



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

**Processo n°** 10845.001215/2008-25  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-006.359 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de dezembro de 2018  
**Matéria** REGIME CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO.  
**Recorrente** HOSPITAL SÃO LUCAS DE SANTOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

REGIME CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÕES. TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS. NÃO REGULAMENTAÇÃO.

O inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, embora vigente até sua revogação pela Medida Provisória nº 1.991-18, de 2000, não teve eficácia, pois não houve sua regulamentação.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2004

REGIME CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÕES. TRANSFERÊNCIA DE RECEITAS. NÃO REGULAMENTAÇÃO.

O inciso III do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, embora vigente até sua revogação pela Medida Provisória nº 1.991-18, de 2000, não teve eficácia, pois não houve sua regulamentação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinho Oliveira Machado, Walker Araújo, Jorge Lima Abud, José Renato Pereira de Deus, Raphael Madeira Abad e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente Substituto).

## Relatório

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.

*Trata o presente processo de Pedido de Restituição de PIS/Pasep e Cofins, incidentes sobre a receita de produtos farmacêuticos, classificados nas posições 30.01 e 30.03., nos termos da alínea “a” do inciso I, do artigo 1º. da Lei nº. 10.147/2000, utilizados na consecução dos serviços hospitalares por ela prestados nos anos de 2003 e 2004, no valor de R\$ 741.610,05.*

*Conforme Despacho Decisório DRF/STS nº. 6, de 11/06/2011, o pedido foi indeferido pelas seguintes razões, em breve síntese:*

*a isenção do PIS e da Cofins aos produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01 e 30.03 da TIPI, sem exceções, diz respeito à venda desses produtos e não a sua utilização como insumos;*

*a exclusão da base de cálculo da receita obtida com produtos regidos pela substituição tributária não é autorizada para as pessoas jurídicas submetidas à cumulatividade das contribuições.*

*A interessada apresenta a sua manifestação de inconformidade (fls. 153/ss- e-processo), onde argumenta, em síntese, que, tem direito a excluir da base de cálculo os produtos monofásicos, embora esteja enquadrada no regime cumulativo.*

*Alega que, com as terceirizações de serviços e subcontratações, especialmente no ramo de Serviços Médicos e Hospitalares, ocorre a transferência para outra pessoa jurídica dos valores computados como receita. Segundo ela, se uma determinada atividade da contribuinte geradora de receita são repassadas, conclui-se que o PIS e a Cofins incidirão sobre a diferença, excluindo desta os valores pagos e repassados às outras empresas envolvidas na prestação dos serviços.*

*Embasa suas alegações no art. 3º., §2º., inciso III, da Lei nº. 9.718/98, onde consta que, para fins de determinação da base de cálculo das contribuições, excluem-se da receita bruta “os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos*

*para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo”.*

*Alega que o referido dispositivo tem aplicação imediata, e que não há necessidade de regulamentação por parte do Executivo para aplicação imediata da dedução legal estatuída no artigo 3º, §2º, inciso III, da Lei nº. 9.718/88. Segundo a contribuinte, é cabível discutir em juízo a base de cálculo da exação e a restituição do indébito tributário.*

*Requer, por fim, a reforma do Despacho Decisório e que seja concedida a correção pela SELIC dos valores pleiteados a partir da data do indeferimento.*

Em 17 de setembro de 2014, através do **Acórdão nº 07-35.622**, a 4ª Turma da DRJ/FNS , por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Entendeu a Turma que:

