



Processo nº 12448.921009/2012-28
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-012.627 – CSRF / 3^a Turma
Sessão de 06 de dezembro de 2021
Recorrente GAN RIO APOIO NUTRICIONAL GANUTRE LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2007

COFINS. INCLUSÃO DO CONCEITO DE OPERAÇÃO INDUSTRIAL. MANIPULAÇÃO DE MEDICAMENTOS.

A manipulação de produtos classificados com o código da TIPI 30.03 e 30.04, para a venda às clínicas ou hospitais, estando os produtos da atividade incluídos no escopo do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, com alterações, é considerada industrialização, submetidos à tributação da COFINS nas alíquotas ali descritas, e, consequentemente, é inaplicável a redução a zero das alíquotas incidentes sobre a receita bruta de venda prevista no art. 2º daquela lei.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3303-000.025**, de 12/12/2018 (fls. 369/376), proferida pela 3ª Turma Extraordinária 3ª Seção de Julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Da Declaração de Compensação

Trata o presente processo de Declaração de Compensação, gerada pelo programa PER/DCOMP, cujo crédito seria decorrente de pagamento indevido ou a maior de COFINS, proveniente de recolhimento com DARF efetuado em 20/07/2007 (fls. 2/6).

Processada a DCOMP, foi exarado o Despacho Decisório (eletrônico) - fls. 7/9, no qual consta que o pagamento descrito no PER/DCOMP já havia sido integralmente utilizado para quitação de débitos, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados. Diante da inexistência de crédito, a compensação declarada não foi homologada.

Da Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

O contribuinte foi cientificado do Despacho Decisório e apresentou a Manifestação de Inconformidade (fls. 10/11) que, em síntese, sustentou que:

- em 02/2011, tomou conhecimento que estava tributando a COFINS de forma incorreta, ou seja, com alíquota superior a zero dos seus produtos classificados com o código da TIPI 30.03 e 30.04, contrariando a Lei nº 10.147, de 2000, por se tratar de produtos manipulados;

- imediatamente, apurou o montante do crédito que teria direito e começou a compensar este crédito com os débitos de outros tributos apurados no meses subsequentes, através do DACON;

- entretanto se equivocou em não efetuar também a retificação da DCTF do mesmo período de apuração, ocasionado o não reconhecimento do crédito.

Por isso, solicita o direito de retificar a DCTF para que possa compensar o recolhimento efetuado indevidamente.

A DRJ em Belo Horizonte (MG), após análise da Manifestação, cujos resultados fundamentaram o **Acórdão nº 02-050.431**, de 29/10/2013 (fls. 53/56), no sentido de julgar improcedente a Manifestação de Inconformidade, mantendo-se o Despacho Decisório.

Assentou, em síntese, que não se admite compensação débito com crédito que não se comprova sua existência.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, a Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 66/86, no qual repisa os argumentos da Manifestação de Inconformidade, basicamente sustenta que:

(i) o seu direito creditório decorre de recolhimento a maior de COFINS, período de apuração de 30/06/2007, decorrente da tributação equivocada dos seus produtos classificados com o código da TIPI 30.03 e 30.04, os quais estariam sujeitos ao **benefício fiscal** previsto no art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000, e, portanto, deveriam sofrer **aplicação da alíquota zero**, não obstante a ausência de retificação em DCTF;

(ii) informa que exerce as atividades de "manipulação, dispensação e comercialização de fórmulas farmacêuticas e produtos nutricionais e a exportação e importação de produtos farmacêuticos, correlatos, alimentos e suplementos alimentares...". que, por realizar as atividades de comercialização varejista de medicamentos não importados e a manipulação de medicamentos para a venda direta a consumidores finais, não estaria enquadrada no conceito de industrialização pela legislação pátria, fazendo jus ao benefício fiscal.

Do Acórdão prolatado

Em apreciação do Recurso Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3303-000.025**, de 12/12/2018 (fls. 369/376), proferida pela 3ª Turma Extraordinária da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que **negou provimento** ao Recurso Voluntário apresentado. Na decisão o Colegiado assentou que

(a)- somente é cabível o pedido de diligência quando esta for imprescindível ao desenvolvimento da lide, devendo ser afastados os pedidos que não apresentam este desígnio;

(b)- em sede de restituição/compensação compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, cabendo a este demonstrar, mediante adequada instrução probatória dos autos, os fatos eventualmente favoráveis às suas pretensões; e

(c)- quanto à manipulação de produtos classificados com o código da TIPI 30.03 e 30.04, para a venda a clínicas ou hospitais, estando os produtos de tal atividade incluídos no escopo do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, com alterações, é considerada industrialização, sendo submetidos à tributação da COFINS nas alíquotas descritas, e inaplicável a redução a zero das alíquotas incidentes sobre a receita bruta de venda prevista no art. 2º daquela lei.

