



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.921025/2012-11
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-012.638 – CSRF / 3ª 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: 2008

**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, conseqüentemente, é inaplicável a redução a zero das alíquotas incidentes sobre a receita bruta de venda prevista no art. 2º daquela lei.

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 Ceconello, que lhe deram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Tatiana Midori Migiyama. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-012.627, de 06 de dezembro de 2021, prolatado no julgamento do processo 12448.921009/2012-28, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e Redator

Participaram da sessão de 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 Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9303-012.638 - CSRF/3ª Turma
Processo n.º 12448.921025/2012-11

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adoto neste relatório o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada em acórdão 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.

Processada a DCOMP, foi exarado o Despacho Decisório, 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 que, em síntese, sustentou que:

- 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 n.º 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 Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, após análise da Manifestação, decidiu pela improcedência da 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, no qual repisa os argumentos da Manifestação de Inconformidade, basicamente sustenta que:

(i) o seu direito creditório decorre de recolhimento a maior de COFINS, 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 negando provimento ao Recurso 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 insurgiu-se a Contribuinte contra o resultado do julgamento, apresentando seu Recurso Especial de divergência, 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.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Devidamente cientificada do Despacho que deu seguimento ao Recurso Especial do Contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, 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”.

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir: ¹

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.

¹ Deixa-se de transcrever a declaração de voto apresentada, que pode ser consultada no acórdão paradigma desta decisão.

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 dispõem:

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 n.º

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 magistras **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 magistras” 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 nº 7.212, de 2010 (RIPI).

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

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.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer do Recurso Especial e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício e Redator