



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.721761/2022-76
ACÓRDÃO	3102-003.029 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EUROFARMA LABORATORIOS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Se o Fisco efetua o lançamento fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao Autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco, conforme preceitua o art.373 do CPC/2015.

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

Apenas a pessoa jurídica que proceda à industrialização dos produtos farmacêuticos poderá calcular o crédito presumido da contribuição para o PIS, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.147/2000.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Se o Fisco efetua o lançamento fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao Autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco, conforme preceitua o art.373 do CPC/2015.

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

Apenas a pessoa jurídica que proceda à industrialização dos produtos farmacêuticos poderá calcular o crédito presumido da contribuição para o PIS, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.147/2000.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário, afastar a preliminar e, no mérito, por maioria, em negar-lhe provimento. Vencidas as conselheiras Joana Maria de Oliveira Guimarães e Sabrina Coutinho Barbosa, que entendiam que restou comprovado nos autos que a empresa recorrente era fabricante dos produtos (medicamentos) objeto do crédito presumido, nos termos do art.3º, da Lei nº 10.147/2000. A conselheira Sabrina Coutinho Barbosa manifestou interesse em declarar voto.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Luís Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antônio de Souza Correa e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida, com os devidos acréscimos:

INTRODUÇÃO

1. Trata o presente processo de autos de infração lavrados em 20/12/2022 contra a Contribuinte acima identificada, tendo por fundamento a insuficiência de recolhimento dos tributos PIS (valor de R\$ 3.520.437,23) e Cofins (valor de R\$ 16.596.346,87), acrescidos de juros de mora e multa, relativos ao ano-calendário de 2019, apurada no curso de ação fiscal.

DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL

2. A seguir, reproduzimos as principais considerações relacionadas pela autoridade fiscal em seu Termo de Verificação Fiscal, que subsidiaram a lavratura dos autos de infração citados acima:

(...) Os trabalhos de fiscalização foram iniciados através do Termo de Início de Fiscalização de 26/11/2021 via DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), com ciência em 29/11/2021, através do Dossiê de Atendimento n. 13042.109469/2021-00, ...

(...) 2- DAS VERIFICAÇÕES / AUDITORIA

2- DAS VERIFICAÇÕES / AUDITORIA

O contribuinte, através do termo de intimação de 28/12/2021, foi intimado a:

1) Elaborar planilha Excel onde sejam informadas as bases de cálculo mensais não cumulativas apuradas à alíquota básica e bases de cálculo mensais não cumulativas apuradas às alíquotas diferenciadas de PIS E COFINS do ano de 2019, bem como o valor do PIS e da COFINS e respectivas alíquotas utilizadas. Informar na planilha acima as contas referenciais da ECD/2019 utilizadas na composição da base de cálculo de PIS/COFINS/2019. No caso específico de receitas financeiras, descrever a composição das receitas constantes das bases de cálculo de PIS e COFINS 2019.

2) Elaborar planilha Excel, onde deva constar os valores mensais das bases de cálculo de PIS e COFINS cumulativas do ano de 2019 no caso de existência das mesmas.

Em atendimento, o contribuinte protocolou a seguinte petição:

(...)

3. Em atenção ao item 1 da intimação, a Intimada apresenta a anexa planilha em formato excel e se coloca à disposição, mediante seus procuradores já constituídos, para prestar eventuais esclarecimentos que se fizerem necessários.

4. Quanto ao item 2 da intimação, a Intimada destaca que não apurou e, conseqüentemente, não recolheu qualquer valor na sistemática cumulativa do PIS e da COFINS, razão pela qual deixa de apresentar planilha com a composição da base cálculo relativa à tal sistemática.

A planilha citada no item 3 da petição, consta anexa ao PAF 15746.721761/2022-70.

Em continuidade aos trabalhos de fiscalização, o contribuinte foi intimado, através do Termo de Intimação de 12/07/2022 a:

1) Elaborar planilha em Excel, com base nas notas fiscais, por mês. emitidas pela empresa, referente aos valores descritos no campo F700 - Deduções Diversas (Créditos presumidos - medicamentos) da EFD/2019. discriminando na planilha os itens das notas fiscais, a saber:

Nome do cliente/destinatário;

a)CNPJ do cliente/destinatário;

b)Número da Nota fiscal;

c)Chave eletrônica da NFE;

d)Data da Nota fiscal;

e)CFOP da operação;

f)Discriminação da mercadoria/produto;

g)Discriminação mercadoria/produto;

h) NCM da mercadoria/produto;

- i) Alíquotas do PIS e COFINS;
- j) Valores dos tributos do PIS e COFINS;
- k) Valor da nota fiscal;
- l) CST PIS/COFINS;
- m) Base de Cálculo PIS/COFINS;
- n) Informações do campo "informações complementares".

Em atendimento à intimação supra, o contribuinte protocolou a seguinte petição: (...)

1. Vale ressaltar que o documento ora apresentado contém abas divididas por mês, com as seguintes informações:

- a) Nome do cliente/destinatário;
- b) CNPJ do cliente/destinatário;
- c) Número da Nota fiscal;
- d) Chave eletrônica da NFE;
- e) Data da Nota fiscal;
- f) CFOP da operação;
- g) Discriminação da mercadoria/produto;
- h) NCM da mercadoria/produto;
- i) Alíquotas do PIS e COFINS;
- j) Valores dos tributos do PIS e COFINS;
- k) Valor da nota fiscal; l) CST PIS/COFINS;
- m) Base de Cálculo PIS/COFINS;
- n) Informações do campo "informações complementares".

2. Tudo isso posto, entende a Intimada ter integralmente atendido a Intimação ora em análise, bem como aproveita para reforçar que permanece à mais inteira disposição de V.Sa. para a apresentação de quaisquer documentos ou esclarecimentos adicionais entendido necessário para o regular cumprimento e atendimento da presente fiscalização.

O contribuinte anexou junto à petição acima, a planilha "DOC_Comprobatorio.xlsx" referente às notas fiscais emitidas do campo F700 - Deduções Diversas (créditos presumidos - medicamentos) da EFD/2019, constante do PAF 15746.721761/2022 70.

Posteriormente, em 09-09-2022 o contribuinte foi intimado a:

- 1) Esclarecer a esta Fiscalização, a razão da diferença apurada entre os valores declarados na EFD/2019 – campo M210/M610 e os totais de NFES emitidas pela empresa a título de vendas tributáveis (PIS/COFINS) no ano de 2019, a saber:

EFD/2019 – M210/M610 – ANO 2019

Tipo de Tributo	Tipo de contribuição - Descrição	Alíquota ad valor em - Atributo	Base de cálculo em R\$	Contribuição apurada	Receita bruta
Cofins	Contribuição não cumulativa apurada a alíquotas diferenciadas	10,3	2.257.952,98	232.539,38	2.257.952,98
Cofins	Contribuição não cumulativa apurada a alíquota básica	7,8	198.940.385,69	15.517.334,79	198.940.385,69
Cofins	Contribuição não cumulativa apurada a alíquotas diferenciadas	9,9	3.547.269.442,25	351.173.734,79	3.547.269.442,25
TOTAL			3.736.413.481,92	365.814.199,49	4.077.484.982,75

NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA EMPRESA A TÍTULO DE VENDAS TRIBUTÁVEIS (PIS/COFINS) NO ANO DE 2019 – Quadro Resumo

Receita Bruta	COFINS: Alíquota ad valor em - Atributo	COFINS: Base de Cálculo	COFINS: Valor do Tributo
Sim	0	0,00	0,00
Sim	10,3	2.257.952,98	232.539,38
Sim	7,8	198.940.385,69	15.517.334,79
Sim	9,9	3.547.269.442,25	351.173.734,79
TOTAL		2.087.621.016,34	203.030.615,01

Obs:

Em anexo ao termo, consta a planilha "Base de Cálculo COFINS 2019 RB" com as notas fiscais eletrônicas – NFES, relacionadas à planilha acima, emitidas pela empresa a título de vendas tributáveis-base de cálculo PIS/COFINS no ano de 2019.

Em atendimento à intimação, o contribuinte anexou ao Dossiê de Atendimento n. 13032.109469/2021-00, (anexos aos autos) o que segue:

1. No item 1 do termo de intimação fiscal em referência V. Sa. determina a apresentação de esclarecimentos acerca eventuais diferenças, a princípio verificadas, entre os valores declarados na EFD-Contribuições do ano de 2019, mais especificamente entre o campo M210/M610 e os totais de NF-e emitidas pela empresa a título de vendas tributáveis do PIS e da COFINS daquele ano.

A fim de satisfazer satisfatoriamente a determinação em referência a intimada, realizou a ampla revisão de suas escrituras fiscais, se valendo das memórias de cálculo produzidas a época, e identificou que não há diferenças entre os valores reportados no Registro M210/M610 e a abertura das notas fiscais eletrônicas constantes dos registros C100/C170 elencadas no termo de intimação ora respondido.

3. A fim de demonstrar tal situação, a intimada elaborou a planilha anexa (Dor 01) na qual foram segregadas em abas as informações reportadas nos registros C100/C170 das EFDs-Contribuições submetidos à RFB (notas fiscais de venda de produtos) para o ano de 2019. No alto de cada aba mensal, consta um resumo das bases de cálculo e alíquotas aplicadas para cada espécie de operação, tudo devidamente demonstrado por meio das respectivas fórmulas de cálculo.

4. Feito este trabalho inicial, a Intimada acrescentou a aba "Consolidado por aliquota 2019", fazendo a devida correlação com as abas em que são apontadas as apurações mensais, em que fica clara a inexistência de divergências apuradas entre os registros M210/M610 e C100/C170.

5. Em complemento, a Intimada ainda elaborou a aba denominada de "Comparativo F700", na qual demonstra que os valores declarados como base para o crédito presumido são menores do que o total de receita tributada a aliquota de 12%.

6. Assim, atendendo plenamente o Item 1 do Termo de Intimação, com a apresentação da planilha que segue anexa, resta demonstrado que estão ajustados na apuração e na EFD-Contribuições, o que ensejou o correto recolhimento do PIS e da COFINS.

7. No Item 2 do termo de intimação fiscal em referência, é determinado à Intimada descrever o motivo da inclusão das Notas Fiscais Eletrônicas classificadas nos CFOPs 5.102, 5.403, 6.102, 6.108, 6.110 e 6.403, cujas mercadorias supostamente não estão sujeitas à sua importação ou industrialização, na lista de operações que geraram crédito presumido do PIS e da COFINS.