Recurso Especial do Contribuinte

Cientificada e inconformada com a decisão no **Acórdão nº 3303-000.025**, de 12/12/2018, insurgiu-se a Contribuinte contra o resultado do julgamento, apresentando seu Recurso Especial de divergência (fls. 394/408), apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado, quanto a seguinte matéria: "**Exclusão do Conceito de Industrialização - Artigo 5º, Inciso VI, do Decreto 7.212, de 2010 (RIPI)**".

Defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado, requer que seja admitido e, no mérito dado provimento ao Recurso, para que seja reformada a decisão recorrida, reconhecendo-se o direito creditório do valor integral objeto do presente PAF.

Para comprovação da divergência aponta o Acórdão paradigma nº 201-75.329.

O Contribuinte aponta que o recurso está devidamente respaldado em decisão do CARF, divergente da decisão recorrida, restando demonstrado de forma inequívoca o direito à compensação, visto que sua atividade se refere à manipulação de medicamentos destinados a pacientes nominalmente identificados que se encontram internados ou em tratamento em **hospitais e clínicas**. "(...) não restam dúvidas de que a Recorrente detém o direito ao crédito de COFINS, diante da tributação equivocada dos produtos classificados pelos NCMs 3003 e 3004, os quais são sujeitos a aplicação da alíquota zero, prevista no artigo 2º da Lei nº 10.147/2000".

Cotejados os fatos, verificou-se que houve a divergência de entendimento apontadas - exclusão do conceito de operação industrial, visto que no **Acórdão recorrido** sustenta que a venda para clínicas e hospitais descharacteriza o enquadramento no referido inciso VI do artigo 5º e, no **Acórdão paradigma** defende que o elemento definidor da norma legal está

no fato de que os medicamentos não sejam previamente preparados, mas preparados à vista de receita médica, sob fórmula individualizada.

Com isso, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, com base no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 421/423, **DEU SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Devidamente científica do Despacho que deu seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 425/430, requerendo que seja negado provimento ao citado recurso interposto pelo Contribuinte.

Assevera que “*a manipulação de produtos classificados com o código da TIPI 30.03 e 30.04 para a venda a clínicas ou hospitais, estando os produtos de tal atividade incluídos no escopo do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, com alterações, é considerada industrialização, sendo submetidos à tributação da Cofins nas alíquotas ali descritas, e, consequentemente, é inaplicável a redução a zero das alíquotas incidentes sobre a receita bruta de venda prevista no art. 2º daquela lei*”.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho do Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF de fls. 421/423, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia em relação à seguinte matéria: “**Conceito de Industrialização, conforme o Artigo 5º, Inciso VI, do Decreto 7.212, de 2010 (RIPI)**”.

Importa notar que não se está discutindo neste recurso **se o contribuinte retificou a DCTF** respectiva, na forma prevista na legislação pertinente, nem se o mesmo apresentou documentação fiscal ou contábil para confirmar a existência de receita oriunda de produtos com alíquota zero relativamente à nova apuração feita com base em DACON.

Pois bem. Primeiramente cabe informar que a GAN RIO, possui como atividade a “*manipulação, dispensação e comercialização de fórmulas farmacêuticas e produtos nutricionais e a*

exportação e importação de produtos farmacêuticos, correlatos, alimentos e suplementos alimentares (...).

A Contribuinte ressalta que no desenvolvimento de suas atividades, “realiza a formulação dos produtos de natureza parenteral para uso em pacientes expressamente identificados e a eles exclusivamente destinados”. Que os produtos manipulados, caso não venham a ser utilizados pelo paciente descrito no pedido médico e na NF, não podem ser utilizados para terceiros, pois, a composição formulada atende necessidade do paciente.

O cerne da questão consiste em definir o tratamento tributário dado às operações da GAN RIO, **se de industrialização ou não**, para fins da tributação do PIS e da COFINS.

Em seu recurso Especial a Contribuinte aduz que “*(...) o motivo que fundamentou a r. decisão e manteve as respectivas glosas consistiu no fato de que a Recorrente, apesar de realizar a manipulação dos produtos classificados com o código TIPI 30.03 e 30.04, efetua vendas a clínicas ou hospitais, razão pela qual a operação deveria ser considerada como se industrialização fosse e, por isso, inaplicável a alíquota zero*”.

Alega ainda que por realizar as atividades acima para a venda direta a consumidores finais, não estaria enquadrada no conceito de industrialização pela legislação pátria, fazendo jus ao benefício fiscal concedido pelo artigo 2º da Lei n.º 10.147, de 2000, que reduziu a zero as alíquotas do PIS e da COFINS sobre a venda dos produtos classificados nos códigos lá especificados.

Os artigos 1º e 2º da Lei n.º 10.147, de 2000, com alterações, assim dispõe:

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 (...), todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados TIPI, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei n.º 12.839, de 2013)

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto (...).

