



<b>Processo nº</b>	13855.722508/2017-18
<b>Recurso</b>	Embargos
<b>Acórdão nº</b>	<b>3302-010.914 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	25 de maio de 2021
<b>Embargante</b>	NOVA QUÍMICA FARMACÊUTICA S/A
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. PESSOA JURÍDICA INDUSTRIAL. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. CRÉDITO PRESUMIDO.

Em nenhum momento os autos, em particular o Termo de Verificação Fiscal, assinala que a operação foi uma industrialização por encomenda. Pelo contrário, Termo de Verificação Fiscal indica uma operação de revenda.

Não há nos autos elementos que permitam concluir que se trata de industrialização por encomenda. O próprio Embargante não fornece qualquer documento ou contrato nesse sentido.

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

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. PESSOA JURÍDICA INDUSTRIAL. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. CRÉDITO PRESUMIDO.

Em nenhum momento os autos, em particular o Termo de Verificação Fiscal, assinala que a operação foi uma industrialização por encomenda. Pelo contrário, Termo de Verificação Fiscal indica uma operação de revenda.

Não há nos autos elementos que permitam concluir que se trata de industrialização por encomenda. O próprio Embargante não fornece qualquer documento ou contrato nesse sentido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração para sanar o vício apontado, sem imprimir-lhes efeitos infringentes, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

## Relatório

<b>SUJEITO PASSIVO</b>				
Nome Empresarial		CNPJ		
NOVA QUIMICA FARMACEUTICA S/A		72.593.791/0001-11		
Logradouro	Número	Complemento	Telefone	
AVENIDA CECI	820		(19) 38879437	
Bairro	Cidade/UF	CEP		
TAMBORE	BARUERI/SP	06460120		

  

<b>DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$</b>				
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf		Valor	
	6656		1.361.606,96	
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2017)			Valor	
			641.556,22	
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)			Valor	
			1.021.205,17	
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor	
Valor por Extenso			3.024.368,35	

  

<b>DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$</b>				
CONTRIBUIÇÃO	Cód. Receita Darf		Valor	
	5477		6.426.682,97	
JUROS DE MORA (Calculados até 09/2017)			Valor	
			3.028.009,31	
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)			Valor	
			4.820.012,17	
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			Valor	
Valor por Extenso			14.274.704,45	

A embargante sustenta que o acórdão padece dos seguintes vícios:

1. Omissão quanto à ausência de avaliação da industrialização por encomenda tratada no item 13 da SC/Cosit n.º 188/2018;
2. Omissão quanto ao exame do objeto social da embargante para efeito de sujeição à alíquota zero;
3. Contradição/omissão entre a conclusão de ter havido a concessão de crédito do artigo 24 da Lei n.º 11.727/2008 reconhecendo a revenda e não ter aplicado a alíquota zero do artigo 2º da Lei n.º 10.147/2000.

O Despacho de Admissibilidade foi admitido, parcialmente, para sanar a omissão quanto à ausência de avaliação das operações serem caracterizadas como industrialização por encomenda.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

## 1. DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

Em 18 de março de 2020, através de Despacho de Admissibilidade de Embargos proferido pela 2a Turma Ordinária, da 3a Câmara, da 3a Seção de Julgamento do CARF, foi admitido o recurso de **EMBARGOS DE CONTRADIÇÃO** para a manifestação quanto à omissão existente no **Acórdão de Recurso Voluntário n.º 3302-007.576**, de 25/09/2019.

Portanto, entende-se que o recurso é admissível por atender a forma do artigo 65 do RICARF.

## 2. DO CABIMENTO

A embargante foi cientificada em 13/11/2019 (e-fl. 2.452), tendo protocolado a peça recursal no mesmo dia (e-fl. 2.453), portanto, dentro do prazo estabelecido no §1º do artigo 65 do Anexo II da Portaria MF n.º 343/2015.

O recurso é tempestivo.

## 3. DA CONTRADIÇÃO

### - Omissão: ausência de avaliação da industrialização por encomenda tratada no item 13 da SC/COSIT 188/2018

A Solução de Consulta COSIT 188/2018 está juntada aos autos a partir de e-folhas 2.411.