8. Como bem relatado no termo de intimação, o art. 3º da Lei 10.147/2000 determina que será concedido regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS e da COFINS às pessoas jurídicas que procedam "[...] à industrialização ou à importação dos produtos classificados na posição".

9. De plano, a Intimada ressalta que está devidamente habilitada no regime especial de crédito presumido do PIS e da COFINS, como é possível verificar pelos documentos que seguem anexos (**Doc. 02**).

10. No mais cumpre destacar que a Intimada é uma indústria farmacêutica nacional que possui o registro de diversos medicamentos no mercado nacional, sendo responsável pela fabricação e importação destes.

11. Visando otimizar sua operação, a Intimada realiza a transferência da produção de alguns de seus medicamentos para terceiros, dentre eles alguns classificados na chamada "Lista Positiva", que comercializam esses medicamentos prontos unicamente para a Intimada a fim de realizar comercialização para o mercado varejista.

12. Posto isso, há de se ressaltar que nessas situações há a possibilidade de desconto de créditos por parte do adquirente, no caso a Intimada, de acordo com o art. 24 da Lei nº 11.727/2008:

(...)

13. A regra contida no dispositivo legal em referência tem como objetivo manter o direcionamento previsto no art. 3º da Lei nº 10.147/2000, qual seja de assegurar a repercussão nos preços ao consumidor final da redução da carga tributária decorrente do aludido regime especial, corrigindo uma distorção na tributação dos produtos farmacêuticos sujeitos ao regimento da Lei nº 10.147/2000 que ocorria quando um fabricante ou importador adquire produtos de outro fabricante para comercializar no mercado interno.

14. Desta feita, é possível afirmar que a empresa fabricante como é o caso da Intimada tem o direito de apurar o crédito do PIS e da COFINS a que se refere o art. 3º da Lei nº 10.147/2000 quando terceriza a produção de medicamento do qual é responsável pelo registro para comercialização ao mercado varejista.

15. Nesse sentido, inclusive, a Coordenação de Administração Tributária (COSIT) dessa I. RFB já se manifestou ao editar a Solução De Consulta COSIT Nº 188, de 29 de outubro de 2018:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE, TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA, REVENDA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS.

Em se tratando de pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, permite-se o desconto de créditos 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.

Os créditos correspondem aos valores das contribuições devidos pelo vendedor em decorrência da operação, ou seja, sob a aplicação das alíquotas que incidiram na sua aquisição.

Na revenda desses produtos adquiridos nas condições acima, deve-se recolher as contribuições conforme as regras de incidência concentrada (alínea "a" do inciso I do art. 1º da Lei nº 10.17, de 2000).

REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 182, DE 28 DE SETEMBRO DE 2018.

(...)

16. Em complemento, vale ressaltar que a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) responsável pela adoção, implementação e coordenação de atividades relativas à regulação econômica do mercado de medicamentos, (art. 5º e art. 6º, inciso X da Lei nº 10.742/2003) e a elaboração da lista de produtos beneficiados pelo regime especial, por meio de seu Comunicado nº 5, de 31 de março de 2016 (**Doc. 03**), torna claro o fato de que para todos os fins é considerada "Empresa produtora" a pessoa jurídica detentora do registro do medicamento na Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA.

17. Frente a esse cenário, é possível verificar que para os fins do art. 3º da Lei nº 10.147/2000, **a Intimada é considerada pessoa jurídica produtora** na hipótese em que é detentora do registro do medicamento, mas terceriza a fabricação para outra empresa e o adquire para comercialização.

18. Ainda, vale ressaltar que a própria CMED notificou essa I. Receita Federal do Brasil a respeito da habilitação da Intimada no Regime Especial de Crédito Presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, com a relação de medicamentos classificados em lista positiva e a atualiza periodicamente.

19. Desta feita, pode essa I. Autoridade Fiscal consultar no âmbito interno da Receita Federal quais os medicamentos produzidos pela Intimada que estão devidamente submetidos ao mencionado regime especial.

20. Logo, é possível concluir que, a despeito de a Intimada se valer do crédito presumido do PIS e da COFINS sobre produtos vendidos adquiridos por terceiro, por ser considerada pela legislação "Produtora" (CFOPs 5.102, 5.403, 6.102, 6.108, 6.110 e 6.403), faz jus ao crédito presumido, sob pena de distorção e majoração dos preços dos medicamentos.

No curso da fiscalização observamos que:

Com relação à tributação de PIS/COFINS (produtos farmacêuticos), a Lei 10.147/2000 dispõe sobre os procedimentos a que se referem o correspondente crédito presumido, a saber:

“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)b) b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); e (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)II – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

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

§ 2º O Poder Executivo poderá, nas hipóteses e condições que estabelecer, excluir, da incidência de que trata o inciso I, produtos indicados no caput, exceto os classificados na posição 3004.

§ 3º Na hipótese do § 2º, aplica-se, em relação à receita bruta decorrente da venda dos produtos excluídos, as alíquotas estabelecidas no inciso II.

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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples.

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)I - tenham firmado, com a União, compromisso de ajustamento de conduta, nos termos do § 6º do art. 5º da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; ou (Vide Medida Provisória nº 41, de 2002) (Incluído pela Lei nº 10.548, de 2002)II - cumpram a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos para utilização do crédito presumido, na forma determinada pela Lei nº 10.213, de 27 de março de 2001. (Vide Medida Provisória nº 41, de 2002) (Incluído pela Lei nº 10.548, de 2002)§ 1º O crédito presumido a que se refere este artigo será:

I - determinado mediante a aplicação das alíquotas estabelecidas na alínea a do inciso I do art. 1º desta Lei sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamentos, sujeitas a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo Poder Executivo; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)II – deduzido do montante devido a título de contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial.

§ 2º O crédito presumido somente será concedido na hipótese em que o compromisso de ajustamento de conduta ou a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos, de que tratam, respectivamente, os incisos I e II deste artigo, inclua todos os produtos constantes da relação referida no inciso I do § 1º, industrializados ou importados pela pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 10.548, de 2002)§ 3º É vedada qualquer outra forma de utilização ou compensação do crédito presumido de que trata este artigo, bem como sua restituição.

§ 4º O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado pelas pessoas jurídicas de que trata este artigo, na forma do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização dos produtos referidos no caput, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário, poderá ser objeto de: (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência I -

compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência II - pedido de ressarcimento em espécie, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014) Vigência “ Observa-se no artigo 3º da Lei que:

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.... (grifos nossos).

O contribuinte foi intimado (Termo de Intimação de 09-09-2022) a esclarecer a essa fiscalização sobre o porquê da utilização dos seguintes CFOPs na apuração do crédito presumido no ano de 2019 para PIS e COFINS, a saber:

Código CFOP	Descrição CFOP
5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
5403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto
6102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
6106	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a não contribuinte
6110	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio
6403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto

Observa-se que tais CFOPs foram devidamente informadas em NFEs e estão descrevendo que as mercadorias a elas relativas não foram sujeitas à industrialização ou importação como determina o artigo 3º da Lei 10.147/2000 para fins de apuração de crédito presumido.

Com isso, elaboramos a partir da planilha “DOC_Comprobatórios.xlsx apresentada pelo contribuinte, constante do PAF 15746.721761/2022-70, os devidos filtros sobre esses CFOPs descrevendo as mercadorias consideradas pelo mesmo para fins de apuração do crédito presumido com base na Lei 10.147/2000.

O quadro resumo mensal com os CFOPs citados no quadro acima é apresentado a seguir:

MÊS	VALOR
janeiro	19.719.351,18
fevereiro	27.788.716,16
março	20.505.528,69
abril	10.937.664,83
maio	8.119.433,36
junho	12.850.562,62
julho	13.768.229,82
agosto	18.375.499,61
setembro	12.624.925,84
outubro	17.664.491,73
novembro	16.500.090,83
dezembro	16.444.425,49
TOTAL	195.298.920,16

O contribuinte no item 17 da resposta ao termo de intimação de 09/09/2022, informa que:

“para os fins do artigo 3º da Lei 10.147/2000, a intimada é considerada pessoa jurídica produtiva na hipótese em que é detentora do registro do medicamento, mas terceiriza a fabricação para outra empresa e o adquire para comercialização” Se fosse esse o destino das mercadorias conforme art. 3º. Da Lei 10.147/2000, o contribuinte deveria ter emitido NFE de mercadoria na qual constasse que ele próprio procedeu à industrialização ou importação.

Para fins de ratificação da informação, elencamos 02 produtos de propriedade da empresa o ALTAD e ASTRO (Azitromicina Di-Hidratada).

O contribuinte, de acordo com as notas fiscais constantes do banco de dados da RFB procedeu às seguintes vendas dos produtos citados com correspondentes CFOPs 5102,5403,6102,6108,6110 e 6403:

Folha de continuação do Termo de Verificação				
Saída	Código CFOP	Descrição CFOP	Descrição da Mercadoria/Serviço	Nome do Contribuinte
Saída	6.108	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG IU 10 FA CRI	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG IU 10 FA CRI	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG IU 10FA CRI	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.108	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG IU 10FA CRI	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG IU 10FA CRI	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG IU 10FA CRI	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG PO LIOF SOL INF 10FA CRIS	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG PO LIOF SOL INF 10FA CRIS	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.108	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG PO LIOF SOL INF 10FA CRIS	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.110	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG PO LIOF SOL INF 10FA CRIS	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG PO LIOF SOL INF 10FA CRIS	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.108	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG SOL INF 10FA CRIS	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG SOL INF 10FA CRIS	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG SOL INF 10FA CRIS	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG SOL INF 10FA CRIS	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG PO LIOF SOL INF 10FA CRIS	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG PO LIOF SOL INF 10FA CRIS	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.108	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG PO LIOF SOL INF 10FA CRIS	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.110	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG PO LIOF SOL INF 10FA CRIS	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG PO LIOF SOL INF 10FA CRIS	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.108	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG SOL INF 10FA CRIS	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG SOL INF 10FA CRIS	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG SOL INF 10FA CRIS	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.108	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG SOL INF 10FA CRIS	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ASTRO IV 500MG SOL INF 10FA CRIS	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD 1000UI 30CPR MYR	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.108	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD 1000UI 30CPR MYR	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.110	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD 1000UI 30CPR MYR	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD 1000UI 30CPR MYR	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.108	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD 5000UI 4CPR MYR	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD 5000UI 4CPR MYR	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD 5000UI 4CPR MYR	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.110	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD 5000UI 4CPR MYR	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD 7000UI 8CPR MYR	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.108	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD 7000UI 8CPR MYR	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD 7000UI 8CPR MYR	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD 1000UI 10CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.110	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 1000UI 10CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 1000UI 30 CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 1000UI 30 CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.108	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 1000UI 30 CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.110	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 1000UI 30 CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 1000UI 4CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.108	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 1000UI 4CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 1000UI 4CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 1000UI 10CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.110	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 1000UI 10CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 1000UI 30CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.108	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 1000UI 30CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 1000UI 30CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 1000UI 30CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.110	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 15000UI 4CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 15000UI 4CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.108	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 15000UI 4CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 50000UI 4CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 50000UI 4CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.110	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 50000UI 4CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 50000UI 4CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.108	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 7000UI 4CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 7000UI 4CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 7000UI 4CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.110	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 7000UI 4CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	5.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 7000UI 4CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.108	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 7000UI 4CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.
Saída	6.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD CAPS 7000UI 4CAP	Eurofarma Laboratórios S.A.