[...]

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

[...]

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**.

[...] (Grifei)

Pelo comando legal acima, para verificar o enquadramento no conceito de industrialização, no caso, devemos nos socorrer do disposto no inciso VI do art. 5º do Decreto n.º 7.212, de 15 de junho de 2010:

Art. 5º Não se considera industrialização:

[...]

VI - a manipulação em farmácia, para venda direta a consumidor, de medicamentos oficiais e magistrais, mediante receita médica (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso III, e Decreto-Lei nº 1.199, de 27 de dezembro de 1971, art. 5º, alteração 2ª);

[...] (Grifei)

Verifica-se que o Contribuinte trouxe aos autos, como documentação comprobatória para embasar o seu direito, amostras de Notas Fiscais em que verifica-se que a venda de medicamentos por ela manipulados, basicamente **destina-se à Clínicas e Hospitais**.

Sobre isso, em seu Recurso Especial alega que “o fato de o hospital agir como uma espécie de intermediador da operação, não desnatura a venda final ao paciente que utiliza a formulação previamente requerida pelo médico. É exatamente esta característica que se deve considerar para o fim de classificar o paciente como o consumidor final da operação de venda”.

No entanto, nos termos do “inciso VI do art. 5º do Decreto nº 7.212, de 2010 (RIPI), para não ser industrialização, a manipulação deve ser efetivada para **venda diretamente ao consumidor**, com receita médica.

A empresa argumenta que “é importante repisar que os pacientes atendidos pela Recorrente não possuem outro meio para aplicar os medicamentos que não através dos hospitais ou clínicas, haja vista as características inerentes aos tratamentos médico-hospitalares”. No entanto, a teor do artigo 111, do CTN, a legislação que trata sobre isenções fiscais, há que ser interpretado de forma literal. Veja-se:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção; (...).

E, como bem restou assentado no Acórdão recorrido, o termo “consumidor”, deve ser entendido como consumidor final (pessoa física) que vai utilizar a medicação, o cliente em tratamento médico, que fará uso da(s) substância(s) contida(s) no produto manipulado.

Por fim, a Contribuinte discorreu sobre a decisão paradigma apresentado (Acórdão n.º 201-75.329, de 18/09/2001), que alega sustentar o pedido de reforma do julgado, o qual apresenta a seguinte ementa: (parte que interessa a questão)

“(...) EXCLUSÃO DO CONCEITO DE OPERAÇÃO INDUSTRIAL

A manipulação em farmácia de medicamentos oficiais e magistrais **para venda direta ao consumidor não se considera operação industrial**, desde que realizada à vista de receita médica, exigência inicialmente oriunda da própria análise semântica da expressão “medicamentos magistrais” e, fundamentalmente, dos disposto na Lei nº 4.502/64, artigo 3º, parágrafo único, III, acrescentado pelo artigo 5º, alteração 2ª, do Decreto-Lei nº 1.199/71”.

Importa observar no texto acima que “a manipulação deve ser para **venda direta ao consumidor**, com receita médica”, exatamente o que não se verifica no caso aqui analisado, uma vez que restou constatado nos documentos fiscais apresentados pelo Contribuinte que os medicamentos eram destinados a clínicas médicas ou hospitais.

Logo, se a venda não se dá para o consumidor final (pessoas físicas), mas para clínicas ou hospitais (pessoas jurídicas), como no caso, está caracterizada a industrialização nos termos do inciso VI do art. 5º do Decreto n.º 7.212, de 2010 (RIPI).

Posto isto, conclui-se que os fundamentos apresentados pelo julgado atacado são sólidos e não merecem qualquer reparo.

Conclusão

Em vista do exposto, voto no sentido de conhecer e no mérito **negar provimento** ao Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Declaração de Voto

Conselheira Tatiana Midori Migiyama

Primeiramente, peço vênia ao ilustre relator, que tanto admiro, para expor meu entendimento sobre a lide posta em Recurso Especial interpuesto pelo sujeito passivo, qual seja:

“O cerne da questão consiste em definir o tratamento tributário dado às operações da GAN RIO, se de industrialização ou não, para fins da tributação do PIS e da COFINS.”

Entendo que assiste razão ao sujeito passivo, eis que não há que se falar em industrialização de produtos manipulados apenas porque os vende para hospitais. Ora, o sujeito passivo realiza a formulação dos produtos de natureza parenteral para uso em pacientes expressamente identificados e a eles exclusivamente destinados pelos médicos. O que ocorre é que os hospitais encomendam tais produtos manipulados para uso em pacientes prontamente identificados pelos médicos, a pedido médico, considerando inviabilidade de locomoção ou de compra direta pelos pacientes -ou mesmo pela urgência de aplicação. Porém, isso não enquadraria a atividade do sujeito passivo como industrialização.

