



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

Processo nº 10840.900328/2009-36
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-002.034 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2013
Matéria PIS
Recorrente HOSPITAL SÃO FRANCISCO SOCIEDADE EMPRESARIA LIMITADA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do Fato Gerador: 31/12/2004

COFINS. RECEITA DE VENDA DE MEDICAMENTOS. COMERCIANTE ATACADISTA OU VAREJISTA. LEI Nº 10.147/2000. ALÍQUOTA ZERO. CLÍNICAS E HOSPITAIS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICO-HOSPITALARES. INAPLICABILIDADE. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO A MAIOR.

Os medicamentos utilizados pelas clínicas e hospitais são insumos indispensáveis da prestação dos serviços médico-hospitalares, deixando de ser mercadorias, e, o hospital ou a clínica, pela natureza de sua atividade, não revestem a condição de comerciante varejista ou atacadista, de modo que não praticam operação de venda sujeita a alíquota zero, prevista no art. 2º da Lei nº 10.147/2002, sendo indevida a exclusão das receitas de venda dos medicamentos da base de cálculo do PIS e da COFINS, inexistindo indébito passível de compensação tributária.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente Substituto), João Carlos Cassuli Junior (Relator), Monica Elisa de Lima (Suplente), Mario Cesar Francalossi Bais (Suplente), Silvia de Brito Oliveira, Adriana Oliveira e Ribeiro (Suplente). Ausente, justificadamente, os Conselheiros Nayra Bastos Manatta, Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça e Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva.

Relatório

Versa o processo de Declaração de Compensação Eletrônica – DCOMP, de nº. 32271.13673.010205.1.7.04-8088, no qual foi apontado como origem do crédito, pagamento indevido ou a maior realizado pelo sujeito passivo no valor de R\$42.984,75 (quarenta e dois mil, novecentos e oitenta e quatro reais e setenta e cinco centavos), relativo à PIS (cód. 6912) no período de 11/2003, visando a compensação de CSLL, relativa por sua vez à 1ª quinz./jan/2005 no valor de R\$7.466,50 (sete mil, quatrocentos e sessenta e seis reais e cinquenta centavos)

O Despacho Decisório Eletrônico, de fls. 7 – numeração eletrônica, não homologou a compensação pretendia ao argumento de que para o DARF indicado como originador do pagamento indevido ou a maior haviam sido encontrados um ou mais pagamentos, os quais utilizaram integralmente o valor correspondente, não restando saldo de crédito para a compensação analisada.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do despacho decisório em 03/03/2009, conforme Consulta de Postagem de fls. 10 (numeração eletrônica) o contribuinte apresentou sua Manifestação de Inconformidade às fls. 11-14 (numeração eletrônica), alegando que no decurso do prazo entre a transmissão da declaração e a decisão eletrônica combatida promoveu a retificação DIPJ correspondentes ao período, retificando ainda, posteriormente, a respectiva DCTF, alterando o valor do PIS devido de R\$42.984,75 (quarenta e dois mil, novecentos e oitenta e quatro reais e setenta e cinco centavos) para R\$38.527,48 (trinta e oito mil, quinhentos e vinte e sete reais e quarenta e oito centavos), o que lhe conferiria um pagamento a maior no importe de R\$4.457,27 (quatro mil, quatrocentos e cinquenta e sete reais e vinte e sete centavos), e anexou cópia das declarações retificadoras apontadas.

O contribuinte alegou ainda que a diferença (a maior) entre o débito pretensamente compensado e o crédito resultando do indébito apontado, foi recolhida por meio de DARF.

DO JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

Em análise aos argumentos sustentados pelo sujeito passivo em sua defesa, a 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Ribeirão Preto/SP, através do Acórdão nº. 14-25.902 houve por bem em considerar Improcedente o pleito do contribuinte, ementando seu julgamento nos seguintes termos:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

Data do fato gerador: 31/12/2004

INDÉBITO TRIBUTÁRIO. RETIFICAÇÃO DE DCTF. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE ERRO MATERIAL.