- ✓ Conforme o Despacho Decisório, objeto da manifestação de inconformidade, não há fundamento a amparar o pedido da interessada, posto que a isenção do PIS e da Cofins aos produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01 e 30.03 da TIPI, sem exceções, diz respeito à venda desses produtos e não a sua utilização como insumos; e que a exclusão da base de cálculo da receita obtida com produtos regidos pela substituição tributária não é autorizada para as pessoas jurídicas submetidas à cumulatividade das contribuições;
- ✓ Como se sabe, a base de cálculo dos tributos guarda correlação com o fato que se pretende tributar. No caso, a Lei nº 9.718/98 definiu, em seus artigos 2º e 3º, §1º, que a base de cálculo das contribuições para o PIS e Cofins é o “faturamento” ou “receita bruta”, decorrentes, portanto, dos valores auferidos pela pessoa jurídica no exercício de seu objeto social (por exemplo, a venda de bens ou serviços). As deduções/exclusões constantes do §2º do artigo 3º não suscitam qualquer alteração nessa base de cálculo, haja vista que não são receitas que decorrem do fato tributável;
- ✓ Ademais, o inciso III do § 2º do artigo 3º, acima transcrito, foi revogado pela Medida Provisória nº 1.191/2000, e, por não ter sido objeto de regulamentação pelo Poder Executivo enquanto esteve vigente, não produziu qualquer efeito, assim dispondo o Ato Declaratório SRF nº 56, de 20/07/2000;
- ✓ Ocorre que aquela possibilidade de exclusão da base de cálculo das contribuições não era auto-aplicável, tendo em vista que sua utilização estava condicionada a observância do regulamento que deveria ser baixado pelo Poder Executivo. Quisesse o legislador ordinário permitir a auto-aplicabilidade do referido comando legal, não teria ele imposto a condição determinando que fossem

“observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo”. Nesse contexto, a regulamentação era imprescindível para a execução da lei, pois que se determinaria o alcance da expressão “valores que, computados como receitas, tenham sido transferidos para outras pessoas jurídicas”;

- ✓ Diga-se ainda que a revogação do dispositivo legal não implica na ideia de que o mesmo fosse auto-aplicável, mas tão somente veio dirimir qualquer dúvida sobre sua inaplicabilidade.

O HOSPITAL SÃO LUCAS DE SANTOS LTDA foi cientificado do Acórdão de Impugnação, via Aviso de Recebimento, em 27 de novembro de 2014, às folhas 198.

O HOSPITAL SÃO LUCAS DE SANTOS LTDA ingressou com Recurso Voluntário em 18 de dezembro de 2014, folhas 199, de folhas 200 à 202.

Foi alegado em resumo:

- ✓ Tanto no pedido inicial, como na manifestação de inconformidade está detalhado o direito deste recorrente, senão vejamos, na data em questão existia uma Lei em vigor que dava claramente o direito de ressarcimento de valores pagos indevidamente. Se fôrmos derivar por outras linhas de raciocínio, e mesmo não respeitando a data e o amparo legal da época, podemos ver em decisões recentes que o entendimento do CARF no presente é de que os medicamentos utilizados na prestação de serviços dos Hospitais são INSUMOS e DIRETOS, portanto na pior das hipóteses, vemos aí claramente o “não tão fantasma no ordenamento tributário Brasileiro”, a clara BITRIBUTAÇÃO, uma vez que o PIS e a COFINS sobre estes medicamentos foram retidos no fabricante ou distribuidor e os mesmos quando faturados ao prestador de serviços vem com estes impostos agregados ao produto e por consequência ao custo, e mesmo que o prestador de serviços aporte todo este custo no serviço prestado, ainda assim estará pagando sobre os mesmos no faturamento;
- ✓ Os hospitais e as clínicas médicas não têm como atividade básica a venda de medicamentos no atacado ou no varejo: sua finalidade social, a razão da sua existência é a prestação de serviços de natureza médica-hospitalar a terceiros, caso do impetrante (artigo 3º do Estatuto Social ) desempenho do seu objetivo social, os hospitais, com é a situação do apelado, fornecem, aos seus clientes, em conjunto com os serviços que lhes prestam, medicamentos, remédios', indispensáveis para 'o êxito do serviço realizado. O fornecimento do remédio não é um fim em 'si mesmo; tanto é que só é disponibilizado para aquele paciente que está recebendo a prestação do serviço médico. O fornecimento oneroso dos medicamentos ocorre no bojo da prestação do serviço médico hospitalar, da qual é indissociável;

- ✓ Destarte, os medicamentos utilizados pelo impetrante 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.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

### **Da admissibilidade.**

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância em 27 de novembro de 2014, às folhas 198.

O HOSPITAL SÃO LUCAS DE SANTOS LTDA ingressou com Recurso Voluntário em 18 de dezembro de 2014, folhas 199

O Recurso é tempestivo.