Consta dos itens 13 e 14 da Solução de Consulta COSIT 188/2018:

13. O interessado não informou se esses medicamentos adquiridos no mercado interno são produzidos por meio de industrialização por sua encomenda. Nesse caso, o art. 25 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sujeita o encomendante às **alíquotas concentradas** previstas nas alíneas "a" ou "b" do inciso I do art. 1º da Lei n.º 10.147, de 2000:

### Lei n.º 10.833, de 2003

*Art. 25. A pessoa jurídica encomendante, no caso de industrialização por encomenda, sujeita-se, conforme o caso, às alíquotas previstas nas alíneas a ou b do inciso I do art. 1º da Lei n.º 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos nas referidas. (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)*

*Parágrafo único. Na hipótese a que se refere o caput:*

*I - as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis à pessoa jurídica executora da encomenda ficam reduzidas a 0 (zero); e*

*II - o crédito presumido de que trata o art. 3º da Lei n.º 10.147, de 21 de dezembro de 2000, quando for o caso, será atribuído à pessoa jurídica encomendante.*

14. Considerando que a consulente não informou se os produtos em discussão serão industrializados por sua encomenda ou se sobre eles executará operações

de industrialização, a presente Solução de Consulta adotará como premissa que os questionamentos não se referem:

14.1 À mencionada hipótese de revenda de produtos cuja industrialização possa ter sido realizada por encomenda do Consulente e na qual ela sujeita-se às **alíquotas concentradas**, conforme o art. 25 acima transcreto.

14.2 À hipótese em que a consulente efetue sobre os produtos objeto da consulta quaisquer das operações de industrialização definidas no art. 4º do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPÍ), aprovado pelo Decreto n.º 7.212, de 15 de junho de 2010, na qual ele sujeita-se igualmente às referidas alíquotas concentradas.

(*Grifo e negrito nossos*)

Os Embargos de Declaração assim tratou o assunto, às folhas 05 e 06 daquele documento, referindo-se ao item 13 da Solução de Consulta COSIT 188/2018:

A questão vinculada à industrialização por encomenda, portanto, tornou-se determinante para a devida solução do litígio.

Isso não foi tratado no Acórdão ora questionado, embora do recurso voluntário constem os seguintes registros:

*De plano, a Recorrente reitera a indagação lançada na sua impugnação: como não admitir que ela tenha participado da industrialização dos medicamentos, se o auto de infração lhe aplicou alíquota monofásica, cujo pressuposto é a industrialização?*

*No mínimo, o Fisco deveria ter aprofundado a investigação.*

*Se tivesse tomada essa providência, teria notado que a relação entre a EMS e a Recorrente dá-se no âmbito de empresas ligadas, definindo-se que a primeira tem a responsabilidade pela industrialização, ficando a segunda (a Recorrente) com a incumbência da comercialização, por apenas ela deter o registro dos medicamentos (ver, como exemplo, alguns exemplares das caixas dos referidos medicamentos).*

*Neste cenário, no rigor jurídico, tem-se configurada a denominada industrialização por encomenda, que coloca as duas intervenientes no campo da industrialização (ver a cópia da solução de consulta SEFAZ anexa).*

Essas observações foram lançadas antes da edição da SC/COSIT 188/18. Agora, se esse ato interpretativo foi decisivo para a solução do litígio, a avaliação da existência da citada industrialização por encomenda tornou-se ainda mais imperativa.

No particular, cabe o destaque do seguinte registro lançado no Termo de Verificação Fiscal (fl. 28):

Em sua resposta o contribuinte assim declarou (DOC 7b):

*“...A ora Fiscalizada esclarece que os produtos referidos no item 1 do Termo de Intimação em epígrafe foram adquiridos para comercialização, isto é, **não foi empregada qualquer operação/industrialização** que modificasse a natureza dos referidos produtos. Esclareça-se que embora a Fiscalizada tenha a propriedade do registro dos medicamentos, a **fabricação é efetuada 100% (cem por cento) por terceiros**, seguindo todos os parâmetros determinados pela legislação regulatória”.*

Ora, se a fabricação dos medicamentos é realizada por terceiros, a pedido da pessoa que detém o registro e a propriedade desses medicamentos, **resta atestado que a operação realizada se enquadra no contexto da industrialização por encomenda**, na exata definição dada pela Solução de Consulta Cosit n.º 188/18, adotada na solução do presente litígio.

Prova disto é que a Embargante é contribuinte do IPI, conforme demonstrado nos autos (fls. 2422/2444).

A Solução de Consulta Cosit n° 188/18 foi publicada em 31/10/2018, portanto após o Acórdão de Impugnação, de 22/03/2018.

