006, e 6.426, de 2008, reduzem as alíquotas das contribuições em questão incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno, o fazem unicamente para as suas sistemáticas de não-cumulatividade, pois somente para estas existe permissão legal.

Idênticas conclusões são obtidas da Lei nº 10.637, de 2002.

Além disso, a fruição da alíquota zero das contribuições para o PIS e COFINS não-cumulativo estabelecida no art. 1º, inciso III, do Decreto nº 6.426, de 2008, condiciona-se ao requisito dos produtos vendidos no mercado interno serem 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.

As luvas de borracha são importadas pela fiscalizada e vendidas no mercado

interno, regra geral, para outras empresas revendedoras, que são destinatários diferentes daqueles listados no art. 1º, inciso III, do Decreto nº 6.426/2008.

(...)

A Solução de Consulta nº 236/2008 SRRF/8ª RF/Disit bem afirmou 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, caso contrário não há como garantir que o consumo seja feito por tais entidades. Quanto ao enunciado do inciso III do art. 1º dos referidos decretos de 2006 e 2008, bem assim no inciso II do Decreto nº 5.127, de 2004, que dizem respeito especificamente ao objeto da presente consulta, nota-se que a técnica redacional adotada privilegiou a destinação (uso em/por) dos produtos listados no Anexo III como condição para a materialização da redução de alíquota. Os referidos dispositivos não dispuseram de forma explícita que a aquisição no mercado interno ou a importação dos bens do Anexo III devesse ser realizada diretamente pelas pessoas jurídicas indicadas como destinatárias de seu uso, como expressamente o fizeram os referidos diplomas em seu inciso II anteriormente comentado. Todavia, deve-se convir que essa exigência está neles implícita ao referirem expressamente que essas entidades deverão ser as destinatárias e usuárias dos bens beneficiados com alíquota zero. Embora se possa argumentar que os bens listados no Anexo III dos diplomas em questão, por sua própria natureza, destinar-se-iam precipuamente a uso em hospitais, clínicas, laboratórios e consultórios, essa destinação não pode ser a priori garantida pelo bem em si, principalmente em casos como o das luvas de látex de borracha, que podem ser adquiridas e comercializadas por outros estabelecimentos e para outros empregos, haja vista que são comumente comercializadas também em farmácias, para uso doméstico.

Dessa forma, é forçoso convir que, no caso dos produtos 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, a aplicação alíquota zero não pode decidida unicamente pelo critério objetivo, ou seja, se o produto se encontra incluído no Anexo III dos Decretos 5.821, de 2004, e do Decreto 6.426, de 2008, ou ainda, se estava relacionado no Anexo II do Decreto nº 5.127, de 2004, abstraindo-se a figura de seu efetivo adquirente/importador, destinatário e usuário final. Ao contrário, o texto das normas exoneratórias leva obrigatoriamente a perquirir a condição dos adquirentes dos produtos em determinada operação, assegurando-se que sejam hospitais, clínicas, consultórios médicos ou odontológicos, entidades responsáveis pela execução de campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas.

A alíquota zero em questão está indissociavelmente condicionada à efetiva destinação dos bens aos estabelecimentos discriminados na norma exoneratória, nos quais se dará seu uso. Essa destinação não pode ser garantida a priori pelo simples fato de um dado produto estar relacionado no pertinente anexo do diploma que estabeleceu a redução, não podendo o benefício ser tratado como sendo meramente objetivo. Ao contrário, é necessária a efetiva comprovação, em uma dada importação ou venda, que o destinatário da operação, adquirente e usuário dos bens é hospital, clínica ou consultório médicos ou odontológicos, órgão responsável ou executor de campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas.

Tanto que as luvas da SEMPERMED são livremente comercializadas em farmácias a consumidor final, como demonstra, por exemplo, o relatório anexo aos autos do processo, que foi elaborado com base nas informações constantes do SPED fiscal da farmácia CNPJ base 61.585.865 (não é cliente direta da fiscalizada), selecionada aleatoriamente.