### **Da controvérsia.**

No Recurso Voluntário foram alegados os seguintes pontos:

- ✓ Os medicamentos utilizados na prestação de serviços dos Hospitais são INSUMOS e DIRETOS, portanto, vemos a clara BI-TRIBUTAÇÃO, uma vez que o PIS e a COFINS sobre estes medicamentos foram retidos no fabricante ou distribuidor e os mesmos quando faturados ao prestador de serviços vem com estes impostos agregados ao produto e por consequência ao custo, e mesmo que o prestador de serviços aporte todo este custo no serviço prestado, ainda assim estará pagando sobre os mesmos no faturamento;
- ✓ Os hospitais e as clínicas médicas não têm como atividade básica a venda de medicamentos no atacado ou no varejo;
- ✓ Os medicamentos utilizados pelo 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.

Passa-se à análise.

A disposição constante no artigo 3º, § 2º, inciso III, da Lei nº 9.718/98, determinando a exclusão de incidência de PIS e COFINS sobre valores transferidos a terceiros, foi revogada pela Medida Provisória nº 1991-18/00:

III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo; ([Vide Medida Provisória nº 1.991-18, de 2000](#)) ([Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001](#))

O referido dispositivo não era auto-aplicável no período de sua vigência, pois cabia ao Poder Executivo a edição de norma regulamentadora a ser observada para que se efetivasse a exclusão nela cogitada. Não sobrevivendo aludida normatização, no interregno de vigência da disposição legal, não há que falar em valores recolhidos indevidamente ao Fisco geradores do direito à compensação de créditos fiscais.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que a questão relativa à aplicabilidade do inciso III do § 2º do art. 3º da Lei n.º 9.718/98, situa-se no campo infraconstitucional. Nesse sentido:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS. ART. 3º, § 2º, INC. III, DA LEI N. 9.718/98:

APLICABILIDADE. IMPOSSIBILIDADE DA ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA CONSTITUCIONAL INDIRETA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO” (*RE 369.865/RS-AgR, Relatora a Ministra Cármen Lúcia, Primeira Turma, DJe 13/3/09*).

“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. LEI N. 9.718/98, ART. 3º, § 2º, III. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA INDIRETA. 1. Controvérsia decidida à luz de legislação infraconstitucional. Ofensa indireta à Constituição do Brasil. Agravo regimental a que se nega provimento” (*AI 633.746/PR-AgR, Relator o Ministro. Eros Grau, Segunda Turma, DJe 15/6/07*).

No mesmo sentido a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que evidencia o entendimento de que a transferência dos valores *para outra pessoa jurídica, somente poderia ocorrer após a devida regulamentação.*, conforme Acórdão proferido no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 544.104, em 18/08/2006, DJ 28/08/2006:

TRIBUTÁRIO - TRIBUTÁRIO - PIS E COFINS - RECEITA BRUTA - PRETENDIDA COMPENSAÇÃO DE VALORES TRANSFERIDOS A OUTRA PESSOA JURÍDICA - ART. 3º, §2º, INCISO III, DA LEI N. 9.718/98 - AUSÊNCIA DE REGULAMENTAÇÃO POR DECRETO DO PODER EXECUTIVO - POSTERIOR REVOGAÇÃO DO FAVOR FISCAL PELA MEDIDA PROVISÓRIA N. 1991-18/2000 -PRECEDENTES.

Dispõe o artigo 3º, § 2º, inciso III, da Lei n. 9.718 que poderiam ser excluídos da base de cálculo da contribuição devida a título de PIS e COFINS "os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo".

---

A aplicabilidade da referida norma esteve condicionada, até sua revogação pela Medida Provisória 1991-18/2000, à edição de decreto pelo Poder Executivo Federal.

A exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS dos valores que, ao constituírem a receita da empresa, fossem transferidos para outra pessoa jurídica, somente poderia ocorrer após a devida regulamentação. Se tal não se deu, inviável o deferimento da pretensão do contribuinte.

Agravo regimental improvido.

Diante de tudo que foi exposto, conheço do RECURSO VOLUNTÁRIO e voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso do Contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.