



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

**Processo n°** 19515.720079/2013-40  
**Recurso n°** 19.515.720079201340 Voluntário  
**Acórdão n°** **3403-003.321 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 14 de outubro de 2014  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PARA PIS/PASEP  
**Recorrente** JOHNSON&JOHNSON DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA A SAÚDE LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

Ementa:

ALÍQUOTA ZERO DO PIS/COFINS. DECRETO N. 6.426/2008. PRODUTOS DESTINADO AO USO EM HOSPITAIS, CLINICAS MEDICAS E ODONTOLÓGICAS, CAMPANHAS DE SAÚDE REALIZADAS PELO PODER PÚBLICO, LABORATÓRIO DE ANATOMIA PATOLÓGICA, CITOLÓGICA OU DE ANÁLISE CLINICAS.

A Fiscalização entendeu que as receitas deveriam ter sido tributadas uma vez que as mercadorias foram comercializadas a distribuidores e revendedores, óbice que não encontra amparo legal, não tendo se preocupado em exigir da Recorrente a destinação final a hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. O Conselheiro Rosaldo Trevisan votou pelas conclusões, por entender que a isenção não está condicionada à venda direta às pessoas mencionadas no Decreto nº 6.426, de 2008 Os Conselheiros Alexandre Kern e Ivan Allegretti apresentaram declaração de voto.

[assinado digitalmente]

Antonio Carlos Atulim - Presidente

[assinado digitalmente]

Luiz Rogério Sawaya Batista - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Luiz Rogério Sawaia Batista e Ivan Allegretti. Sustentou pela recorrente o Dr. Jorge Ney de Figueiredo Lopes Junior, OAB/SP 207.974.

## Relatório

Trata-se o processo de Auto de Infração, fls 438/536, de PIS e Cofins no regime não-cumulativo do período de 01/2008 a 12/2010. Em conformidade ao Termo de Verificação Fiscal (fls. 427/436), lavrado pela insuficiência de recolhimento das contribuições para o PIS e COFINS, vez que o contribuinte destinou os produtos classificados e relacionados no Anexo III do Decreto 6.426/2008, para distribuidores e revendedores e não considerou a receita obtida na venda como base de cálculo das contribuições.

De acordo com o Decreto n 6.426/2008, ficam reduzidos a zero as alíquotas de Pis e da Cofins dos produtos relacionados no anexo III será destinado ao uso em hospitais, clínicas médicas e odontológicas, campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análise clínicas, tal benefício não se estende a venda realizadas para distribuidores e revendedores.

A postulante foi notificadas em 30/01/2013 apresentando impugnação, 543/577, em 28/02/2013, alegando que a interpretação do Decreto 6.426/2008, artigo 1, a que a redução para alíquota zero é para promover a redução de insumos destinados a serviços médicos hospitalares em geral e não é um benefício fiscal para as instituições mencionadas no tal artigo. portanto, não é requisito para o gozo da redução de alíquota para a venda direta para as instituições já mencionadas.

Os únicos requisitos são:

- a) uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análise clínicas,
- b) classificação nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.14 e 98.18 da NCM;
- c) que os produtos estejam relacionados no Anexo III do Decreto n 6.426/2008.

Entende-se que os produtos destinam a uso em hospitais e não a venda direta a tais instituições. O benefício é para uma destinação e não um destinatário.

Alega que a multa de ofício é abusiva, e cita jurisprudência favorável,

Questiona incidência de juros SELIC sobre a multa, e argumenta dizendo que não há lei para esta cobrança e sim um Parecer MF 28 de 1998.

Pede impugnação protestando pela juntada posterior de documentos.

De acordo com a DRJ, os artigos 15 e 16 § 4 do Decreto 70.235/72, dispõem que prova documental deverá se apresentada na manifestação de inconformidade, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual ou conforme previstos nas alíneas do § 4, do artigo 16 quando fundamentado, alegar impossibilidade de apresentação por motivo de força maior.

