



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

**Processo n°** 12448.921017/2012-74  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3003-000.295 – Turma Extraordinária / 3ª Turma  
**Sessão de** 24 de maio de 2019  
**Matéria** COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** GAN RIO APOIO NUTRICIONAL GANUTRE LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2008

INTIMAÇÃO PESSOAL DE PATRONOS DO CONTRIBUINTE.  
DESCABIMENTO.

A norma que regula o Processo Administrativo Fiscal Federal não traz previsão da possibilidade da intimação dar-se na pessoa dos advogados do recorrente, tampouco o Regulamento do CARF apresenta regramento nesse sentido.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE. INDEFERIMENTO.

Somente é cabível o pedido de diligência quando esta for imprescindível ou praticável ao desenvolvimento da lide, devendo ser afastados os pedidos que não apresentam este desígnio.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE  
COMPROVAÇÃO DOS CRÉDITOS. CERTEZA E LIQUIDEZ.

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.

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

Ano-calendário: 2008

MANIPULAÇÃO DE MEDICAMENTOS. INDUSTRIALIZAÇÃO.

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, conseqüentemente, é inaplicável a redução a zero

das alíquotas incidentes sobre a receita bruta de venda prevista no art. 2º daquela lei.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Muller Nonato Cavalcanti Silva, que votou por converter o julgamento em diligência.

Márcio Robson Costa - Relator.

Marcos Antonio Borges – Presidente.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Antonio Borges, Vinícius Guimarães, Márcio Robson Costa e Muller Nonato Cavalcanti Silva.

## **Relatório**

Reproduzo o relatório da DRJ por traduzir bem os fatos e alegações da recorrente.

*O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório nº rastreamento 40153755 emitido eletronicamente em 05/11/2012, referente ao PER/DCOMP nº 18920.98382.150711.1.3.040415.*

*O PerDcomp foi transmitido com o objetivo de compensar o(s) débito(s) nele discriminado(s) com crédito de COFINS, Código de Receita 5856, no valor de R\$ 34.903,71, decorrente de recolhimento com Darf efetuado em 18/04/2008.*

*De acordo com o Despacho Decisório, a partir das características do DARF descrito no PerDcomp acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PerDcomp. Assim, diante da inexistência de crédito, a compensação declarada NÃO FOI HOMOLOGADA.*

*Como enquadramento legal citou-se: arts. 165 e 170, da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional CTN), art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

### **DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE**

*Cientificado do Despacho Decisório, o interessado apresenta manifestação de inconformidade alegando que, em fevereiro de*

*2011, tomou conhecimento de 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 10.147/2000, por se tratar de produtos manipulados; que imediatamente apurou o montante do crédito que teria direito e começou a compensar este crédito com os débitos de IRPJ apurados no meses subsequentes, através do DACON; que entretanto se equivocou em não efetuar também a retificação da DCTF do mesmo período de apuração, ocasionado o não reconhecimento do crédito. Solicita o direito de retificar a DCTF para que possa compensar o recolhimento efetuado indevidamente.*

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), no acórdão nº 02-50.439, julgou improcedente a manifestação de inconformidade com base na seguinte ementa:

*SOCIAL COFINS Ano-calendário: 2008*

*DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. CRÉDITO NÃO COMPROVADO.*

*Não se admite compensação com crédito que não se comprova existente.*

Inconformada, a contribuinte recorre a este Conselho, através de Recurso Voluntário apresentado, no qual repisa as razões apresentadas por ocasião da manifestação de inconformidade quanto a origem do direito creditório e a relativização da confissão de dívida dos débitos declarados em DCTF, apresentando documentação que entende hábil a comprovar o seu direito e pleiteando ainda a conversão do julgamento em diligência.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Márcio Robson Costa - Relator.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos recursais, inclusive quanto à competência das Turmas Extraordinárias, portanto dele toma-se conhecimento.

A recorrente sustenta que o seu direito creditório decorre de recolhimento a maior de COFINS, período de apuração de 31/03/2008, no valor histórico de R\$ 34.903,71, 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 10.147/2000, e, portanto, deveriam sofrer aplicação da alíquota zero, não obstante a ausência de retificação em DCTF.

Sem embargo, antes de tratar-se dos temas aos quais o litígio se restringe, importa registrar que é demandada a ciência dos patronos do contribuinte. Todavia, para fins de esclarecimento, os incisos I a III do artigo 23 do Decreto 70.235 de 06.03.1972 estabelece que

as intimações no decorrer do contencioso administrativo-tributário federal serão realizadas pessoalmente ao sujeito passivo, não ao seu advogado, inexistindo tampouco permissivo para tanto no Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 343 de 09.06.2015.

O direito creditório não existiria, segundo o despacho decisório inicial, porque os pagamentos constantes do pedido estariam integralmente vinculados a débitos já declarados. Diante da inexistência do crédito, a compensação declarada não foi homologada.

Por certo, a análise automática do crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior pleiteado em restituição ou utilizado em declaração de compensação é realizada considerando o saldo disponível do pagamento nos sistemas de cobrança, não se verificando efetivamente o mérito da questão, o que será viável somente a partir da manifestação de inconformidade apresentada pelo requerente, na qual, espera-se, seja descrita a origem do direito creditório pleiteado e sua fundamentação legal.