A título de compras informamos abaixo quando das aquisições de mercadorias, os mesmos produtos ALTAD e ASTRO (Aзитromicina Di-Hidratada), a saber:

Folha de continuação do Termo de Verificação Fiscal					
Em art	Código C	Descrição CFOP	Descrição da Mercadoria/Serviço	Nome do Participante	COFINS: Ba
Saida	5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD 1000UI/30 CPR CR Lote: 0000030353 Fab: 20/11/2018 Val: EUROFARMA LABORATORIOS S.A		
Saida	5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD 1000UI/30 CPR CR Lote: 0000031267 Fab: 09/02/2019 Val: EUROFARMA LABORATORIOS S.A		
Saida	5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD 1000UI/30 CPR CR Lote: 0000031440 Fab: 11/02/2019 Val: EUROFARMA LABORATORIOS S.A		
Saida	5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD 5000UI/04 CPR CR Lote: 0000031071 Fab: 31/01/2019 Val: EUROFARMA LABORATORIOS S.A		
Saida	5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	ALTAD 7000UI/08 CPR CR Lote: 0000031140 Fab: 05/02/2019 Val: EUROFARMA LABORATORIOS S.A		
Saida	5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	AZITROMICINA DIHIDRATADA	EUROFARMA LABORATORIOS SA	

O contribuinte informa que é detentora de marcas dentre elas a ALTAD e ASTRO (Aзитromicina Di-Hidratada), de acordo com o item 10 de sua petição, em atendimento ao Termo de Intimação de 09/09/2022. Porém, para os CFOPs acima 5102, 5403, 6102, 6108, 6110 e 6403 a empresa adquiriu as mercadorias de terceiros. A Lei 10.147/2000 em seu artigo 3º é taxativa para fins de aproveitamento do lucro presumido de PIS/COFINS, ou seja, 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.

Para os CFOPs em tela, consta a informação nas notas fiscais de que as mercadorias foram adquiridas ou recebidas de terceiros. Nos exemplos acima, o contribuinte utilizou de produto já acabado e procedeu a sua venda. Não foi observado nenhum tipo de industrialização ou importação das mercadorias, sujeitas aos CFOPs em questão, por parte do contribuinte.

Observa-se ainda que, o CFOP 5102, por exemplo, define:

CFOP 5102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros Classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento. Também serão classificadas neste código as vendas de mercadorias por estabelecimento comercial de cooperativa destinadas a seus cooperados ou estabelecimento de outra cooperativa.

As mercadorias para esse CFOP, conforme se depreende ao texto acima, afirma que:

- As mercadorias foram adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização;
- As mercadorias não tenham sido objetos de processo industrial.

O item b acima corrobora com a informação da própria empresa de que, as mercadorias não foram objeto de industrialização.

O contribuinte em atendimento ao termo de intimação de 09/09/2018, cita em sua petição, a Solução de Consulta COSIT 188/2018 da qual transcrevemos a seguinte conclusão:

Conclusão 28.

“Diante do exposto, soluciono a presente consulta respondendo à consulente que, em se tratando de pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, permite-se o desconto de créditos 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. 28.1. Os créditos correspondem aos valores das contribuições devidos pelo vendedor em decorrência da operação, ou seja, sob a aplicação das alíquotas que incidiram na sua aquisição. 28.2. Na revenda desses produtos adquiridos nas condições acima, deve-se recolher as contribuições conforme as regras de incidência concentrada (alínea “a” do inciso I do art. 1º da Lei nº 10.17, de 2000). 29. Fica reformada a Solução de Consulta Cosit nº 182, de 28 de setembro de 2018, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 02 de outubro de 2018.” Observa-se que, a Solução de Consulta acima cita o artigo 1º da Lei 10.147/2000 e indica que:

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) (Grifos nossos).

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).

Novamente temos a informação do artigo 1º, I, a da Lei de que as alíquotas no caso de industrialização ou importação de produtos farmacêuticos para os NCMs nela designados deverá ser respectivamente de 9,90 e 2,10 para a COFINS e PIS. A solução de consulta não se refere ao regime especial de utilização de crédito

presumido para PIS/COFINS conforme determinado no artigo 3º do mesmo diploma legal. A Solução de Consulta COSIT 188/2018 informa apenas que a pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, permite-se o desconto de créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.

Observa-se ainda que a utilização do crédito presumido designado no artigo 3º da Lei 10.147/2000 refere-se a créditos a serem utilizados mediante as vendas de mercadorias que sofreram industrialização ou importação por parte da mesma.

Abaixo, anexamos a planilha com os dados relativos à nova base de cálculo do contribuinte. Nesta incluímos as devidas glosas de créditos presumidos de PIS/COFINS 2019, pela utilização indevida de CFOPs de vendas de mercadorias que não foram sujeitas à industrialização/importação (CFOPs 5102, 5403, 6102, 6108, 6110 e 6403), já devidamente descritos, segundo determina o Artigo 3º da Lei 10.147/2000, a saber:

Folha de continuação do Termo de V

Nome: EUROFARMA LABORATORIOS S.A.									
CNPJ: 61.190.096/0001-92									
Tipo de Tributo	Mês	Valor total da contribuição e não cumulativa do período	Valor do crédito descontado, apurado no próprio período da escrituração	Valor do crédito descontado, apurado em período de apuração anterior	Valor retido na fonte deduzido no período - Não cumulativa	Outras deduções no período - Não cumulativa	COFINS A RECOLHER ANTES DA APURAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO	GLOSA CRÉDITO PRESUMIDO COFINS	VALOR DEVIDO APÓS GLOSA DE CRÉDITO PRESUMIDO COFINS
Cofins	01/2019	17.729.219,55	3.986.295,44	1.152.449,77	52.201,02	12.536.333,32	0,00	725.850,41	725.850,41
Cofins	02/2019	30.341.545,58	4.611.509,22	3.936.828,54	0,00	21.533.207,82	0,00	1.234.157,06	1.234.157,06
Cofins	03/2019	44.631.604,34	7.467.529,35	3.028.830,84	0,00	34.135.244,15	0,00	2.041.900,35	2.041.900,35
Cofins	04/2019	22.186.226,74	5.042.097,86	1.287.246,29	0,00	16.836.882,59	0,00	1.082.828,82	1.082.828,82
Cofins	05/2019	22.236.205,43	6.465.276,59	0,00	0,00	15.772.928,84	0,00	803.823,90	803.823,90
Cofins	06/2019	26.916.397,30	5.610.759,53	1.872.284,68	43.270,73	21.190.062,36	0,00	1.272.205,70	1.272.205,70
Cofins	07/2019	30.771.869,56	7.153.725,14	320.036,57	51.735,97	22.646.370,89	0,00	1.363.054,75	1.363.054,75
Cofins	08/2019	34.648.636,45	8.814.987,83	2.679.204,98	0,00	25.154.443,64	0,00	1.819.174,46	1.819.174,46
Cofins	09/2019	29.427.694,02	6.978.850,64	1.235.226,46	57.870,00	21.155.946,92	0,00	1.249.867,66	1.249.867,66
Cofins	10/2019	36.363.419,19	7.521.104,22	4.721.934,12	0,00	26.120.380,85	0,00	1.748.784,68	1.748.784,68
Cofins	11/2019	34.318.711,87	7.418.208,82	2.458.898,40	0,00	24.441.806,85	0,00	1.626.700,96	1.626.700,96
Cofins	12/2019	34.031.117,16	6.717.136,16	3.773.215,39	0,00	23.540.765,61	0,00	1.627.998,12	1.627.998,12
		TOTAL							16.536.346,87

Tipo de Tributo	Mês	Valor total da contribuição e não cumulativa do período	Valor do crédito descontado, apurado no próprio período da escrituração	Valor do crédito descontado, apurado em período de apuração anterior	Valor retido na fonte deduzido no período - Não cumulativa	Outras deduções no período - Não cumulativa	COFINS A RECOLHER ANTES DA APURAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO	GLOSA CRÉDITO PRESUMIDO PIS	VALOR DEVIDO APÓS GLOSA DE CRÉDITO PRESUMIDO PIS
PIS	01/2019	3.754.572,56	863.715,79	220.324,33	11.310,22	2.659.222,22	0,00	153.968,27	153.968,27
PIS	02/2019	6.441.114,30	1.041.609,46	831.954,70	0,00	4.567.650,14	0,00	261.790,89	261.790,89
PIS	03/2019	9.464.840,60	1.617.778,54	606.252,69	0,00	7.240.809,37	0,00	433.130,38	433.130,38
PIS	04/2019	4.700.577,29	1.092.221,67	249.016,69	0,00	3.359.339,73	0,00	229.690,96	229.690,96
PIS	05/2019	4.716.494,31	1.370.722,13	0,00	0,00	3.345.772,78	0,00	170.508,10	170.508,10
PIS	06/2019	6.129.775,84	1.259.036,27	366.438,29	9.375,33	4.494.885,95	0,00	269.861,82	269.861,82
PIS	07/2019	6.525.652,47	1.551.033,99	159.633,36	11.209,46	4.803.775,64	0,00	289.132,83	289.132,83
PIS	08/2019	7.342.945,82	1.476.773,03	530.381,71	0,00	5.335.791,08	0,00	385.885,49	385.885,49
PIS	09/2019	6.245.265,26	1.513.908,95	231.192,71	12.538,50	4.487.625,10	0,00	265.123,44	265.123,44
PIS	10/2019	8.136.621,26	1.629.298,47	965.563,22	0,00	5.541.959,57	0,00	370.954,33	370.954,33
PIS	11/2019	7.277.410,61	1.608.090,74	484.702,17	0,00	5.184.625,70	0,00	345.057,16	345.057,16
PIS	12/2019	7.211.408,43	1.456.187,50	761.725,19	0,00	4.993.495,74	0,00	345.332,94	345.332,94
		TOTAL							3.520.437,23

Procedemos a recomposição da base de cálculo de PIS/COFINS 2019 com as devidas glosas acima, constituídas na planilha “verificação final auto de infração” anexa ao PAF 15746.721761/2022-70.