#### 4. DO INDEFERIMENTO

Para inaugurar a análise, são reproduzidos os três primeiros artigos da Lei 10.147/2000:

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, 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, 3401.20.10 e 9603.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

(...)

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.

(...)

Art. 3º Será concedido regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56, 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 3001.20.90, 3001.90.10, 3001.90.90, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00, todos da TIPI, tributados na forma do inciso I do art. 1º, e na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46, da TIPI, e que, visando assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária em virtude do disposto neste artigo: [\(Redação dada pela Lei nº 10.548, de 2002\)](#)

Faz-se o seguinte esclarecimento:

- Seu artigo 1º determina as alíquotas incidentes nos produtos relacionados nas posições da Tabela TIPI indicadas no caput, devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação;
- Seu artigo 2º reduz a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador;

- Seu artigo 3º concede crédito presumido às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições da Tabela TIPI indicadas no caput.

O lançamento de ofício determinou a glosa do crédito presumido previsto no art. 3º da referida Lei, centrado no fundamento de que a empresa não havia industrializado os medicamentos listados no Decreto n.º 3.803/2001.

Imprescindível para a presente análise, rememorar pontos cruciais do Acórdão de Recurso Voluntário:

1. O Acórdão de Recurso Voluntário deu provimento ao recurso do contribuinte em parte para, nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 188, de 29 de outubro de 2018, conceder a produtora ou fabricante dos produtos relacionados no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147/2000, o direito ao desconto de créditos básicos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação, consoante art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008;
2. O Acórdão de Recurso Voluntário salientou que o critério adotado pelo legislador para fazer jus à alíquota "zero" é que a pessoa jurídica não esteja enquadrada na condição de industrial ou de importador. O contribuinte autuado é empresa enquadrada na condição de fabricante de medicamentos e está submetida ao regime de tributação determinado pela Lei nº 10.147/2000, estando portanto obrigado a apurar as contribuições para o PIS e COFINS com base nas alíquotas concentradas de (2,1% - Pis) e (9,9% - Cofins), por força do disposto no Inciso I, alínea "a" do artigo 1º, e no artigo 2º desta Lei;
3. Com relação ao crédito presumido, o Acórdão de Recurso Voluntário entendeu que o art. 3º da Lei 10.147/2000 determina que só tem direito à pessoa jurídica que proceda à industrialização dos medicamentos. Assim, nos casos em que a interessada, embora enquadrada como industrial, não proceda à industrialização dos medicamentos, apenas comercializando o produto, não pode ser calculado o crédito presumido.

Assim, decidiu o Acórdão de Recurso Voluntário que se pessoa jurídica for industrial ou importadora dos produtos especificados no art. 1º, I, "a" da Lei nº 10.147/00 e auferir receita proveniente da venda desses produtos, essa receita estará sujeita às alíquotas diferenciadas do regime monofásico, independentemente de os produtos terem sido efetivamente industrializados ou importados pela pessoa jurídica.

A edição da **Solução de Consulta COSIT 188/2018**, mais especificamente seu item 13, já reproduzido, trouxe à tona a discussão da aplicação ao caso do disposto no artigo 25 da Lei 10.833/03, em particular o seu inciso II, que prevê o direito ao **crédito presumido de que trata o art. 3º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, para a pessoa jurídica encomendante**.

A notícia da **Solução de Consulta COSIT 188/2018** nos autos, deu-se através de PETIÇÃO datada de 19 de agosto de 2019 (e-folhas 2.410).

Mesmo assim, o Recurso Voluntário chegou a tratar da industrialização por encomenda.

Quanto à questão, o Recurso Voluntário alega às folhas 13/14 daquele documento:

De plano, a Recorrente reitera a indagação lançada na sua impugnação: como não admitir que ela tenha participado da industrialização dos medicamentos, se o auto de infração lhe aplicou alíquota monofásica, cujo pressuposto é a industrialização?

No mínimo, o Fisco deveria ter aprofundado a investigação.

Se tivesse tomada essa providência, teria notado que a relação entre a EMS e a Recorrente dá-se no âmbito de empresas ligadas, definindo-se que a primeira tem a responsabilidade pela industrialização, ficando a segunda (a Recorrente) com a incumbência da comercialização, por apenas ela deter o registro dos medicamentos (ver, como exemplo, alguns exemplares das caixas dos referidos medicamentos).