A interessada não precisa alegar tal justificativa pois a lide se baseia em direito creditório que depende unicamente de análise de questão de direito e não há necessidade de apresentação de documentos. Para tanto conclui se com o Indeferimento deste pedido.

O auto de infração traz à tona a interpretação dada pela interessada que alega ser aplicável alíquota zero para os produtos que são vendidos a revendedores/ distribuidores, pois o uso continuará sendo dentro de hospitais e a fiscalização entende que a comercialização, para ter este benefício, da alíquota zero, deverá ocorrer diretamente aos hospitais, clinicas, etc.

O Decreto n 6.426/2008 reduz a zero as alíquotas da contribuição de PIS/COFINS apenas e tão somente dos produtos que menciona nas condições que estipula, com isso sua interpretação deverá ser literal.

No inciso I temos redução de alíquota de natureza objetiva, onde todos os produtos classificados no anexo I, estariam garantidos desse benefício. Já o inciso II trata-se de redução de natureza objetiva e subjetiva vez que se encontra condicionada a pessoa do beneficiário ou a destinação final do produtor.

Já o inciso III do artigo 1, fala somente sobre a destinação dos produtos listados no Anexo III, isso como condição para a materialização da redução de alíquota. nenhum dos dispositivos elencados são explícitos na aquisição do mercado interno ou a importação de bens de consumo pela destinatárias, como faz o inciso II.

Segundo a DRJ deve-se ter em conta que a exigência esta nele implícita ao referir que estas entidades são as destinatárias e usuárias dos bens com alíquota zero. Quando os produtos forem adquiridos por outros comerciantes que não, hospitais, clinicas médicas e odontológicas, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de analise clinica, varejistas ou atacadistas, que operem como distribuidores e que revendam para hospitais não se aplicaria o benefício.

Alega a interessada que a multa de 75% de oficio tem efeito confiscatório e afronta a Constituição Federal. As DRFJ, como órgão administrativo, são competentes para julgar em 1ª Instância processos relativos a tributos e contribuições relativas a SRF, seu poder se limita a examinar atos dos agentes da Administração Tributária, e com atos da administrativos emanados de autoridades hierarquicamente superiores; para tanto falta lhes competência para a respeito da conformidade da lei, não cabe a ele reconhecer a inaplicabilidade de alguma lei.

Dessa maneira cabe ao julgador administrativo acatar as normas legais vigentes a época do fato gerador, promover sua aplicação, não podendo afastar a incidência de determinada lei por considerá-la contraria aos princípios constitucionais.

Para a constituição de um crédito tributário há o lançamento do tributo, da multa de oficio e dos juros de mora. Os lançamentos efetuados foram sem os juros de mora sobre a multa, mesmo assim a interessada questiona tal fato em sua impugnação.

Vale salientar que os juros moratórios não são objetos de lançamentos, dos quais existe o lançamento dos juros somente sobre o valor da contribuição. Vale a pena lembrar que o principal e multa, serão calculados até a data do efetivo pagamento na fase de execução do acórdão e de cobrança do crédito tributário mantido após se tornar definitiva, administrativamente, a cerca de decisão do lançamento impugnado.

Dessa forma, a DRJ julgou improcedente a Impugnação, tendo a Recorrente apresentado Recurso Voluntário em que reitera os seus argumentos, pugnando, ao final, não apenas pela não aplicação da multa de 75%, como ainda pela impossibilidade de aplicação dos juros de mora sobre a multa e, ainda, pela não aplicação dos juros com base na taxa SELIC.