Portanto, tendo em vista que, que tais mercadorias, conforme CFOP informados acima não se submeteram à industrialização ou importação por parte do contribuinte, irá ser constituído o devido auto de infração com glosa de valores correspondentes, alocados como crédito presumido de PIS/COFINS 2019, resultando em insuficiência de recolhimento.

Foi observado por essa fiscalização que, após apuração de glosa de créditos presumidos acima descritas, a existência de créditos de PIS/COFINS nos campos 1100 e 1500 do Sped Contribuições de 2019.

Com isso, intimamos o contribuinte, através do termo de intimação de 30/11/2022, a:

(...)

1 - Informar se houve compensação ou pedido de ressarcimento dos montantes desses créditos em períodos fiscais posteriores ao ora fiscalizado, ou se houve a utilização deles para quitação de débitos no âmbito de parcelamentos especiais;

2 – Em caso afirmativo, discriminar essas operações, e a situação atual dos eventuais pedidos de compensação/ressarcimento efetuados.

3 - Em caso negativo, manifestar-se expressamente se há interesse em que eventuais débitos apurados desses tributos na presente ação fiscal, sejam compensados com os eventuais créditos remanescentes.

4 - No caso de tais créditos já terem sido utilizados no próprio exercício de 2019, descrever em quais meses ocorreram esses descontos.

Em atenção à intimação supra, o contribuinte protocolou a seguinte resposta:

• **Item 1 – Informar se houve compensação ou pedido de ressarcimento dos montantes desses créditos em períodos fiscais posteriores ao ora fiscalizado, ou se houve a utilização deles para quitação de débitos no âmbito de parcelamentos.**

1. A Intimada informa que na presente data não qualquer pedido de compensação ou ressarcimento em aberto relativo aos créditos tributários de PIS e COFINS registrados nos itens 1100 e 1500 da EFD-Contribuições do ano de 2019.

2. No entanto, a Intimada ressalta que em novembro de 2021 realizou pedidos de ressarcimento relativos aos abudidos créditos, mas foram posteriormente cancelados, conforme comprovantes que seguem anexos (Doc. 01).

• **Item 2 – Em caso afirmativo, discriminar essas operações, e a situação atual dos eventuais pedidos de compensação/ressarcimento efetuados.**

4. Considerando a informação prestada no Item 1, não se mostra necessária a apresentação de resposta a esse item.

Item 3 – Em caso negativo, manifestar-se expressamente se há interesse em que eventuais débitos apurados desses tributos na presente ação fiscal, sejam compensados com os eventuais créditos remanescentes.

5. A Intimada expressa que NÃO tem interesse que eventuais créditos tributários apurados pela presente ação fiscal sejam compensados com eventuais débitos.

Item 4 – No caso de tais créditos já terem sido utilizados no próprio exercício de 2019, descrever em quais meses ocorreram esses descontos.

6. Em atenção a tal intimação, a Intimada informa que o saldo credor até então acumulado, passou a ser consumido nas operações próprias, regularmente apuradas nos períodos subsequentes, conforme pode ser verificado dos 1100/1500 da sua EFD-Contribuições.

7. Visando tornar ainda mais clara tal informação, a Intimada apresenta a anexa planilha demonstrativa (Doc. 02).

O contribuinte protocolou junto à resposta acima, a planilha demonstrativa (Doc. 02), constante do PAF 15746.721761/2022-70.

Considerando-se a resposta acima do contribuinte no item 5 de que, “A Intimada expressa que NÃO tem interesse que eventuais créditos tributários apurados pela presente ação fiscal sejam compensados com eventuais débitos.” e no item 6 de que “a Intimada informa que o saldo credor até então acumulado, passou a ser consumido nas operações próprias, regularmente apuradas nos períodos subsequentes, conforme pode ser verificado dos 1100/1500 da sua EFDContribuições.”, conclui-se que não há que observar a compensação de ofício, a que se referem os créditos de PIS/COFINS/2019, conforme preceitua a Solução de Divergência nº 23, de 23.09.2013.

Portanto será efetuado o competente auto de infração já descrito, referente à glosa de créditos presumidos no ano de 2019 de PIS e COFINS com os respectivos valores de R\$ 16.596.346,87 e R\$ 3.520.437,23. Os valores mensais da autuação estão descritos em planilha já informada.

Os documentos/planilhas citados no presente Termo de Verificação constam do PAF 15746.721761/2022-70.

(...)DA IMPUGNAÇÃO 3. A interessada foi cientificada da decisão em 28/12/2022, e apresentou em 25/01/2023 sua impugnação de fls. 336/350, de onde se pode extrair os seguintes pontos:

3.A Impugnante é pessoa jurídica de direito privado que tem por objeto social a industrialização, o comércio, a importação e a exportação de produtos químicos e farmacêuticos, cosméticos, higiene e toucador, e correlatos para uso humano e veterinário. ...

(...)6. Não obstante, em 28.12.2022 a Impugnante foi surpreendida com a lavratura do Auto de Infração ora impugnado, pelo qual a D. Autoridade Fiscal entendeu pela glosa dos créditos presumidos de PIS e COFINS no ano de 2019, em razão da suposta utilização indevida de CFOPs de vendas de mercadorias que não

teriam sido submetidas à classificadas (sic) sob os CFOPs nº 5102, 5403, 6102, 6108, 6110 e 6403.

(...)DO DIREITO AO CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS E DA COFINS 8. ... Outrossim, é possível observar de sua EFD-Contribuições já acostada aos presentes autos e detidamente analisada pela I. Autoridade Fiscalizadora, grande parcela de sua receita bruta decorre da comercialização de produtos por ela fabricados.

9. Como forma de otimizar a sua produção e atender a demanda do mercado, assim como ocorre com outras indústrias do setor, regularmente a Impugnante contrata parceiros para que realizem a produção de alguns desses medicamentos. Vale dizer que tais medicamentos são registrados em nome da Impugnante junto à Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), como é possível depreender dos documentos que seguem anexos (Doc. 03). Vale ressaltar que tais indústrias, quando contratadas, somente podem comercializar esses medicamentos à Impugnante.

10. Como bem descrito no Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal, o art. 1º da Lei nº 10.147/2000, determinou a aplicação do regime monofásico de apuração e recolhimento do PIS e da COFINS para diversos produtos farmacêuticos, 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.

11. Desse modo, as pessoas jurídicas produtoras e importadoras dos produtos classificados nos NCMs descritos na norma assumem a cobrança dessas contribuições sociais de toda a cadeia de comercialização. Não obstante as pessoas jurídicas atacadas e varejistas, ou, em alguns casos, apenas as pessoas jurídicas varejistas, apesar de se beneficiarem da alíquota zero do PIS e da COFINS nas vendas dos produtos monofásicos, suportarem o encargo financeiro dessas contribuições sobre os custos e despesas incorridas em sua atividade comercial (art. 2º da Lei nº 10.147/2000).

12. Oportuno ainda destacar que o §1º do art. 1º da Lei nº 10.147/2000 destaca que para os fins daquela lei, o conceito de industrialização deve ser tomado à luz da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

13. A referida norma ainda está regulamentada pelo Decreto nº 3.803/2001, que trata da chamada lista positiva de medicamentos, identificados pelas tarjas vermelha e preta.

14. Seguindo o retrospecto legislativo que cerca a legislação tratada no presente processo administrativo, temos que o art. 3º da Lei 10.147/20011 determina que será concedido regime especial de utilização de crédito presumido da

contribuição para o PIS e da COFINS às pessoas jurídicas que procedam “[...] à industrialização ou à importação dos produtos classificados na posição”.

15. Vale aqui fazer algumas observações relevantes acerca do direito ao crédito presumido a que se refere o art. 3º da Lei nº 10.147/2000. O primeiro ponto a observar é que o crédito presumido distingue daquele relativo à não cumulatividade do PIS e da COFINS, ou seja, a sua apuração não está relacionada necessariamente a compra de produto destinado à revenda ou à insumos (arts. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), mas a simples comercialização dos produtos vinculados à sistemática. Para tornar ainda mais clara essa situação, observemos o que dispõe o §1º do art. 3º da Lei nº 10.147/2000:

Art. 3º. [...]

§ 1º. O crédito presumido a que se refere este artigo será:

I - determinado mediante a aplicação das alíquotas estabelecidas na alínea a do inciso I do art. 1º desta Lei sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamentos, sujeitas a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo Poder Executivo;

II – deduzido do montante devido a título de contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial.

16. A análise do dispositivo em referência torna clara a determinação de que o crédito deve ser calculado, tomando em conta as saídas dos produtos, e não a sua entrada para posterior revenda ou eventuais insumos.

17. Esse ponto é essencial a análise do tema aqui debatido, pelo fato de que os créditos presumidos de PIS e COFINS glosados pela D. Autoridade Fiscal dizem respeito especificamente àqueles calculados nas mercadorias vendidas pela Impugnante com a utilização dos CFOPs ns 5.102, 5.403, 6.102, 6.108, 6.110 e 6.403, que possuem a seguinte descrição:

CFOP	Descrição
5.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
5.403	Venda de mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros, sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte-substituto
6.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
6.108	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a não contribuinte
6.110	Venda de mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros, destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio, de que trata o Anexo do Convênio SINIEF s/n, de 15 de dezembro de 1970, que dispõe sobre o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais
6.403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto

18. Com efeito, se apegou a D. Autoridade Fiscal ao fato de que as mercadorias teriam sido adquiridas de terceiro, independentemente do fato de a Impugnante ser considerada industrializadora destas para fins de apuração do PIS e da COFINS na sistemática monofásica.

(...)20. É por esse motivo que posteriormente foi editado o art. 24 da Lei nº 11.727/2008 que tornou clara a autorização para que as pessoas jurídicas sujeitas à regra geral da não cumulatividade do PIS e da COFINS e que sejam produtoras ou fabricantes dos medicamentos, como é o caso da Impugnante, possam apurar crédito presumido em relação aos produtos que na etapa anterior forma adquiridos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno. Eis o que prevê o mencionado dispositivo legal:

Art. 24. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação.

§1º Os créditos de que trata o caput deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.