Neste cenário, no rigor jurídico, tem-se configurada a denominada industrialização por encomenda, que coloca as duas intervenientes no campo da industrialização (ver a cópia da solução de consulta SEFAZ anexa).

A Solução de Consulta SEFAZ a que o fragmento se refere está na e-folhas 2.368, cuja Ementa é:

**RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 13229/2016, de 13 de Dezembro de 2016.**

Disponibilizado no site da SEFAZ em 21/03/2018.

#### Ementa

**ICMS - Produtos alimentícios - Industrialização por encomenda - Predominância dos insumos e materiais empregados - Aplicabilidade da disciplina da industrialização por conta de terceiro - Substituição tributária.**

Não é aplicável a disciplina da industrialização por conta de terceiro às operações em que o estabelecimento industrializador contratado utiliza matéria-prima predominantemente própria.

Em não sendo o caso de industrialização por conta de terceiro, será o estabelecimento industrializador considerado como fabricante do produto, sendo, portanto, o responsável pela retenção e pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subsequentes de produtos alimentícios arrolados no § 1º do artigo 313-W do RICMS/2000.

**O cerne da questão:** Em nenhum momento os autos, em particular o Termo de Verificação Fiscal, assinala que a operação foi uma industrialização por encomenda. Pelo contrário, Termo de Verificação Fiscal **indica uma operação de revenda**, conforme os fragmentos a seguir transcritos:

E-folhas 24:

Com base nessas informações foi apurado pela fiscalização que a maior parte das receitas que serviram de base para o cálculo do crédito presumido se refere à **revenda de medicamentos adquiridos de terceiros**, cujas saídas estão identificadas pelos CFOPs 5102/6102, 5106/6106, 5403/6403 e6110.

É oportuno enfatizar que muito embora o contribuinte se enquadre na condição de industrial, e nessa condição está obrigado a apurar as contribuições para o Pis e a Cofins com aplicação das alíquotas concentradas de 2,10% e 9,9%, tanto sobre a receita dos

produtos de fabricação própria quanto dos produtos que adquire para revenda, não lhe é conferido pela legislação o direito ao crédito presumido sobre as receitas decorrentes da revenda de medicamentos adquiridos de terceiros, consoante dispõem o artigo 3º da Lei 10.147/2000 e o artigo 1º do Decreto n.º 3.803/2001.

#### E-folhas 25:

No presente caso, o contribuinte em desconformidade com a legislação se beneficiou duplamente, uma vez por ter utilizado o crédito de Pis/Cofins sobre as aquisições de medicamentos para revenda e outra vez por ter apurado crédito presumido calculado sobre a receita obtida com a revenda desses produtos.

(Grifo e negrito nossos)

#### E-folhas 26/27:

Voltando à análise do quesito previsto no caput do artigo 3º da Lei n.º 10.147/2000, importante frisar que não obstante sejam as notas fiscais de saídas (NF-e), por si só, provas suficientes a comprovar a natureza da operação de revenda de mercadorias, com a identificação por CFOP - Código Fiscal de Operações e Prestações na forma da legislação, outras provas foram colecionadas no sentido de tornar ainda mais robusto o conjunto probatório da infração praticada pela empresa em relação à correta apuração do crédito presumido, que passamos a detalhar na sequência.

(Grifo e negrito nossos)

#### E-folhas 27:

Nesse sentido, continuando a análise da EFD-Contribuições constatou-se que a empresa apropriou créditos de Pis/Cofins em relação aos medicamentos adquiridos para revenda, cuja autorização legal para o seu aproveitamento se deu a partir da entrada em vigor da Lei n.º 11.727/2008. Até então, o aproveitamento desse crédito era vedado por força do disposto no artigo 3º, inciso I, alínea “b”, da Lei 10.833/2003.

Embora o crédito referido no parágrafo anterior não seja objeto dos autos de infração de que tratam este processo, sua análise se faz necessária em razão da condição imposta pelo legislador para sua fruição, que consiste na possibilidade de seu aproveitamento por parte da empresa adquirente, apenas em relação aos produtos que adquire para revenda e sobre os quais não exerça quaisquer operações de industrialização, atuando nesse caso, na condição de revendedora desses produtos. A comprovação dessa exigência tem reflexo direto no direito ao aproveitamento do crédito presumido previsto no artigo 3º da Lei 10.147/2000, em razão de que, ao contrário do que exige o artigo 24 da lei 11.727/2008, para usufruir deste benefício deve a pessoa jurídica comprovar a sua condição de fabricante dos medicamentos vendidos.