## Voto

O Recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

A presente discussão já foi enfrentada por essa Turma nos autos do processo administrativo nº 10909.003448/201095. Refere-se ao alcance da alíquota zero previsto no Decreto nº 6.426/2008, conforme estabelecido pelo art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

*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:*

*I - químicos classificados no Capítulo 29 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, relacionados no Anexo I;*

*II - químicos intermediários de síntese, classificados no Capítulo 29 da NCM e relacionados no Anexo II, no caso de serem:*

*vendidos para pessoa jurídica industrial, para serem utilizados na fabricação dos produtos relacionados no Anexo I; ou*

*importados por pessoa jurídica industrial, para serem utilizados na fabricação dos produtos relacionados no Anexo I;*

*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.*

*Art. 2º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, incidentes sobre a operação de importação dos produtos farmacêuticos classificados, na NCM:*

*I - na posição 30.01;*

*II - nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1 e 3002.20.2;*

*III - nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92 e 3002.90.99;*

*IV - na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56;*

*V - na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46;*

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

Autenticado digitalmente em ~~VI/4 no código 3005.10.10~~; SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 11/

12/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 04/11/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATIS

TA, Assinado digitalmente em 15/11/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 17/11/2014 por

IVAN ALLEGRETTI

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

VII - nos itens 3006.30.1 e 3006.30.2; e VIII - no código 3006.60.00.

*Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.*

*Art. 4º Ficam revogados os Decretos nº 5.821, de 29 de junho de 2006, e nº 6.337, de 31 de dezembro de 2007.*

A discussão reside no alcance do inciso III, do artigo 1º do Decreto nº 6.426/2008, que relaciona os produtos no Anexo III, e determina que os produtos devam ser destinados ao uso em hospital, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas.

Ou seja, se a pessoa jurídica importa deva obrigatoriamente ser uma das pessoas constantes no citado dispositivo ou se a pessoa jurídica compradora deva ser diretamente uma dessas pessoas jurídicas, conforme, aliás, defende as autoridades fazendárias autuantes.

Já tenho entendimento manifestado anteriormente em relação à presente discussão. E ele fundamenta-se, inicialmente, no fato de que a legislação não estabelece expressamente que tais entes, quais sejam, hospitais, clínicas, consultórios e etc. devam ser os importadores ou adquirentes diretos desses produtos.

Entendo que a legislação realmente não impôs tal condição, que seria deveras estranha ao exigir que tais entes pratiquem diretamente a importação e a aquisição, mas tão somente que os produtos sejam de uso de tais entes e daí porque relacionou as classificações fiscais de produtos que seriam próprias para uso de hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas.

Se a alíquota zero apenas se aplicasse às importações diretas e aquisições diretas de tais entes o Decreto assim estabeleceria, sendo que nesse caso ele estaria, na realidade, em sentido totalmente oposto ao mercado desse tipo de produtos, empurrando tais entes a praticarem operações de importação e de aquisição direta diretamente dos fabricantes, o que cria uma exigência que não guarda nenhuma relação com a atividade exercida por tais pessoas jurídicas.

Não se pode perder de vista que a grande maioria dos produtos farmacêuticos e hospitalares está sujeito obrigatoriamente a registro prévio na ANVISA, que, no que toca à fabricação, faz inclusive a análise da fabricação do produto, mediante fiscalização do estabelecimento fabril, aonde quer que ele esteja, sendo um procedimento custoso e demorado.

Ou seja, a persistir a interpretação emprestada pelas autoridades fazendárias tais entes estariam obrigados a se sujeitar ao registro dos produtos importados na ANVISA, o que tornaria muito difícil, para não dizer impossível, a própria utilização do produto.

E a classificação fiscal de tais produtos, assim como a necessidade de registro na ANVISA, conforme o caso, é determinante para o uso em hospitais, clínicas, consultórios e etc., sendo que a exigência realizada pelas autoridades fazendárias qualifica-se como exigência extrínseca ao próprio produto, não estando expressamente prevista em nenhum dos Decretos que tratam da matéria.

Os Decretos nº 5.057, de 30/04/2004, nº 5.127, de 05/07/2004, nº 5.821, de 30/06/2006, nº 6.337, de 31/12/2007 e, por fim, o nº 6.426, de 07/04/2008, de que trata a presente discussão, já previam o mesmo tratamento tributário.