Quanto a ausência de retificação da respectiva DCTF, o entendimento predominante deste Colegiado é no sentido da prevalência da verdade material, que ademais é um dos princípios que regem o processo administrativo, não havendo norma procedimental condicionando a apresentação de PER/DCOMP à prévia retificação de DCTF, embora seja este um procedimento lógico, devendo ser consideradas as declarações apresentadas como indício de prova dos créditos sem no entanto conferir a liquidez e certeza necessários ao reconhecimento do direito creditório advindo do pagamento a maior e a homologação das compensações.

Quanto ao mérito, a Recorrente 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...". alegando 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 concedido pelo artigo 2º da Lei nº 10.147/2000, que reduziu a zero as alíquotas do PIS e da COFINS sobre a venda dos produtos classificados nos códigos especificados.

Os arts. 1º e 2º da Lei nº 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 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 no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, serão calculadas, respectivamente, com*

*base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)*

*I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*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); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*

[...]

*§ 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.*

[...] (grifou-se)

Para verificar o enquadramento no conceito de industrialização, no caso, devemos nos socorrer do disposto no inciso VI do art. 5º do Decreto nº 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 officinais 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 2º);*

[...] (grifou-se)

A Recorrente trouxe aos autos como documentação comprobatória para embasar o seu direito amostras de Notas Fiscais em que verifica-se a venda de medicamentos por ela manipulados basicamente para clínicas e hospitais.

Nos termos do inciso VI do art. 5º do Decreto nº 7.212, para não ser industrialização, a manipulação deve ser para venda direta ao consumidor com receita médica. Nesse caso, entendo “consumidor” como o consumidor final da medicação, o cliente em tratamento que fará uso da(s) substância(s) contida(s) no produto manipulado.

Logo, em sentido contrário, se a venda não se dá para o consumidor final, mas para clínicas ou hospitais, como no caso, está caracterizada a industrialização.

Assim, a atividade do contribuinte na venda de produtos classificados com o código da TIPI 30.03 e 30.04 é considerada industrial na aludida situação e enquadra-se no art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, com alterações, sendo tributado pela Cofins com alíquotas positivas e não com alíquota zero prevista no art. 2º do referido dispositivo legal.

Nesse sentido, segue ementa da Solução de Consulta nº 48 - Cosit:

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

*MANIPULAÇÃO DE MEDICAMENTOS. INDUSTRIALIZAÇÃO. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. CRÉDITO PRESUMIDO.*

*A manipulação de medicamentos officinais e magistrais para a venda a clínicas, hospitais e médicos é considerada industrialização, estando os produtos de tal atividade incluídos no escopo do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, com alterações, que apenas alcança os produtos nele citados, estão submetidos ao regime concentrado de tributação da Cofins e, conseqüentemente, é inaplicável a redução a zero das alíquotas incidentes sobre a receita bruta de venda prevista no art. 2º daquela lei.*

*Desde que atendidas as condições previstas no art. 3º, I e II, e §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.147, de 2000, com alterações, a manipulação de medicamentos officinais e magistrais para a venda a clínicas, hospitais e médicos gera direito ao crédito presumido ali previsto.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.147, de 2000, com alterações, arts. 1º, 2º e 3º; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 5º, VI.*

No mais, a Recorrente não trouxe aos autos elementos suficientes para comprovar a origem do seu crédito. Não apresentou a prova do seu direito creditório, em especial, a escrituração fiscal e contábil do período de apuração em que se pleiteou o crédito. Se limitou, tão-somente, a apresentar o DACON retificador e amostras de Notas Fiscais, porém sem nenhum documento hábil, idôneo e suficiente que os embasassem.

As declarações retificadas, bem como, provas apresentadas por amostragem desacompanhadas dos livros e documentos exigidos pela legislação são insuficientes para comprovar os fatos relatados e para conferir certeza e liquidez ao crédito pleiteado.

Quanto ao pedido de diligência da requerente, os artigos 18 e 29 do Decreto 70.235 de 1972 revelam que a realização de diligências deve ser determinada pela autoridade julgadora apenas quando esta entender necessárias e imprescindíveis à formação da sua convicção, verbis:

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.*

*(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)*

*Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.*

Apesar da prevalência do princípio da Verdade Material no âmbito do processo administrativo, o pedido de diligência da requerente deveria estar acompanhado dos elementos que pudessemos considerar como indícios de prova dos créditos alegados e necessários para que o julgador possa aferir a pertinência dos argumentos apresentados, o que não se verifica no caso em tela. A mera inércia da requerente não pode ser suprida por diligência.

Portanto, a diligência não pode ser utilizada como um meio para suprir a deficiência das provas carreadas pelo sujeito passivo aos autos.

Em sede de restituição/compensação compete ao contribuinte o ônus da prova do fato constitutivo do seu direito, consoante a regra basilar extraída do Código de Processo Civil, artigo 333, inciso I, reproduzido no art. 373 do Novo CPC (Lei nº 13.105/2015):

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

*I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;*

*(...)*

Assim, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, falta ao crédito indicado pelo contribuinte certeza e liquidez, que são indispensáveis para a compensação pleiteada.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a não homologação das compensações.

É o meu entendimento.

Márcio Robson Costa