Assim, de acordo a legislação que regula a matéria, cujos excertos são reproduzidos na sequência, a pessoa jurídica produtora ou fabricante dos produtos farmacêuticos referidos no artigo 1º, alínea “a” da Lei n.º 10.147/2000, quando atuar como revendedora poderá descontar, das contribuições devidas para o Pis e a Cofins, créditos em relação à aquisição desses bens de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, calculados nos mesmos percentuais que foram aplicados pelo vendedor.

(Grifo e negrito nossos)

#### E-folhas 28:

Dessa forma, em tendo a empresa se beneficiado do crédito previsto no artigo 24 da Lei n.º 11.727/2008 sobre os medicamentos que adquiriu para revenda, é de se supor que sobre eles não exerceu quaisquer operações de industrialização. No entanto, para

comprovar tal suposição, lavrou-se o Termo de Intimação nº 07 (DOC 7) por meio do qual a Nova Química foi instada a informar/esclarecer se executou algum processo de industrialização, consistente em qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, inclusive o acondicionamento para venda ao consumidor final, nos produtos adquiridos para revenda, cujas notas fiscais estão registradas em sua EFD-Contribuições e serviram de base de cálculo para apuração de crédito de Pis/Cofins sobre essas aquisições.

Em sua resposta o contribuinte assim declarou (DOC 7b):

*“...A ora Fiscalizada esclarece que os produtos referidos no item 1 do Termo de Intimação em epígrafe foram adquiridos para comercialização, isto é, não foi empregada qualquer operação/industrialização que modificasse a natureza dos referidos produtos. Esclareça-se que embora a Fiscalizada tenha a propriedade do registro dos medicamentos, a fabricação é efetuada 100% (cem por cento) por terceiros, seguindo todos os parâmetros determinados pela legislação regulatória”*

Assim, com base nas informações prestadas na EFD-Contribuições e no esclarecimento feito pelo contribuinte ficaram comprovadas as condições legais para o aproveitamento do crédito de Pis/Cofins na aquisição de bens para revenda, nos termos do artigo 24 da Lei nº 11.727, de 23/06/2008.

(Grifo e negrito próprios do original)

#### E-folhas 30:

Para tanto, do total de notas fiscais relacionadas nas planilhas do contribuinte foram selecionadas apenas as notas fiscais de saídas cujos códigos Fiscais de Operações e Prestações **identificam a natureza da operação de revenda de mercadorias**, representados pelos CFOP(s) 5102, 5106, 5403, 6102, 6106, 6110 e 6403. Dessa forma foram segregadas as notas fiscais representativas de operações de revenda que compuseram a base de cálculo do crédito presumido apurado pela empresa.

(...)

Assim, tendo por base **as notas fiscais de revenda de medicamentos emitidas pela Nova Química e utilizadas na apuração do crédito presumido, e também as notas fiscais de aquisição desses produtos**, foi efetuada a correlação do número de lote dos medicamentos descritos nesses documentos. Tal providência se fez necessária para garantir que a base para o cálculo das glosas de crédito presumido se desse unicamente sobre a receita obtida com a revenda de produtos comprovadamente adquiridos para tal finalidade.

(Grifo e negrito nossos)

Para caracterizar a industrialização por encomenda, **em detrimento da revenda**, o Embargante se apoia em dois argumentos trazidos no Recurso Voluntário:

- Folhas 13: Se tivesse tomada essa providência, teria notado que a relação entre a EMS e a Recorrente dá-se no âmbito de empresas ligadas, definindo-se que a primeira tem a responsabilidade pela industrialização, ficando a segunda (a Recorrente) com a incumbência da comercialização, por apenas ela deter o registro dos medicamentos (ver, como exemplo, alguns exemplares das caixas dos referidos medicamentos);
- Folhas 18: Com efeito, a previsão contida no art. 24 da Lei nº 11.727/08 representa a admissão legal de que nessa operação conjunta **as duas sociedades intervenientes são, legalmente, tratadas como participantes efetivas no**

processo produtivo. Só assim a segunda interveniente - no caso, a ora Recorrente - pode ser incluída nas regras da tributação monofásica.