Ademais, não se pode olvidar que a restrição das operações aos entes relacionados não se justifica sob o ponto de vista tributário, posto que o objeto da regra é desonerar tais produtos, de modo que eles possam chegar ao consumidor final a um preço mais acessível, barateando os serviços de saúde como um todo.

O estabelecimento de alíquota zero no ponto final da cadeia, posto que tais produtos são utilizados por tais entes para a prestação de seus serviços em nada contribuiria para a desoneração de tais bens, posto que haveria a incidência do PIS e da COFINS em momento anterior na cadeia de comercialização, incluindo-se a importação, conforme o caso, fazendo com que os revendedores de tais produtos repassem o custo tributário de tais tributos no preço de seus produtos.

Por outro lado, restou incontroverso nos autos que a Recorrente teria vendido produtos classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18 da NCM e que tais produtos estão relacionados no Anexo III do Decreto nº 6.426/2008. O ponto de divergência está no fato de que os adquirentes dos produtos da Recorrente são empresas atacadistas, sendo que a própria Recorrente demonstrou que a grande maioria desses adquirentes possuem como Código Nacional de Atividade Econômica o comércio de produtos destinados ao uso em hospitais, clínicas, consultórios, laboratórios, etc.).

Não posso deixar de ressaltar que a Ementa do Acórdão 3201-000.835, relatado pela Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando, que trata de matéria praticamente idêntica à versada nos presentes autos:

*PIS/COFINS Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009  
PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO.  
IMPORTAÇÃO COM REDUÇÃO DE ALÍQUOTAS.  
REQUISITOS. A importação das mercadorias beneficiadas com alíquota reduzida das contribuições ao PIS/Pasep-importação e à Cofins-importação, prevista nos Decreto nº 5.057, de 30/04/2004, Decreto nº 5.127, de 05/07/2004, Decreto nº 5.821, de 30/06/2006, Decreto nº 6.337, de 31/12/2007 e Decreto nº 6.426, de 07/04/2008, não é vinculada a qualidade do importador, mas à utilização do bem, isto é, para uso nas instituições enumeradas nesses mesmos decretos. A importação de mercadorias com redução de alíquotas das contribuições ao PIS/Pasep-importação e à Cofins-importação, prevista nos Decreto nº 5.057, de 30/04/2004, Decreto nº 5.127, de 05/07/2004, Decreto nº 5.821, de 30/06/2006, Decreto nº 6.337, de 31/12/2007 e Decreto nº 6.426, de 07/04/2008, aplica-se às luvas de látex da Posição 4015 da Nomenclatura Comum do Mercosul, desde que próprias, por suas características, para uso nas instituições enumerados nos decretos, tais como, laboratórios, clínicas, hospitais, consultórios, entre outros. Esses produtos, por se caracterizarem como produtos para a saúde, demandam obrigatoriamente o registro na Agência Nacional de Vigilância Sanitária, na forma da legislação específica, sem o qual não podem ser regularmente importados, comercializados ou industrializados no País. Assim, apenas os produtos que possuam tal registro atendem às condições estabelecidas nos*

*decretos em referência para fins de aproveitamento da alíquota reduzida. Recurso de Ofício negado*

Referido julgado encontra-se em linha com o presente voto, que, por sua vez, acrescenta diversos outros pontos à discussão que, ao meu ver, não podem passar despercebidas, posto que a exigência constante nos autos não encontra amparo legal, seja implícito, conforme anunciado no voto da DRJ, seja expresso.

Nesse sentido e em relação a esta discussão, dou provimento ao Recurso Voluntário.

No tocante ao argumento de que a multa de 75% teria efeito confiscatório e de que a taxa SELIC não poderia ser adotada, entendo que tal matéria não pode ser conhecida no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, não apenas por estar devidamente veiculada no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, mas por se referir exclusivamente a tema relacionado à constitucionalidade da fixação da multa, constante em Lei.

Há, pois, contrariedade à Súmula 2 do CARF – “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.” Por outro lado, a discussão relacionada à taxa SELIC é tema também pacificado na jurisprudência administrativa e (judicial), incidindo a Súmula 4 do CARF – “A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.”