O erro de preenchimento da DCTF, cuja correção resulte crédito ao sujeito passivo, precisa ser comprovado mediante documentos contábeis e fiscais.

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO. *Para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo, deve ser demonstrada a liquidez e certeza de crédito de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Resumidamente a DRJ RPO/SP entendeu que ainda que procedidas as retificações pelo contribuinte (após o despacho decisório), há a necessidade de comprovação contábil da certeza, liquidez e exigibilidade do indébito tributário daí decorrente. Segundo o julgamento, deveria o sujeito passivo ter juntado aos autos a prova do erro na apuração do valor do PIS devido – e pago por meio do DARF apontado como originador do crédito, sendo possível delas se extrair a certeza acerca da base de cálculo da aludida contribuição, para que se pudesse então atestar a existência do indébito utilizado na compensação pleiteada.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificado do Acórdão de 1ª Instância em 13/10/2009, conforme AR de fls. 69 – numeração eletrônica, o contribuinte apresentou tempestivamente, em 12/11/2009, seu Recurso Voluntário, que por muito bem sintetizado pela Turma Julgadora em 2ª Instância, merece ser reproduzido:

No recurso ofertado, a sociedade afirma que a apresentação das declarações retificadoras basta como prova da ocorrência do pagamento indevido, citando a normatização relativa às declarações de compensação na qual não se exige a juntada de documentos contábeis ou fiscais. No tópico final de seu recurso afirma que, ainda assim, estava juntando cópias dos lançamentos contábeis que lastreariam a apuração feita na DIPJ. Essa afirmação, no entanto, não se confirma nos autos, nos quais não há documento contábil ou fiscal algum.

DO JULGAMENTO EM 2ª INSTANCIA

Distribuído ao CARF, o processo foi a julgamento em sessão datada de 28/10/2010, tendo a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção, convertido o julgamento do mesmo em diligência para “*sejam os autos baixados em diligência de modo a que a unidade preparadora intime a empresa a desagregar o total lançado a título de ‘Outras exclusões’ na linha 24 da ficha 26A de sua DIPJ retificadora (fl. 46 dos autos). Deve ser discriminado o valor de cada conta contábil aí agregado com breve descrição do seu conteúdo consoante plano de contas*”.

DA DILIGÊNCIA

Às fls. 120 dos autos (numeração eletrônica), foi expedida a Intimação nº. 266/2011/DRF/POR/Seort, determinando que o sujeito passivo procedesse ao detalhamento contábil perquirido pela Resolução nº. 3402-00.120 do CARF, discriminando o valor de cada conta contábil agregada, com a breve descrição de seu conteúdo, consoante o plano de contas, bem como, que juntasse o contribuinte, demais documentos/esclarecimentos que entendesse cabíveis ao deslinde da causa.

Cientificado da Intimação acima mencionada em 17/03/2011, conforme AR de fls. 121 (numeração eletrônica) o contribuinte apresentou, às fls. 126 (n.e) pedido de juntada dos documentos solicitados, esclarecendo ainda que *“os valores excluídos da linha 24 da ficha 21 da DIPJ, referem-se as receitas com vendas de medicamentos sujeitos a tributação monofásica do PIS e da COFINS”*.

DA DISTRIBUIÇÃO

Tendo o processo sido distribuído a esse relator por sorteio regularmente realizado, vieram os autos para relatoria, por meio de processo eletrônico, em 02 volumes, numerados até a folha 313 (trezentos e treze), estando apto para análise desta Colenda 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, Relator.

Retornam os autos de diligência determinada pela Resolução nº. 3402-00.120, na qual, em sessão de julgamento ocorrida em 28/10/2010, foi determinado à Autoridade Preparadora o esclarecimento de fatos que possibilitam o julgador à efetiva análise e deslinde da causa.