(...)

Diante do exposto, tendo a fiscalizada feito uso indevido do benefício fiscal da alíquota zero sobre a receita decorrente de revenda de luvas importadas no mercado interno, considerando que: a) evocou benefício fiscal que foi oferecido exclusivamente às pessoas jurídicas optantes pela sistemática não-cumulativa de apuração das contribuições para o PIS e COFINS, sendo que é optante pela sistemática cumulativa; b) não importou os produtos por encomenda ou por conta e ordem das pessoas especificadas no inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426/2008; c) nem sequer destinou os produtos para as pessoas especificadas no inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426/2008; descumprindo preceitos legais e expressamente as disposições da Solução de Consulta nº 236 - SRRF/8ª RF/Disit, de 24 de julho de 2008, é cabível o lançamento de ofício para exigência das contribuições para o PIS e COFINS devidas, com aplicação de multa qualificada pelas razões discorridas a seguir.

Por primeiro, a Solução de Consulta nº 236 SRRF/8ªRF/Disit, de 24/07/2008, objeto de consulta realizada pela Recorrente à Administração delimitou que: (i) o Decreto nº 6.426/2008 reduziu a zero as alíquotas de PIS e COFINS incidente sobre a receita decorrente da venda no mercado interno para somente os contribuintes que apuram pelo sistema não cumulativo destas contribuições; e (ii) as entidades listadas no inciso III, do artigo 1º, do Decreto nº 6.426/2008 devem ser destinatárias e usuárias dos bens beneficiados com alíquota zero, caso contrário não há como garantir que o consumo seja feito por tais entidades.

Vê-se, portanto, que a Recorrente descumpriu as determinações dadas a ela própria na Solução de Consulta nº 236 SRRF/8ªRF/Disit.

Ora, a jurisprudência deste Conselho se inclina no sentido de que a Solução de Consulta é uma norma individual que vincula a Administração Tributária em relação ao consulente (cf. Acórdãos 3101-001.209 e 3403-002.555). Não poderia, a meu ver, a Recorrente descumprir aquilo que ficou decidido administrativamente em relação à ela. Entendo que somente no âmbito do Poder Judiciário é que se poderia desconstituir a decisão exarada na Solução de Consulta nº 236 SRRF/8ªRF/Disit.

Além disso, a Recorrente nem sequer destinou os produtos para as pessoas especificadas no inciso III, do artigo 1º, do Decreto nº 6.426/2008, descumprindo preceitos legais para a manutenção da alíquota zero.

Ouso discordar, no entanto, da decisão recorrida quando manteve a aplicação da multa agravada.

Basta lembrar que este Conselho, ao tratar do tema, decidiu reiteradamente que quando o contribuinte é transparente em seus atos e contribui com a fiscalização apresentando todos os lançamentos contábeis pertinentes, a multa aplicável é a de 75%, e não a de 150%, senão vejamos:

“MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA – JUSTIFICATIVA PARA APLICAÇÃO – INTUITO DE FRAUDE NÃO EVIDENCIADO – Qualquer circunstância que autorize a exasperação da multa de lançamento de ofício de 75%, prevista como regra geral, deverá ser minuciosamente justificada e comprovada nos autos. Além disso, para que a multa qualificada seja aplicada, exige-se que o contribuinte tenha procedido com evidente intuito de fraude, fato não caracterizado nos autos pelo órgão lançador. Restando improvada a conduta dolosa do contribuinte, improcede a aplicação da multa qualificada.” (Acórdão n.º 108-08.896, da antiga 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes; Cons. Rel. Ivete Malaquias Pessoa Monteiro; sessão de 21.6.2006 – não destacado no original).

“PENALIDADE – MULTA QUALIFICADA – Deve ser afastada a qualificação da multa quando ausente a comprovação da fraude. Incabível a aplicação da penalidade por presunção de fraude, em face de mera omissão de rendimentos apurada no lançamento.