No tocante à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício voto no sentido de acolher os argumentos da Recorrente em razão da expressa ausência de disposição legal. A Câmara Superior de Recursos Fiscais, no julgamento do processo nº 18471.001680/2004-30, firmou entendimento de que os juros de mora não se aplicam sobre a multa de ofício:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL — COFINS*

*Período de apuração: 01/03/1999 a 31/12/2003*

*COFINS. DECADÊNCIA.*

*Nos casos de lançamento por homologação em que há a antecipação do pagamento, aplica-se o artigo 150 §4º do CTN, contando-se o prazo de 5 anos da ocorrência do fato gerador.*

*NORMAS PROCESSUAIS.*

*Em respeito ao princípio da economia processual, se determinada questão é afeta diretamente ao processo administrativo fiscal em curso, deve ser conhecida e enfrentada de pronto. Desnecessário se aguardar outro momento futuro para fazê-lo.*

*ATUALIZAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. FATOS GERADORES A PARTIR DE*

*1º/01/97.*

*Os juros de mora s6 incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de oficio aplicada. Recurso Especial do Contribuinte Provido.”*

Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luiz Rogério Sawaya Batista

## Declaração de Voto

Conselheiro Alexandre Kern

A presente discussão já foi enfrentada por este Colegiado, por ocasião do julgamento do recurso voluntário interposto nos autos do processo administrativo nº 10909.003448/201095, e que diz respeito ao alcance subjetivo do benefício de redução a zero das respectivas alíquotas, instituído pelo art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, e regulamentado pelo Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008, nos seguintes termos:

*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:*

*I - químicos classificados no Capítulo 29 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, relacionados no Anexo I;*

*II - químicos intermediários de síntese, classificados no Capítulo 29 da NCM e relacionados no Anexo II, no caso de serem:*

- a) vendidos para pessoa jurídica industrial, para serem utilizados na fabricação dos produtos relacionados no Anexo I; ou*
- b) importados por pessoa jurídica industrial, para serem utilizados na fabricação dos produtos relacionados no Anexo I;*

*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.

**Art. 2º** Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, incidentes sobre a operação de importação dos produtos farmacêuticos classificados, na NCM:

I - na posição 30.01;

II - nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1 e 3002.20.2;

III - nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92 e 3002.90.99;

IV - na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56;

V - na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46;

VI - no código 3005.10.10;

VII - nos itens 3006.30.1 e 3006.30.2; e VIII - no código 3006.60.00.

**Art. 3º** Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

**Art. 4º** Ficam revogados os Decretos nº 5.821, de 29 de junho de 2006, e nº 6.337, de 31 de dezembro de 2007.

A recorrente sustenta que a expressão destinados ao uso, empregada no inc. III do art. 1º, refere-se à utilização do bem, entendendo que a redução da alíquota a zero de seus produtos torna-se aplicável, inclusive, nas vendas realizadas a revendedores/distribuidores dos citados materiais, pois o uso continuará sendo por parte dos hospitais, clínicas etc. A Fiscalização, por sua vez, entende que se refere à comercialização do produto, exigindo-se para a fruição do benefício que a venda ocorra diretamente à hospitais, clínicas, etc.

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.

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 5 de julho de 2004 (efeitos de 01/05/2004 a 29/06/2006), disciplinou originalmente a redução a zero autorizada pela Lei nº 10.865, de 1004, 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”. Já o Decreto nº 5.821, de 29 de junho de 2006, que se seguiu (efeitos de 30/06/2006 a 07/04/2008), estendeu a redução de alíquotas a zero para as vendas no mercado interno, alteração que foi expressamente revogada pelo Decreto nº 6.337, de 31 de dezembro de 2007, que acolheu ainda as alterações promovidas pela Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 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 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 adquirente ser um hospital, clínica, consultório médico, *etc.*

Salta aos olhos da leitura dos citados textos normativos que as reduções a zero das alíquotas das Contribuições previstas no Decreto nº 6.426, de 2008, são aplicáveis também às operações 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 da operação comercial 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 o enquadramento do produto no detalhamento do Decreto, não faria sentido algum o legislador alterar o § 11 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 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, de 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 receitas decorrentes das vendas ou 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.