Superada na própria diligência a questão quanto a materialização do indébito se dar por retificação de DCTF **posterior** ao despacho decisório que não homologou a compensação pleiteada pelo contribuinte, têm-se que restou necessário então, ao mesmo, a concreta prova dos fatos jurídicos ocorridos, seus registros contábeis e efeitos correlatos, que lhe permitiram reduzir a base de cálculo do PIS, reduzindo conseqüentemente a contribuição efetivamente devida no período de apuração a que se refere e, por conseguinte, ter efetuado pagamento a maior da aludida contribuição, resultando no indébito utilizado na compensação realizada.

Assim, intimado, o contribuinte trouxe aos autos uma relação de todos os medicamentos que comercializara, bem como cópia dos livros diário e razão, e ainda balancete contábil, pertinentes ao período de referência do alegado indébito, podendo-se verificar, da documentação apresentada, que na classificação fiscal a que se referem os medicamentos relacionados no documento apresentado pela recorrente, estão, de fato, inseridos medicamentos, os quais submetem-se ao regime monofásico de tributação do PIS.

Neste diapasão, segundo o que preceitua o artigo 1º, I, 'a' da Lei 10.147/2000, o recolhimento do PIS neste regime cabe ao estabelecimento industrializador ou importador, portanto, não incidindo tributação novamente na(s) etapa(s) seguinte(s), relativa(s) à comercialização, seja no atacado seja no varejo. É o que se observa da leitura do citado dispositivo:

*“Art.1º A Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - **COFINS devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46 e 3303.00 a 33.07, exceto na posição 33.06, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 9603.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:***

I - incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3,

3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00: 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento) e 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento);

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento);

II – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

§ 1º Para os fins desta Lei, aplica-se o conceito de industrialização estabelecido na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

§ 2º O Poder Executivo poderá, nas hipóteses e condições que estabelecer, excluir, da incidência de que trata o inciso I, produtos indicados no caput, exceto os classificados na posição 3004.

§ 3º Na hipótese do § 2º, aplica-se, em relação à receita bruta decorrente da venda dos produtos excluídos, as alíquotas estabelecidas no inciso II.

Art. 2º São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.

Em face da previsão de incidência monofásica para os medicamentos, pretende, então, a Recorrente, excluir das suas receitas, aquelas provenientes da venda de medicamentos que faz aos seus clientes, nos tratamentos hospitalares, razão pela qual retificou suas DACON e DCTF's, surgindo daí o indébito tributário objeto da Declaração de Compensação aqui analisada.

Assim, antes de mais nada, cabe averiguar se o pagamento das contribuições ao PIS e à COFINS sobre a receita da venda dos medicamentos, agregados aos serviços hospitalares, importa em indébito tributário, que é o requisito essencial para que e possa falar em “repetição de indébito” e na correspondente compensação tributária.

Neste sentido, no entanto, por se estar diante de uma entidade hospitalar, que presta serviços de natureza médica e clínica a seus pacientes, aos quais indispensavelmente ministra medicamentos como forma de tornar o tratamento (obrigação de fazer) o mais eficiente ou eficaz possível, tem-se que os medicamentos assumem a condição de insumo da prestação do serviço, perdendo totalmente a natureza de mercadoria para revenda com intuito de lucro. São os remédios “meios” para se obter o “fim” da atividade clínica e médica, que é a prestação de serviços da “cura”. Os remédios, assim como outros insumos necessários a prestação dos serviços (exames, maquinários, instrumentos cirúrgicos, energia elétrica etc.), ao serem utilizados como parte dos serviços, deixam de ser mercadorias, e, o hospital ou a clínica,

pela natureza de sua atividade, não revestem a condição de comerciante varejista ou atacadista, de modo que não praticam operação de *venda* sujeita a alíquota zero, prevista no art. 2º da Lei nº 10.147/2002, mas de prestação de serviços, que prepondera àquela, absorvendo-a.