§2º Não se aplica às aquisições de que trata o caput deste artigo o disposto na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

(...)22. Mais uma vez, chamamos a atenção para o fato de que o crédito apurado sobre o valor das saídas de tais produtos na sistemática monofásica, e não sobre o valor da aquisição como ocorre na sistemática da não-cumulatividade.

23. Desta feita, é possível afirmar que a empresa fabricante, como é o caso da Impugnante, tem o direito de apurar o crédito do PIS e da COFINS a que se refere o art. 3º da Lei nº 10.147/2000 mesmo quando terceiriza a produção de medicamento do qual é responsável pelo registro para comercialização ao mercado varejista.

24. Em complemento, vale ressaltar que a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) responsável pela adoção, implementação e coordenação de atividades relativas à regulação econômica do mercado de medicamentos, (art. 5º e art. 6º, inciso X da Lei nº 10.742/2003) e a elaboração da lista de produtos beneficiados pelo regime especial, por meio de seu Comunicado nº 5, de 31 de março de 2016 (Doc. 04), torna claro o fato de que para todos os fins é considerada “Empresa produtora” a pessoa jurídica detentora do registro do medicamento na Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA.

25. Frente a esse cenário, é possível verificar que para os fins do art. 3º da Lei nº 10.147/2000, a Impugnante é considerada pessoa jurídica produtora na hipótese em que é detentora do registro do medicamento, mas terceiriza a fabricação para outra empresa e o adquire para comercialização.

26. Ainda, vale ressaltar que a própria CMED notificou essa I. Receita Federal do Brasil a respeito da habilitação da Impugnante no Regime Especial de Crédito Presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, com a relação de medicamentos classificados em lista positiva e a atualiza periodicamente.

(...)28. Vale ressaltar que o único motivo para a glosa dos créditos, segundo a autoridade fiscal, foi a comercialização dos medicamentos por meio de notas fiscais que estampavam os CFOPs 5.102, 5.403, 6.102, 6.108, 6.110 e 6.403.

29. A D. Autoridade Fiscal alega seu termo de verificação fiscal que, caso a Impugnante devesse ser considerada industrializadora nessas operações, deveria ter indicados CFOPs diversos.

(...)31. Com efeito, o Auto de Infração em referência decorre de um equívoco interpretativo, pois não é difícil perceber que a proteção dada pela Lei nº 10.147/2000 tem como destinatários os usuários desses medicamentos essenciais e não a empresa fabricante ou comercializadora.

32. A interpretação pretendida pela D. Autoridade Fiscal foi muito além da limitação no sentido presente nas regras da Lei nº 10.147/2000. Encaminhou-se a leitura isolada aos seus dispositivos, sem considerar as regras do crédito presumido e da alíquota zero que exigem aplicação conjunta a fim de garantir a plena desoneração do PIS e da COFINS em relação aos medicamentos da lista positiva, que não é demais repetir, é a razão de ser da aludida Lei.

33. A previsão contida no art. 24 da Lei nº 11.727/2008 representa a admissão legal de que essa operação conjunta ocorre na prática, sem que isso represente ofensa qualquer aos dispositivos da Lei nº 10.147/2000.

34. Ora, considerando todo o retrospecto legislativo apresentado, em especial o art. 24 da Lei nº 11.727/2008, certo é que não há vedação à apuração dos créditos, mas um dever de apurá-los a fim de manter os preços dos medicamentos em valores razoáveis à população.

35. Logo, é possível concluir que, a despeito de a Impugnante se valer do crédito presumido do PIS e da COFINS sobre produtos vendidos adquiridos por terceiro, por ser considerada pela legislação “Produtora” (CFOPs 5.102, 5.403, 6.102, 6.108, 6.110 e 6.403), faz jus ao crédito presumido, sob pena de distorção e majoração dos preços dos medicamentos.

III.2 DA NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DAS SOLUÇÕES DE CONSULTA SOBRE TEMAS SEMELHANTES 36. Os argumentos e dispositivos legais já apresentados nos tópicos anteriores são suficientes para fazer ruir a acusação fiscal ora combatida. Todavia, a fim de demonstrar de maneira irrefutável o direito ao

crédito presumido apurado pela Impugnante, cumpre demonstrar que a I. Receita Federal do Brasil já editou Soluções de Consultas reconhecendo o direito do contribuinte.

37. Vale mencionar que nos termos do art. 33 da IN RFB nº 2.058/2021 as Soluções Consulta emitidas pela Cosit (Coordenação-Geral de Tributação) têm efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil e respaldam o sujeito passivo que as aplicar, ainda que não seja o respectivo consultente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida.

38. Não é demais lembrar que, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, o ato administrativo de lançamento é vinculado, razão pela qual torna-se nulo o auto de infração que não observa as normas e os efeitos vinculantes dos atos editados no âmbito da Receita Federal do Brasil.

39. A despeito de a D. Autoridade Fiscal ter indicado a Solução de Consulta COSIT nº 188, de 2018 em seu termo de verificação fiscal, fica claro que realizou um recorte distorcido do seu texto.

40. Deveras, a Coordenação de Administração Tributária (COSIT) dessa I. RFB assim se manifestou ao editar a Solução de Consulta COSIT nº 188, de 29 de outubro de 2018:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. REVENDA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS.

Em se tratando de pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, permite-se o desconto de créditos 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. Os créditos correspondem aos valores das contribuições devidos pelo vendedor em decorrência da operação, ou seja, sob a aplicação das alíquotas que incidiram na sua aquisição.

Na revenda desses produtos adquiridos nas condições acima, deve-se recolher as contribuições conforme as regras de incidência concentrada (alínea “a” do inciso I do art. 1º da Lei nº 10.17, de 2000).

REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 182, DE 28 DE SETEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.147, de 2000, art. 1º, I, “a”; Lei nº 10.833, de 2003, art. 25; Lei nº 11.727, de 2008, art. 24.

(...)41. A solução de consulta em referência, destaca pontualmente a necessidade de apuração do crédito presumido na hipótese em que um industrial adquire

mercadoria de outro industrial, sujeita à sistemática monofásica de incidência do PIS e da COFINS, a fim de evitar a dupla incidência:

Nesse caso de revenda de produtos adquiridos no mercado interno, outra pessoa jurídica terá industrializado ou importado para o mercado nacional produtos que serão adquiridos pela consulente. Portanto, os referidos industrial e importador, quando auferirem receita bruta de venda de tais produtos da consulente, estão obrigados a apurar as duas contribuições de forma concentrada.

Desse modo, à primeira vista, estaria correta a interpretação sustentada pela interessada de que, na hipótese de revenda desses produtos adquiridos no mercado interno, sua receita bruta estaria submetida à incidência das duas contribuições com alíquota zero, porque ele atuaria na condição de atacadista ou de varejista, não figurando como fabricante ou importador relativamente a tais operações.

Entretanto, analisando o art. 24 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, encontra-se resposta negativa ao primeiro questionamento da consulente, ou seja, não se pode afirmar que seu entendimento está correto. Senão vejamos:

[...]

Desta forma, de acordo com o dispositivo supracitado, e respondendo ao segundo questionamento, sendo a interessada sujeita à não cumulatividade, ela pode descontar créditos relativos à aquisição dos medicamentos enumerados na alínea “a” do inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno (caso em análise) ou exportação.

Ainda consoante o §1º do mesmo artigo, os créditos correspondem aos valores das contribuições devidos pelo vendedor em decorrência da operação, ou seja, sob a aplicação das alíquotas que incidiram na sua aquisição.

Por conseguinte, na revenda desses produtos adquiridos conforme hipótese acima, a consulente deverá recolher as contribuições conforme as regras de incidência concentrada (alínea “a” do inciso I do art. 1º da Lei nº 10.17, de 2000).

Portanto, a despeito da vedação da consulente apurar créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação à revenda de produtos sujeitos a cobrança concentrada das contribuições em etapa anterior, nos termos do inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, o §2º do art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008, prevê a possibilidade de creditamento relativo a esta operação.

Conclusão Diante do exposto, soluciono a presente consulta respondendo à consulente que, em se tratando de pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, permite-se o desconto de créditos 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.

Os créditos correspondem aos valores das contribuições devidos pelo vendedor em decorrência da operação, ou seja, sob a aplicação das alíquotas que incidiram na sua aquisição.

Na revenda desses produtos adquiridos nas condições acima, deve-se recolher as contribuições conforme as regras de incidência concentrada (alínea “a” do inciso I do art. 1º da Lei nº 10.17, de 2000).

Ato contínuo, a DRJ-06 julgou a impugnação do contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de creditamento no âmbito do regime não-cumulativo são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento.

CRÉDITO PRESUMIDO. PRODUTOS FARMACÊUTICOS.

Farão jus a crédito presumido as 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.

JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do direito tributário.

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS/Pasep o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Neste recurso, a empresa suscitou uma questão preliminar de nulidade do acórdão recorrido e as mesmas questões de mérito, repetindo os mesmos argumentos apresentados na sua impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Pedro Sousa Bispo**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura do relatório fiscal, trata o processo de autuação fiscal de diferenças de PIS e COFINS do período de 01/2019 a 12/2019, em decorrência de glosa de crédito presumido indevidamente apropriado pela empresa autuada.

A empresa recorrente é pessoa jurídica de direito privado que tem por objeto social a industrialização, o comércio, a importação e a exportação de produtos químicos e farmacêuticos, cosméticos, higiene e toucador, e correlatos para uso humano e veterinário.

Segundo explicitado nos autos, na execução da sua atividade, a empresa faz a aplicação do regime monofásico de apuração e recolhimento do PIS e da COFINS para diversos produtos farmacêuticos, 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, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.147/2000.

Segundo a fiscalização, o contribuinte se utilizou indevidamente do crédito presumido previsto no caput do art.3º, da Lei nº10.147/2000, haja vista que suspostamente não atenderia a todos os requisitos para usufruir do benefício fiscal, qual seja, ser pessoa jurídica que proceda 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.

Nesse contexto, afirma a fiscalização que efetuou glosas de créditos presumidos de PIS/COFINS 2019, pela utilização indevida de CFOPs de vendas de mercadorias constantes dos NCMs citados que não foram sujeitas à industrialização/importação (CFOPs 5102, 5403, 6102, 6108, 6110 e 6403), segundo determina o Artigo 3º da Lei 10.147/2000.