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

Autenticado digitalmente em 04/11/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATISTA, Assinado digitalmente em 11/

12/2014 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 04/11/2014 por LUIZ ROGERIO SAWAYA BATIS

TA, Assinado digitalmente em 15/11/2014 por ALEXANDRE KERN, Assinado digitalmente em 17/11/2014 por

IVAN ALLEGRETTI

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Veja-se que é incabível asseverar que um produto atualmente constante do Decreto nº 6.426, de 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):

*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.”* (negrito na transcrição)

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 voto condutor deste Acórdão e 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, de 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, de 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 das mercadorias objeto do benefício de redução de alíquota de que trata o Decreto nº 6.426, de 2008.

E por que afinal acompanhei o relator votei pelo provimento ao recurso voluntário?

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 427 a 436) o auto foi lavrado – única e exclusivamente - porque a Fiscalização entendeu que as receitas deveriam ter sido tributadas uma vez que as mercadorias foram comercializadas a distribuidores e revendedores, óbice que não encontra amparo legal. **A Fiscalização não se preocupou em exigir da autuada que comprovasse a destinação final** a hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, ônus do qual, conforme entendemos, a autuada jamais poderia esquivar-se.

Tratando-se do único fundamento para autuação, não podemos, no curso do contencioso, agravar a exigência inicial, como fez a decisão recorrida, e exigir a comprovação da destinação.

Por essa razão, acompanhamos o relator e demos provimento ao recurso.

Sala de sessões, em 14 de outubro de 2014



Alexandre Kern

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Ivan Allegretti

O presente julgamento chegou à unanimidade de votos, pelas conclusões, em razão dos efeitos do art. 22 da Lei nº11.945/2004, cujo texto é o seguinte:

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

Em razão deste dispositivo, concluiu-se que apenas quando se demonstra o desvio de destinação por um determinado contribuinte é que se lhe pode atribuir a responsabilidade pelas conseqüências tributárias de tal desvio.

Ou seja, apenas se se demonstrar que houve a venda para usuário final distinto daquele indicado no art. 8º, II, § 11, da mesma Lei, é que se configura o descumprimento das exigências da Lei e que, então, deve ser cobrado o tributo.

Isto apenas acontecerá se a venda for realizada para consumidor final.

O contribuinte, no entanto, não está obrigado a vender para consumidores finais. Pode realizar a venda para outros revendedores, como ocorre no presente caso.

Se a venda acontece para revendedor, transfere-se para este último a responsabilidade por assegurar a destinação legal.

Concordo com este entendimento, mesmo porque, não se poderia cogitar da atribuição de responsabilidade irrestrita e solidária a todos os agentes econômicos que tenham participado da cadeia de circulação de tais produtos.

No entanto, entendi conveniente fazer a presente declaração de voto para reiterar meu entendimento pessoal a respeito do efetivo alcance que se deve dar a esta hipótese de alíquota zero.

O art. 8º, II, § 11, da Lei nº 11.945/2004 se refere a “*produtos destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público e laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas*”, para autorizar a fixação de alíquota zero de PIS/Cofins-Importação.

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

A referência aos referidos estabelecimentos serve para qualificar a natureza do produto.

Além do que, não se pode ignorar a realidade de fato de que as importações – que são a hipótese de incidência do PIS/Cofins-Importação – são em sua maior parte realizadas por empresas comerciais, que revendem o produto.

E mais: que a cadeia de revenda pode se prolongar por várias etapas, até chegar ao usuário final quando, então, haverá a aplicação ou utilização do produto.

O legislador, com efeito, não negou o benefício para tais situações em que ocorre a importação e revenda por empresas comerciais.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Voto, por isso, pelo provimento do recurso.

(assinatura digital)  
Ivan Allegretti