Neste mesmo sentido, ambas as Turmas de Direito Público do Superior Tribunal de Justiça já assentaram entendimento pela inaplicabilidade do regime de alíquota zero do PIS e COFINS prevista no art. 2º, da Lei nº 10.147/00, para Clínicas e Hospitais, como se constata pelas Ementas a seguir transcritas:

“PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. PIS. COFINS. ENTIDADES HOSPITALARES E CLÍNICAS MÉDICAS. ALÍQUOTA ZERO. LEI No. 10.147/2000. RECEITAS RELATIVAS AOS MEDICAMENTOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. INAPLICABILIDADE.

1. Não se ressente dos vícios a que alude o art. 535 do CPC a decisão que contenha argumentos suficientes para justificar a conclusão adotada.

2. A controvérsia consiste no reconhecimento do direito da clínica médica à exclusão, da base de cálculo do PIS e da Cofins incidentes sobre o faturamento decorrente da prestação de serviços, das receitas correspondentes ao valor dos medicamentos utilizados na prestação daqueles serviços, mediante a aplicação da alíquota zero prevista no artigo 2º da Lei n. 10.147/2000 para as pessoas jurídicas que não ostentam a qualidade de importadores ou fabricantes dos produtos nela referidos.

3. A Lei n. 10.147/200, no art. 2º, deixa claro que a redução das alíquotas a zero incide sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do respectivo inciso I, do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador. Concentrou, assim, a cobrança do PIS e da Cofins em uma única etapa -a da industrialização- eximindo do pagamento da contribuição os intermediários e os revendedores.

4. As entidades hospitalares e as clínicas médicas não têm como atividade básica a venda de medicamentos no atacado ou no varejo, sendo sua atividade precípua a prestação de serviços de natureza médico-hospitalar a terceiros. Destarte, os medicamentos utilizados pela recorrente são insumos imprescindíveis para o desempenho de suas atividades e, por essa razão, integram o seu custo. Assim, as receitas auferidas em razão do pagamento do serviço pelos seus pacientes englobam o valor dos remédios empregados na prestação do serviço, razão pela qual é descabida a aplicação da alíquota zero.

5. Recurso especial não provido.”

(STJ – 1ª Turma - REsp nº 1.133.895/RN – Rel. Min. Benedito Gonçalves – j 09.03.2010)

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. LEI N. 10.147/2000. HOSPITAIS E CLÍNICAS MÉDICAS. ALÍQUOTA ZERO. MEDICAMENTOS UTILIZADOS NA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. INAPLICABILIDADE.

1. Não se aplica a alíquota zero prevista no art. 2º da Lei n. 10.147/2000 a entidades hospitalares ou clínicas médicas, pois os medicamentos utilizados são insumos para a execução de sua atividade principal, qual seja, prestação de serviços de natureza médico-hospitalar, não tendo na venda de medicamentos, seja no atacado ou no varejo, sua atividade essencial. (...)”

(STJ – 2ª Turma – AgRg no REsp nº 1.221.612/PR – Rel. Min. Humberto Martins – j 15.03.2011 – Dje 23.03.2011)

Cabe frisar que a circunstância que revelou a natureza do indébito pleiteado apenas veio a ser conhecida com a diligência, abrindo-se apenas nesse momento a possibilidade de se aquilatar o mérito do pagamento indevido pleiteado.

Porém, ante ao reconhecimento da inaplicabilidade do regime monofásico, e consequentemente da alíquota zero, prevista no art. 2º, da Lei nº 10147/2000, para os hospitais, que são prestadores de serviços, dos quais os medicamentos são insumos indispensáveis e não mercadorias, não cabe aprofundar mais na análise das demais provas carreadas aos autos, ante a ausência do próprio direito perseguido, devendo manter-se o indeferimento do pleito compensatório.

Assim sendo, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

João Carlos Cassuli Junior – Relator.