Para os CFOPs em tela, afirma que consta a informação nas notas fiscais de que as mercadorias foram adquiridas ou recebida de terceiros. De acordo como os CFOPs utilizados, o contribuinte utilizou de produto já acabado e procedeu a sua venda. Não foi observado nenhum tipo de industrialização ou importação das mercadorias, sujeitas aos CFOPs em questão, por parte do contribuinte.

Conclui com a afirmação de que a utilização do crédito presumido designado no artigo 3º da Lei 10.147/2000 refere-se a créditos a serem utilizados mediante as vendas de mercadorias que sofreram industrialização ou importação por parte da mesma.

Feitas essas breves considerações para melhor compreensão das matérias em debate, passa-se à análise das pretensões da recorrente em suas preliminares e mérito.

Nulidade do acórdão recorrido

A recorrente argumenta em sede preliminar que há vício de nulidade visto que ao realizar o julgamento do mérito, o d. julgador não rebateu todos os pontos trazidos pela Recorrente na defesa apresentada, indo de encontro com o art. 59, II do Dec. nº 70.235/72.

Segundo afirma, o v. acórdão deixou de analisar as Soluções de Consulta COSIT apresentadas pela Recorrente, bem como as provas acostadas aos autos que demonstram que a recorrente fazia jus ao crédito presumido a que se refere o art. 3º da Lei nº 10.147/2000.

Sem razão a recorrente.

Não prosperam as alegações de cerceamento do direito de defesa por falta de motivação suscitadas pela recorrente, visto que está claramente indicada na decisão recorrida a motivação para a manutenção do conteúdo da autuação, qual seja, o não atendimento da recorrente de todos os requisitos para usufruir do benefício fiscal do crédito presumido previsto no art. 3º da Lei nº 10.147/2000.

O que se verifica tanto na impugnação quanto no recurso voluntário apresentados é exatamente o pleno exercício do direito de defesa pela recorrente, que tratou de apresentar alegações fundamentadas para a glosa de crédito presumido realizada pela fiscalização, trazendo argumentos relevantes para o presente julgamento.

Ademais, como é cediço, o julgador não precisa enfrentar todos os pontos questionados pelo contribuinte, mas tão somente aqueles essenciais trazidos no recurso para formar o seu convencimento. No presente caso, não se observa qualquer falta de análise de aspecto fundamental para o deslinde da lide pelo Julgador a quo.

Cabe destacar ainda que as hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Consoante tal dispositivo, são nulos, além dos atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, o que não se afigura nos autos.

Com essa fundamentação, afasta-se a preliminar.

Direito ao crédito presumido de PIS e da COFINS

No mérito, diz a recorrente que como forma de otimizar a sua produção e atender a demanda do mercado, assim como ocorre com outras indústrias do setor, regularmente contrata parceiros para que realizem a produção de alguns desses medicamentos. Afirma que tais medicamentos são registrados em nome da Recorrente junto à Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), como é possível depreender dos documentos anexados à defesa. Além disso, ressalta ainda que tais indústrias, quando contratadas, somente podem comercializar esses medicamentos à recorrente.

Aduz que a análise do dispositivo que estabelece o crédito presumido em referência torna clara a determinação de que o crédito deve ser calculado tomando em conta as saídas dos produtos e não a sua entrada para posterior revenda ou eventuais insumos, conforme dispõe o §1º do art. 3º da Lei nº 10.147/2000:

Art. 3º. [...]

§ 1º. O crédito presumido a que se refere este artigo será:

I - determinado mediante a aplicação das alíquotas estabelecidas na alínea a do inciso I do art. 1º desta Lei sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamentos, sujeitas a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo Poder Executivo;

II – deduzido do montante devido a título de contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial.

Com efeito, diz que a D. Autoridade Fiscal, equivocadamente, apegou-se ao fato de que as mercadorias teriam sido adquiridas de terceiro sob os CFOPs nºs 5.102, 5.403, 6.102, 6.108, 6.110 e 6.403, independentemente do fato de a Recorrente ser considerada industrializadora destas para fins de apuração do PIS e da COFINS na sistemática monofásica.

CFOP	Descrição
5.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
5.403	Venda de mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros, sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte-substituto
6.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
6.108	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a não contribuinte
6.110	Venda de mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros, destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio, de que trata o Anexo do Convênio SINIEF s/n, de 15 de dezembro de 1970, que dispõe sobre o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais
6.403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto

Consequentemente, diz que é possível afirmar que a empresa fabricante, como é o caso da recorrente, tem o direito de apurar o crédito do PIS e da COFINS a que se refere o art.3º da Lei nº 10.147/2000 mesmo quando terceiriza a produção de medicamento do qual é responsável pelo registro para comercialização ao mercado varejista.

Frente a esse cenário, é possível verificar que para os fins do art. 3º da Lei nº 10.147/2000, a recorrente é considerada pessoa jurídica produtora na hipótese em que é detentora do registro do medicamento, mas terceiriza a fabricação para outra empresa e o adquire para comercialização.

Em complemento, ressalta que a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED) responsável pela adoção, implementação e coordenação de atividades relativas à regulação econômica do mercado de medicamentos, (art. 5º e art.6º, inciso X da Lei nº 10.742/2003) e a elaboração da lista de produtos beneficiados pelo regime especial, por meio de seu Comunicado nº 5, de 31 de março de 2016, torna claro o fato de que para todos os fins é considerada “Empresa produtora” a pessoa jurídica detentora do registro do medicamento na Agência Nacional de Vigilância Sanitária -ANVISA.

Ressalta que a própria CMED notificou essa I. Receita Federal do Brasil a respeito da habilitação da Recorrente no Regime Especial de Crédito Presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, com a relação de medicamentos classificados em lista positiva e a atualiza periodicamente.

Com esse cenário, diz ser possível verificar que para os fins do art. 3º da Lei nº 10.147/2000, a recorrente é considerada pessoa jurídica produtora na hipótese em que é detentora do registro do medicamento, mas terceiriza a fabricação para outra empresa e o adquire para comercialização.

Expostas as bases da defesa apresentada, passa-se à análise quanto a sua procedência.

Como se observa, a controvérsia se resume no fato da empresa não ter comprovado que atendeu a um dos requisitos para usufruir do crédito presumido previsto no art.3º, da Lei nº10.147/2000, por ter calculado tal crédito na saída de mercadorias adquiridas de terceiro, sem que seja fabricante ou importadora da lista de mercadorias (medicamentos) com NCM constante do referido dispositivo legal.

Por oportuno, transcreve-se os dispositivos legais que regem o referido crédito presumido:

Lei nº10.147/2000

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, 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) (Vide Medida Provisória nº 609, de 2013)

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)

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07, exceto na posição 33.06, e nos códigos 3401.11.90, exceto 3401.11.90 Ex 01, 3401.20.10 e 96.03.21.00: 2,2% (dois inteiros e dois décimos por cento) e 10,3% (dez inteiros e três décimos por cento); e (Redação dada pela Lei nº 12.839, de 2013)

II – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento, incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

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

§ 2º O Poder Executivo poderá, nas hipóteses e condições que estabelecer, excluir, da incidência de que trata o inciso I, produtos indicados no caput, exceto os classificados na posição 3004.

§ 3º Na hipótese do § 2º, aplica-se, em relação à receita bruta decorrente da venda dos produtos excluídos, as alíquotas estabelecidas no inciso II.

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.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples.

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)

I - tenham firmado, com a União, compromisso de ajustamento de conduta, nos termos do § 6º do art. 5º da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; ou (Vide Medida Provisória nº 41, de 2002) (Incluído pela Lei nº 10.548, de 2002)

II - cumpram a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos para utilização do crédito presumido, na forma determinada pela Lei nº 10.213, de 27 de março de 2001. (Vide Medida Provisória nº 41, de 2002) (Incluído pela Lei nº 10.548, de 2002)

§ 1º O crédito presumido a que se refere este artigo será:

I - determinado mediante a aplicação das alíquotas estabelecidas na alínea a do inciso I do art. 1º desta Lei sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamentos, sujeitas a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo Poder Executivo; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II – deduzido do montante devido a título de contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial.

§ 2º O crédito presumido somente será concedido na hipótese em que o compromisso de ajustamento de conduta ou a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos, de que tratam, respectivamente, os incisos I e II deste artigo, inclua todos os produtos constantes da relação referida no inciso I do § 1º, industrializados ou importados pela pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 10.548, de 2002)

§ 3º É vedada qualquer outra forma de utilização ou compensação do crédito presumido de que trata este artigo, bem como sua restituição.

(...)

(negritos nossos)

Como se observa nos dispositivos transcritos, a Lei nº 10.147/00, quando instituiu a incidência monofásica da contribuição para o PIS/Cofins devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação sobre os produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal, ao mesmo tempo, criou o regime especial de crédito presumido para os medicamentos identificados por posições na TIPI expressamente citadas.

Como é cediço, a lei concentrou a incidência das contribuições ao PIS e à COFINS sobre as receitas auferidas pelos fabricantes ou importadores com a venda de produtos

farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, desonerando, por sua vez, as vendas dos comerciantes atacadistas ou varejistas pela aplicação de alíquota zero. E, na mesma lei, reduziu os preços de determinados medicamentos, instituindo o regime especial de utilização de crédito presumido, no mesmo percentual das alíquotas referentes à incidência concentrada, 2,1% para a Contribuição para o PIS/Pasep e 9,9% para a Cofins.

O crédito presumido do art. 3º da Lei n.º 10.147/2000 será deduzido do montante devido a título de PIS/Pasep e de Cofins, no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial, sendo vedada, à época da autuação, qualquer outra forma de utilização do crédito presumido, inclusive sua compensação ou restituição.

Para a empresa usufruir dos referidos créditos presumidos, depreende-se que a lei estabeleceu os seguintes requisitos:

- i) Ser pessoa jurídica que proceda a industrialização ou a 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;
- ii) tenha firmado, com a União, compromisso de ajustamento de conduta, nos termos do § 6º do art. 5º da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; ou (Incluído pela Lei nº 10.548, de 13.11.2002); e
- iii) cumpra a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos para utilização do crédito presumido, na forma determinada pela Lei nº 10.213, de 27 de março de 2001. (Incluído pela Lei nº 10.548, de 13.11.2002)

No caso em apreço, a controvérsia se concentra em se o contribuinte atendeu o primeiro requisito de proceder a industrialização ou importação dos produtos de classificação fiscal contidos no dispositivo legal.