É por isso que os aludidos medicamentos foram tributados pelas alíquotas diferenciadas tanto pelo Laboratório EMS S/A, como pela ora Recorrente, pois ambas participaram do processo. Tanto é assim que nos lançamentos de ofício foram adotadas as alíquotas do regime monofásico.

(Grifos próprios do original)

Junta, para tanto, a Solução de Consulta SEFAZ - RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 13229/2016, de 13 de Dezembro de 2016.

Quanto ao primeiro argumento, consoante o disposto no artigo 9º, inciso IV, do RIPI/2010, entende-se por industrialização por encomenda, a operação em que um estabelecimento promove a saída de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por outro estabelecimento, mediante a remessa, pelo autor da encomenda, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos.

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

(...)

IV - os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos ([Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso III,](#) e [Decreto-Lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 33<sup>a</sup>](#));

(...)

Dos Produtos Industrializados, por Encomenda, com Matérias-Primas do Encomendante

**Art. 493.** Nas operações em que um estabelecimento mandar industrializar produtos, com matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos de terceiros, os quais, sem transitar pelo estabelecimento adquirente, forem entregues diretamente ao industrializador, será observado o seguinte procedimento:

(...)

Nesse mesmo sentido:

**IPI - CRÉDITO PRESUMIDO RELATIVO ÀS EXPORTAÇÕES (LEI nº 9.363/96) - PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS POR ENCOMENDA —**  
Investigada a atividade desenvolvida pelo executante da encomenda, se caracterizada a realização de operação industrial, o recebimento dos produtos industrializados por encomenda por parte do encomendante, uma vez destinados a nova industrialização, corresponde à aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, integrando assim a base de cálculo do crédito presumido (Lei nº 9.363/96, artigo 2º). Irrelevante, no caso, se a remessa ao encomendante dos produtos industrializados por encomenda ocorreu com suspensão ou tributação do IPI, importa sim a configuração dos produtos desse modo industrializados como insumos para nova industrialização a cargo do encomendante.

(Acórdão: 201-75.908, Sessão de 14/05/2003)

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

**CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO.  
INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA.**

A industrialização efetuada por terceiros visando aperfeiçoar para o uso ao qual se destina a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem utilizados nos produtos finais a serem exportados pelo encomendante agrega-se ao seu custo de aquisição para efeito de gozo e fruição do crédito presumido do IPI relativo ao PIS e a COFINS previsto nos artigos 1º e 2º, ambos da Lei nº 9.363/96.

(Acórdão nº 9303-004.693, Sessão de 21 de março de 2017)

Assim, o simples fato da Embargante deter o registro dos medicamentos **não atende a condição de industrialização por encomenda**, à luz da legislação.

Não há nos autos elementos que indiquem que se trate de industrialização por encomenda, em particular **a natureza da operação – CFOP** das notas fiscais emitidas. Repisa-se, o Termo de Verificação Fiscal traz aos autos **operação de revenda de mercadorias**, representados pelos CFOP(s) 5102, 5106, 5403, 6102, 6106, 6110 e 6403.

O próprio Embargante não fornece qualquer documento, contrato, que demonstre que se trata de uma operação de industrialização por encomenda, o que impede uma conclusão adversa à situação retratada no Termo de Verificação Fiscal.

Quanto ao segundo argumento, o Acórdão de Recurso Voluntário fornece resposta bastante satisfatória a essa questão, inclusive com a citação de jurisprudência do TRF 5<sup>a</sup> Região e do próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a partir das folhas 16 daquele documento, evidenciando que:

- A empresa autuada **se enquadrada na condição de fabricante de medicamentos** está submetida ao regime de tributação determinado pela Lei nº 10.147/2000, estando portanto obrigada a apurar as contribuições para o PIS e COFINS com base nas alíquotas concentradas de (2,1% -Pis) e (9,9% - Cofins), por força do disposto no Inciso I, alínea “a” do artigo 1º, e no artigo 2º desta Lei;
- Incidem essas alíquotas diferenciadas, auferida por pessoa jurídica fabricante desses produtos, ainda que o revendedor não os tenha submetido a processo de industrialização.

Portanto, a condição *sine qua non* proposta pelo Embargante não se sustenta, pelo fato de que uma vez **enquadrada na condição de fabricante de medicamentos**, mesmo não produzindo os medicamentos revendidos, aplica-se o REGIME MONOFÁSICO da Lei nº 10.147/2000.

Sendo assim, acolho os embargos, sem efeitos infringentes, para sanar a OMISSÃO.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.