(...)

A qualificação da multa, em casos como dos autos, importaria em equiparar uma prática claramente identificada, aos fatos delituosos mais ofensivos à ordem legal, em que o agente sabe estar praticando o delito e o deseja, a exemplo de: adulteração de comprovantes, nota fiscal inidônea, conta bancária fictícia, falsificação documental, documento a título gracioso, falsidade ideológica, nota fiscal calçada, notas fiscais de empresas inexistentes (notas frias), notas fiscais paralelas, etc.

(...)

Em outras palavras, a fraude é um artifício malicioso que a pessoa emprega com a intenção de burlar, enganar outra pessoa ou lesar os cofres públicos, na obtenção de benefícios ou vantagens que não lhe são devidos”. (Acórdão n.º 102-47.397, da antiga 2ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes; Cons. Rel. Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho; sessão de 22.2.2006 – não destacado no original).

“MULTA AGRAVADA – Descabe o agravamento da multa de ofício prevista no inciso II, art. 44, da Lei 9.430/96, quando não devidamente comprovado pela fiscalização o evidente intuito de fraude, mormente quando o contribuinte não ocultou a operação praticada, registrando na sua escrita comercial e fiscal toda a operação.” (Acórdão n.º 101-95.141, da antiga 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes; Cons. Rel. Valmir Sandri; sessão de 11.8.2005 – não destacado no original).

“(...)Penalidade Qualificada – Evidente Intuito de Fraude – Inocorrência – Simulação Relativa – A evidência da intenção dolosa, exigida na lei para agravamento da penalidade aplicada, há que aflorar na instrução processual, devendo ser inconteste e demonstrada de forma cabal.

Voto:

(...)

Em relação ao agravamento da multa de ofício, de acordo com o artigo 957, II, do Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99, a multa será de 150% nos casos de evidente intuito de fraude definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei n.º 4.502/67, que dispõe:

(...)

Por estes dispositivos a lei exige que o intuito de fraude seja evidente, que o ato não suscite dúvida quanto sua má-fé, com o claro propósito de violar a lei, sendo o ônus da prova da autoridade fiscal. A conduta, além de contrária à lei como fraudulenta, deve ter o objetivo de escusar-se ao pagamento do tributo ou de pagar importância menor, ou seja, a intenção dolosa de esconder o fato gerador da obrigação tributária da Administração.” (não destacado no original)

(Acórdão 108-09.037, 18.10.2006)

“Ementa: MULTA QUALIFICADA - EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE - INEXISTÊNCIA - IMPROCEDÊNCIA - As operações societárias praticadas pela Impugnante, desqualificadas pelo FISCO porque imputadas de dissimuladas (simulação relativa) - porém tidas como possíveis em face de parcela da doutrina e de decisões ainda recentes deste Tribunal, que sustentam tratar-se de negócio jurídico indireto -, pelas suas próprias características, não pode ser considerada como praticadas com evidente

intuito de fraude, inclusive porque realizadas com toda publicidade que os atos exigiram.” (não destacado no original)

(Conselho de Contribuintes, Acórdão 107-08.837, 06.12.2006)

Ementa: PENALIDADE QUALIFICADA-INOCORRÊNCIA DE VERDADEIRO INTUITO DE FRAUDE - ERRO DE PROIBIÇÃO - ARTIGO 112 DO CTN - SIMULAÇÃO RELATIVA - FRAUDE À LEI - Independentemente da patologia presente no negócio jurídico analisado em um planejamento tributário, se simulação relativa ou fraude à lei, a existência de conflitantes e respeitáveis correntes doutrinárias, bem como de precedentes jurisprudências contrários à nova interpretação dos fatos pelo seu verdadeiro conteúdo, e não pelo aspecto meramente formal, implica em escusável desconhecimento da ilicitude do conjunto de atos praticados, ocorrendo na espécie o erro de proibição. Pelo mesmo motivo, bem como por ter o contribuinte registrado todos os atos formais em sua escrituração, cumprindo todas as obrigações acessórias cabíveis, inclusive a entrega de declarações quando da cisão, e assim permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos, aplicáveis as determinações do artigo 112 do CTN. Fraude à lei não se confunde com fraude criminal.” (não destacado no original)