Como se constata, a fiscalização apurou que o crédito presumido sobre notas fiscais de saída sob os CFOPs 5.102, 5.403, 6.102, 6.108, 6.110 e 6.403, que indicam que as mercadorias não foram fabricadas ou importadas pela recorrente, mas adquiridas de terceiros e revendidas. Segue a descrição de cada CFOPs:

CFOP	Descrição
5.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
5.403	Venda de mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros, sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte-substituto
6.102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros
6.108	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, destinada a não contribuinte
6.110	Venda de mercadoria, adquirida ou recebida de terceiros, destinada à Zona Franca de Manaus ou Áreas de Livre Comércio, de que trata o Anexo do Convênio SINIEF s/n, de 15 de dezembro de 1970, que dispõe sobre o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais
6.403	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto

A recorrente não contesta que as mercadorias não foram fabricadas pelos seus estabelecimentos, mas afirma que foram industrializadas por encomenda por terceiros a sua ordem, nos termos do art.25, da Lei nº10.833/2003, tendo como destino toda a mercadoria fabricada pelos terceiros a Eurofarma, que é a detentora do registro do medicamento na Agência Nacional de Vigilância Sanitária -ANVISA. Abaixo as disposições da lei sobre a possibilidade das empresas encomendantes usufruírem do crédito presumido especial, previsto no art.3º, da Lei nº10.147/2000:

Lei nº 10.833/2003

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 no 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos nelas referidas. (Redação dada pela Lei nº 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 no 10.147, de 21 de dezembro de 2000, quando for o caso, será atribuído à pessoa jurídica encomendante.

(negritos nossos)

Embora a recorrente tenha afirmado que as mercadorias foram industrializadas por encomenda a terceiros, não trouxe provas do fato alegado.

A recorrente apenas fez afirmações genéricas de que para comprovar a natureza dessas mercadorias bastaria se consultar as notas fiscais de entrada, nas quais constariam os CFOPs 5901 e 5902, por exemplo, que atestariam que tais mercadorias foram industrializadas por terceiros, mas não trouxe sequer uma nota fiscal para lastrear a sua afirmação, no sentido de efetivamente comprovar que as mercadorias vendidas envolvidas na autuação foram objeto de industrialização por encomenda, o que comprovaria que a utilização de CFOPs de revenda de

mercadorias utilizados teria se dado por um eventual equívoco na indicação do CFOP das notas fiscais.

Desta feita, a recorrente não trouxe aos autos qualquer documentação hábil e suficiente para comprovar que os produtos que compuseram as vendas realizadas sob os CFOPs 5.102, 5.403, 6.102, 6.108, 6.110 e 6.403, objeto da glosa de crédito presumido, foram industrializadas ou importadas pela própria empresa ou foram produzidas por meio de industrialização por encomenda com terceiros.

Como se sabe, se o Fisco efetua o lançamento fiscal, fundado nos elementos apurados na ação fiscal, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco. Isso é o que se conclui do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil – CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal Decreto nº 70.235/72 (PAF):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

[...]

Em outro ponto da sua defesa, a recorrente afirma que tais medicamentos, constantes das vendas objeto da autuação, são registrados em seu nome junto à Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA), como é possível depreender dos documentos anexados à defesa. Ressalta que tais indústrias, quando contratadas, somente podem comercializar esses medicamentos à Recorrente.

Frente a esse cenário, diz que é possível verificar que, para os fins do art. 3º da Lei nº 10.147/2000, a recorrente é considerada pessoa jurídica produtora na hipótese em que é detentora do registro do medicamento, mas terceiriza a fabricação para outra empresa e o adquire para comercialização.

Afirma, ainda, que a própria CMED notificou essa I. Receita Federal do Brasil a respeito da habilitação da Recorrente no Regime Especial de Crédito Presumido da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, com a relação de medicamentos classificados em lista positiva e a atualiza periodicamente. A Autoridade Julgadora pode consultar no âmbito interno da Receita Federal quais os medicamentos produzidos pela Recorrente que estão devidamente submetidos ao mencionado regime especial.

Melhor sorte não tem a recorrente.

Como antes abordado, a controvérsia se resume em se o contribuinte atendeu o primeiro requisito de proceder a industrialização ou importação dos produtos de classificação fiscal contidos no dispositivo legal, não se discute se os medicamentos estejam registrados junto a ANVISA em nome da autuada ou que tenha se habilitado no Regime Especial de Crédito Presumido junto à CMED. O fato de ter atendido esses dois últimos requisitos não a habilita a usufruir do benefício fiscal do crédito presumido se não comprova que industrializa ou importa os produtos

(medicamentos) dos códigos de NCM constantes do caput do art.3º, Lei nº10.147/2000, que compuseram as suas vendas saídas sob os CFOPs nºs 5.102, 5.403, 6.102, 6.108, 6.110 e 6.403, objeto da autuação fiscal. As determinações da ANVISA ou da CMED isoladamente não têm, por si só, o condão de habilitar o contribuinte para usufruir do benefício sem atender as demais condições.

Vale ainda ressaltar que, compulsando os autos na planilha de e-fls. 146, referente as notas que serviram de base para o cálculo do crédito presumido, confirma-se que os produtos (medicamentos) vendidos sob os CFOPs nºs 5.102, 5.403, 6.102, 6.108, 6.110 e 6.403, objeto da autuação, não tiveram, no período autuado, outras vendas também desses medicamentos decorrentes de fabricação própria ou encomenda, a exemplo dos códigos 5.101, 5.401, 6.101, 6.107, 6.109, 6.401.

Por fim, quanto às soluções de consulta citadas, nenhuma socorre a recorrente.

Cabe frisar que a Solução de Consulta COSIT nº 188, de 29 de outubro de 2018 não trata do crédito presumido especial previsto no art. 3º, da Lei nº10.147/2000, ora analisado, mas sim nele permite-se o desconto de créditos relativos à aquisição dos produtos relacionados no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000 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:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP EMENTA: CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. REVENDA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS.

Em se tratando de pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, **produtora ou fabricante dos produtos relacionados no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, permite-se o desconto de créditos 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.** Os créditos correspondem aos valores das contribuições devidos pelo vendedor em decorrência da operação, ou seja, sob a aplicação das alíquotas que incidiram na sua aquisição.

Na revenda desses produtos adquiridos nas condições acima, deve-se recolher as contribuições conforme as regras de incidência concentrada(alínea “a” do inciso I do art. 1º da Lei nº 10.17, de 2000).

REFORMA A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 182, DE 28 DE SETEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.147, de 2000, art. 1º, I, "a"; Lei nº 10.833, de 2003, art. 25; Lei nº 11.727, de 2008, art. 24.

(negrito nosso)

Ademais, como se observa, para usufruir do referido crédito tratado na Solução de Consulta COSIT nº 188, de 29 de outubro de 2018, a empresa deve ser também produtora ou fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que foram objeto de revenda, o que não se deu no presente, como antes já demonstrado. Abaixo o texto do dispositivo da Lei nº 11.727, de 2008 que estabeleceu o referido crédito:

Art. 24. **A pessoa jurídica** sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, **produtora ou fabricante dos produtos relacionados no § 1º do art. 2º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003**, pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação. (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação.

§ 2º Não se aplica às aquisições de que trata o caput deste artigo o disposto na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

(negrito nosso)

Com a devida vênia, sobre a interpretação do referido dispositivo, utilizo-me de trecho do voto proferido pelo conselheiro Jorge Abud Lima no acórdão nº 3302.7.576, de 25 de setembro de 2019:

A interpretação sistemática dos arts. 1º e 2º da Lei nº 10.147/00 e do art. 24 da Lei nº 11.727/08, permite estabelecer as seguintes regras para o regime monofásico:

1) se a venda 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 da TIPI for efetuada por pessoa jurídica que industrialize ou importe esses produtos, a receita será tributada com as alíquotas diferenciadas do regime monofásico;

2) se a venda dos produtos 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 da TIPI for efetuada por pessoa jurídica exclusivamente comerciante

(que não seja industrial e nem importador), a receita será tributada com alíquota zero;

3) se a empresa industrial ou importadora auferir qualquer outra receita que não seja proveniente da venda dos produtos especificados no art. 1º, I, "b" da Lei nº 10.147/00, deverá tributar essas receitas com as alíquotas estabelecidas no art. 1º, II, da Lei nº 10.147/00 (0,65% para o PIS e 3% para a Cofins);

4) **se a empresa industrial ou importadora**, sujeita ao regime monofásico, adquirir os produtos especificados no art. 1º, I, "a" da Lei nº 10.147/00 de outra empresa industrial ou importadora, poderá descontar a título de créditos de PIS e Cofins o valor dessas contribuições devidos pelo fornecedor em decorrência da operação.

Desse modo, é irrelevante perquirir sobre a origem dos produtos, se industrializados ou importados pela própria empresa, ou se adquiridos de terceiros para revenda, pois o único critério estabelecido no art. 1º, I, "a", da Lei nº 10.147/00 é a natureza do produto vendido.

(negritos nossos)

Disso se conclui que tanto o crédito presumido especial em comento (art.3º, da Lei 10.147/2000) como aquele crédito previsto no art.24, da Lei nº 11.727/2008 exigem que o beneficiário do crédito seja empresa industrial ou importadora dos produtos que ensejaram os referidos créditos.

Ainda, a defesa cita a recente Solução de Consulta COSIT nº 47/2023 que supostamente ratifica o direito de o contribuinte creditar-se dos valores:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins PRODUTOS FARMACÊUTICOS. CRÉDITOS PRESUMIDOS. IMPORTAÇÃO.

A pessoa jurídica que adquire os produtos farmacêuticos de que trata o art.3º da Lei nº 10.147, de 2000, no exterior, com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a pessoa jurídica encomendante previamente determinada, em razão de contrato firmado entre esta e a importadora, mediante autorização do titular do registro do referido produto na Anvisa, pode apurar e utilizar os créditos presumidos da Cofins previstos no referido artigo, **desde que atendidos os requisitos da legislação de regência**, em especial a prévia habilitação pela CMED e pela própria RFB. Exige-se, ainda, que o registro do medicamento seja feito junto à Anvisa conforme o procedimento descrito na Resolução Anvisa RDC nº 31, de 2014.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA PARCIALMENTE À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 102, DE 2016, À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 90, DE 2017, À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 67, DE 2019, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 610, DE 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.782, de 1999, arts. 2º, 7º e 8º; Lei nº 10.147, de 2000, arts. 1º e 3º; Lei nº 10.742, de 2003, arts. 3º, 6º, 7º, 9º e 13; Lei nº 11.281, de

2006, art. 11; Instrução Normativa SRF nº 634, de 2006; IN RFB nº 2.121, de 2012 arts. 460 a 477; Comunicado CMED nº 5, de 2016; e Resolução Anvisa RDC nº 31, de 2014, art. 7º.