Não se está aqui tratando de produtos vendidos por prateleira ou feitos para uso indiscriminado pela sociedade. Tanto é assim que os produtos manipulados, caso não venham a

ser utilizados pelo paciente, não poderiam ser utilizados por terceiros, pois, a composição formulada atende a necessidade específica do paciente.

A encomenda indireta pelos médicos, através dos hospitais, não poderia afastar a “encomenda” de per si e nem a característica de produto manipulado e exclusivo aos pacientes (consumidor final).

Frise-se a inteligência do decidido pelo STF, em sede de repercussão geral:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO 605.552 RIO GRANDE DO SUL RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI RECTE.(S) :ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL RECD0.(A/S) :DERMAPELLE FARMÁCIA DE MANIPULAÇÃO LTDA E OUTRO(A/S) ADV.(A/S) :FRANCISCO PREHN ZAVASCKI ADV.(A/S) :LILIANA MARIA PREHN ZAVASCKI ADV.(A/S) :ANDRÉ MALTA MARTINS ADV.(A/S) :LEANDRO MALTA MARTINS ADV.(A/S) :VINICIUS MALTA MARTINS AM. CURIAE. :MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE BELO HORIZONTE AM. CURIAE. :MUNICÍPIO DE SÃO PAULO PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO AM. CURIAE. :CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS - CNM ADV.(A/S) :PAULO ANTÔNIO CALIENDO VELLOSO DA SILVEIRA ADV.(A/S) :ELENA PACITA LOIS GARRIDO AM. CURIAE. :ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS SECRETARIAS DE FINANÇAS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS - ABRASF ADV.(A/S) :RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA AM. CURIAE. :ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO COMÉRCIO FARMACÊUTICO - ABCFARMA ADV.(A/S) :LEONARDO RAMOS GONÇALVES ADV.(A/S) :LUÍS HENRIQUE ALVES SOBREIRA MACHADO AM. CURIAE. :ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE FARMACÊUTICOS MAGISTRAIS - ANFARMAG ADV.(A/S) :WANDER DA SILVA SARAIVA RABELO

EMENTA Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001 de 24/08/2001. O documento pode ser acessado pelo endereço <http://www.stf.jus.br/portal/autenticacao/autenticarDocumento.asp> sob o código 4662-BAB1-81DF-1ACF e senha 0B31-C3B0-CE30-6506 Supremo Tribunal Federal Inteiro Teor do Acórdão - Página 1 de 98 Ementa e Acórdão RE 605552 / RS Recurso Extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Incidência do ICMS ou do ISS. Operações mistas. Critério objetivo. Definição de serviço em lei complementar. Medicamentos produzidos por manipulação de fórmulas, sob encomenda, para entrega posterior ao adquirente, em caráter pessoal. Subitem 4.07 da lista anexa à LC nº 116/03. Sujeição ao ISS. Distinção em relação aos medicamentos de prateleira, ofertados ao público consumidor, os quais estão sujeitos ao ICMS.

1. A Corte tradicionalmente resolve as ambiguidades entre o ISS e o ICMS com base em critério objetivo: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas

na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela lei complementar.

2. O critério objetivo pode ser afastado se o legislador complementar definir como tributáveis pelo ISS serviços que, ontologicamente, não são serviços ou sempre que o fornecimento de mercadorias seja de vulto significativo e com efeito cumulativo.

3. À luz dessas diretrizes, incide o ISS (subitem 4.07 da Lista anexa à LC nº 116/06) sobre as operações realizadas por farmácias de manipulação envolvendo o preparo e o fornecimento de medicamentos encomendados para posterior entrega ao fregueses, em caráter pessoal, para consumo; incide o ICMS sobre os medicamentos de prateleira ofertados ao público consumidor e produzidos por farmácias de manipulação.

*4. Fixação da seguinte tese para o Tema nº 379 da Gestão por temas de repercussão geral: “**Incide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira.**”*

5. Recurso extraordinário a que se nega provimento.”

No caso vertente, os produtos não são ofertados aos consumidores em prateleira, mas encomendados por médicos, através de hospitais, para aplicação pessoal em paciente indicado pelo profissional de saúde. O que, cabe descabe caracterizar a atividade do sujeito passivo como industrialização semente pelo fato de que os produtos são direcionados aos hospitais.

Em síntese, nos termos da decisão do STF em sede de repercussão geral, para fins de se considerar como serviço, e não industrialização, não importa para quem é efetivamente destinado, mas se o produto foi feito por encomenda ou se é um produto feito em grandes quantidades vendido em prateleira para qualquer consumidor.

Nessa linha, como o produto foi feito a pedido do hospital, a pedido médico – ou seja, por encomenda para uso em determinados pacientes (indicados pelo profissional de saúde), entendo que o recurso deva ser provido.

Ex positis, com a devida vênia, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