(Conselho de Contribuintes, Acórdão 101-95.537- 24.05.2006)

“Assunto: IRPJ – Ementa: AMORTIZAÇÃO DE SUPOSTO PRÊMIO PAGO NA SUBSCRIÇÃO DE DEBÊNTURES DE EMISSÃO DE CONTROLADA - A pretensa quitação de prêmio na emissão de debêntures mediante entrega de nota promissória pro soluto, sem efetiva transferência de recursos, visou tão somente propiciar amortização da suposta aplicação de capital e conseqüente redução da tributação no âmbito do grupo. Lícita a glosa efetuada, porque não havia capital a amortizar. Amortização de dívida não se amolda às hipóteses de dedutibilidade prevista nas legislação tributária. RECLASSIFICAÇÃO DOS FATOS PELA FISCALIZAÇÃO - EFEITOS - Se afastados os efeitos do suposto pagamento de prêmio na subscrição de debêntures e tributados pelo fisco os valores registrados como atribuídos à controladora a título de participação, os valores assim registrados pela beneficiária devem nela ser tratados como lucros recebidos da investida, sem tributação. Se referidos valores foram oferecidos à tributação na beneficiária, porque titulados como rendimentos, devem ser agora deduzidos do valor tributável decorrente da glosa das amortizações do prêmio, independentemente de formalidades, pois não se trata de repetição de indébito ou de compensação de créditos, mas sim de reclassificação dos fatos.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ementa: MULTA QUALIFICADA - Ainda que se possa vislumbrar nas condutas da autuada as figuras doutrinárias, e hoje positivadas na legislação civil, da fraude à lei e do abuso de direito, se os atos negociais foram devidamente registrados, feitos às claras e cumpridas todas as obrigações acessórias, quando foi dado ao fisco conhecer, sem dificuldade alguma, toda a extensão dos negócios engendrados, não cabe a qualificação da penalidade, porque não provadas as figuras delituosas requeridas pela lei que autoriza a exasperação da penalidade.” (Acórdão 107-09.587 de 17.12.2008)

Corroborando tal entendimento, o CARF editou a Súmula nº 14, *verbis*:

“A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.”

Observa-se nos autos que a Recorrente apresentou a documentação requerida durante o curso da fiscalização, além de não deixar de apresentar as declarações necessárias ao fisco, permitindo ao fisco plena possibilidade de fiscalização e qualificação dos fatos. Por isso não vislumbro a ocorrência dos tipos previstos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64 que ensejam a aplicação da multa agravada.

Ademais, não se estando diante de caso de aplicação inequívoca da multa agravada, aplica-se o artigo 112 do Código Tributário Nacional abaixo transcrito:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I – à capitulação legal do fato;

II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

Diante disso, afasto a aplicação da multa agrada de 150% e, por conseguinte, a responsabilidade solidária do gerente da Recorrente.

Por fim, entendo, como na decisão recorrida, desnecessária o pedido de diligência requerido pela Recorrente. Concluiu a autoridade julgadora ser prescindível a realização de perícia, por entender que os elementos constantes dos autos se mostravam suficientes para dirimir o cerne da questão litigiosa, utilizando-se, portanto, da faculdade que a lei lhe assegura, não merecendo qualquer reparo a decisão *a quo*.

Processo nº 13888.724481/2012-06
Acórdão n.º **3202-001.317**

S3-C2T2
Fl. 2.645

Ante o exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário interposto pela Recorrente, para afastar a aplicação da multa agravada de 150% e a responsabilidade solidária do gerente da Recorrente.

É como voto

Gilberto de Castro Moreira Junior