(negritos nossos)

Vale repetir que para a empresa usufruir do benefício fiscal previsto no art.3º da Lei nº10.147/2000, deve atender aos requisitos da legislação de regência, conforme indicado na própria solução de consulta transcrita.

Como restou comprovado nos autos que a empresa, no período autuado, não é fabricante ou importadora dos produtos (medicamentos) saídos sob os CFOPs nºs 5.102, 5.403, 6.102, 6.108, 6.110 e 6.403, objeto da glosa, não há como se admitir o crédito presumido especial nesta situação.

Desta feita, deve ser mantida a glosa do crédito presumido especial calculado na forma do art.3º, da Lei nº10.147/2000.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, afastar a preliminar e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa.

Em que pese o entendimento adotado pelo ilustre Relator, divirjo do voto condutor para **dar provimento ao Recurso Voluntário**, pelas razões de fato e de direito a seguir expostas.

A controvérsia cinge-se à possibilidade de fruição do crédito presumido de PIS/COFINS no período autuado, especialmente diante do enquadramento da Recorrente como industrial, ainda que sob a modalidade de industrialização por encomenda, nos termos da legislação aplicável.

O voto condutor assentou que não teria restado comprovado que a Recorrente fosse fabricante ou importadora dos medicamentos vendidos sob os CFOPs nºs 5.102, 5.403, 6.102, 6.108, 6.110 e 6.403, razão pela qual afastou o direito ao crédito presumido especial.

Todavia, é justamente essa conclusão, fundada na suposta ausência de provas da condição de industrial, que enseja minha divergência.

A Recorrente não nega as aquisições mencionadas no voto condutor, mas afirma, de forma coerente com o conjunto probatório, que tais aquisições decorreram de industrialização por encomenda, sendo os medicamentos de sua propriedade desde a origem, circunstância que lhe confere, por força de lei, a condição de industrial.

Nos termos do Regulamento do IPI (art. 4º inciso IV), aprovado pelo Decreto nº 7.212/2010, **considera-se industrialização aquela realizada por terceiros mediante encomenda, quando a mercadoria permanece de propriedade do encomendante.**

Assim, não se exige que o titular do produto execute diretamente o processo fabril, bastando que detenha a propriedade do bem e assuma o risco econômico da operação, requisitos plenamente atendidos no caso concreto.

Com efeito, restou comprovado nos autos que a Recorrente é a única detentora do registro sanitário dos medicamentos junto à ANVISA, figurando como titular do registro, da marca e da responsabilidade sanitária, confira-se:

15/01/23, 20:23

VR 08RF DEFIS

Consultas - Agência Nacional de Vigilância Sanitária

Fl. 407

Consultas / Medicamentos / Medicamentos

Detalhe do Produto: cabergolina

Nome da Empresa Detentora do Registro	EUROFARMA LABORATÓRIOS S.A.	CNPJ	61.190.096/0001-92	Autorização	1.00.043-8
Processo	25351.200902/2019-11	Categoria Regulatória	Genérico	Data do registro	22/07/2019
Nome Comercial	cabergolina	Registro	100431274	Vencimento do registro	07/2029
Princípio Ativo	CABERGOLINA			Medicamento de referência	DOSTINEX
Classe Terapêutica	OUTROS PRODUTOS PARA USO EM GINECOLOGIA E OBSTETRICIA			ATC	OUTROS PRODUTOS PARA USO EM GINECOLOGIA E OBSTETRICIA
Parecer Público	-			Bulário Eletrônico	Acesse aqui
Rotulagem					

Nº	Apresentação	Registro	Forma Farmacêutica	Data de Publicação	Validade
1	0,5 MG COM OR CT FR VD AMB X 2 ATIVA	1004312740016	COMPRIMIDO SIMPLES	22/07/2019	24 meses
2	0,5 MG COM OR CT FR VD AMB X 8 ATIVA	1004312740024	COMPRIMIDO SIMPLES	22/07/2019	24 meses

Trata-se de condição jurídica que não se confunde com mera atividade de revenda, uma vez que o registro sanitário é personalíssimo e indispensável à produção e comercialização de medicamentos, não podendo ser requerido ou mantido por terceiros estranhos à cadeia industrial.

Não bastasse isso, a Recorrente formalizou requerimentos de habilitação perante a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos – CMED, para fins de apuração de crédito

presumido de PIS/COFINS, procedimento que somente é admitido aos detentores da marca e do registro do medicamento, nos termos da Lei nº 10.147/2000, da Lei nº 10.742/2003 e da Resolução CMED nº 06/2001.

A própria Secretaria-Executiva da CMED reconheceu a titularidade da Recorrente, inclusive encaminhando à Receita Federal lista consolidada dos medicamentos enquadrados na lista positiva, conforme atestado:

 **Agência Nacional de Vigilância Sanitária**


ANVISA2010069907PA

São Paulo, 30 de junho de 2010.

UNIDADE DE
ENTRADA
01 JUN 2010

À
SECRETARIA EXECUTIVA DA CÂMARA DE MEDICAMENTOS

REF.: 6814 – COMUNICADO Nº 9 – ADITAMENTO AO REQUERIMENTO INICIAL DE HABILITAÇÃO PARA CRÉDITO PRESUMIDO

A Eurofarma Laboratórios Ltda., Av. Vereador José Diniz, 3.465 – Campo Belo – SP, CNPJ 61.190.096/0001-92, vem apresentar Pedido de Aditamento ao Requerimento de Habilitação para Concessão de Crédito Presumido, nos termos do art. 5º da Resolução nº 6, de 10 de abril de 2001, da Câmara de Medicamentos.

Declara a requerente preencher as condições para a fruição do regime especial de crédito presumido estabelecidas pela Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, pela Lei nº 10.742 de 06 de outubro de 2003, e pela Resolução nº 06 de 10 de abril de 2001.

O presente Requerimento encontra-se instruído em conformidade com o disposto no Comunicado nº 09, de 19 de abril de 2006, da Secretaria-Executiva da Câmara de Medicamentos.

Encaminhamos a planilha, ANEXO II, por meio eletrônico para: cmcd@anvisa.gov.br

DCB	CAS	PRODUTO	APRESENTAÇÃO	CATEG.
06083.02-1;	98717-15-8;	ANESYN	7,5 MG/ML SOL INJ CT 5 AMP VD INC X 20 ML	I
06083.02-1;	98717-15-8;	ANESYN	10 MG/ML SOL INJ CT 5 AMP VD INC X 20 ML	I
01688.02-2;	427-51-0;	CETOTERON	50 MG COM CT BL AL PLAS INC X 30	I
05149.02-9;	103639-04-9;	CLORIDRATO DE ONDANSETRONA	2 MG/ML SOL INJ CT 50 AMP VD INC X 2 ML (EMB HOSP)	I
00923.01-0;	378-44-9;	KÓIDE	0,1 MG/ML ELX CT FR PET AMB X 120 + CP MED	I
04420.01-2;	96036-03-2;	MEROMAX	2G PÓ P/SOL INJ CT FA VD INC X 30ML	I
04420.01-2;	96036-03-2;	MEROMAX	2G PÓ P/SOL INJ CT 10FA VD INC X 30ML	I
05319.01-3;	102625-70-7;	PANTOCAL	EV 40 MG PÓ LIOF. CT FR AMP + DIL AMP PLAS X 10 ML	I
05348.02-1;	78246-49-8	PONDERA	25 MG COMP REV CT BL AL PLAS INC X 10	I
05348.02-1;	78246-49-8	PONDERA	20 MG COM REV CT BL AL PLAS INC X 10	I
05348.02-1;	78246-49-8	PONDERA	30 MG COM REV CT BL AL PLAS INC X 10	I
05348.02-1;	78246-49-8	PONDERA	15 MG COMP REV CT BL AL PLAS INC X 10	I
05061.01-6;	68-22-4;	NOELE	(50 MG + 5 MG/ML SOL INJ CT SER	II
02803.15-1;	979-32-8;	NOELE	PREENCHIDA VD INC X 1 ML + SER	
05319.01-3;	102625-70-7;	PANTOCAL	20 MG COM REV CT BL AL PLAS INC X 7	I

Eurofarma Laboratórios Ltda.

Av. Vereador José Diniz, 3.465 – Campo Belo – CEP 04603-003 – São Paulo – SP

05319.01-3;	102625-70-7;	PANTOCAL	20 MG COM REV CT BL 2 AL PLAS INC X 7	I
05319.01-3;	102625-70-7;	PANTOCAL	20 MG COM REV CT BL 4 AL PLAS INC X 7	I



CÂMARA DE REGULAÇÃO DO MERCADO DE MEDICAMENTOS
SECRETARIA-EXECUTIVA

Of. 1063 /2011-CMED/ANVISA

Brasília, 27 de outubro de 2011.

Ao Senhor
ELCIO DE OLIVEIRA
EUROFARMA LABORATÓRIOS LTDA
RODOVIA PRESIDENTE CASTELO BRANCO KM 35,6-ITAPEVI-SÃO PAULO-SP
CEP: 6696000

Assunto: Crédito Presumido – PIS/COFINS

1. A Secretaria-Executiva da CMED elaborou uma lista consolidada de todas as apresentações de medicamentos de titularidade dessa Empresa, enquadradas na lista positiva, a ser encaminhada à Secretaria da Receita Federal.
2. Sendo assim, caso entenda necessário, essa Empresa deve encaminhar, no prazo de **10 dias** a contar do recebimento desta, qualquer manifestação referente à listagem em anexo.

Dessa forma, o reconhecimento administrativo pela ANVISA e pela CMED constitui elemento probatório robusto e suficiente para demonstrar a condição de industrial da Recorrente, não sendo razoável afastar tal enquadramento com base exclusivamente na leitura isolada dos CFOPs utilizados nas operações, os quais não possuem natureza constitutiva de direitos, devendo prevalecer a substância econômica e jurídica das operações realizadas.

Diante de todo o conjunto probatório constante dos autos, especialmente a titularidade do registro sanitário, o reconhecimento pela ANVISA e pela CMED, bem como o enquadramento legal da industrialização por encomenda, resta plenamente caracterizada a condição de industrial da Recorrente no período autuado, fazendo jus, portanto, à fruição do crédito presumido de PIS/COFINS, nos termos da legislação aplicável.

Por essas razões, dou provimento ao Recurso Voluntário, para afastar a glosa do crédito presumido, reconhecendo o direito da Recorrente à sua integral utilização.

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa.