



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 18470.902711/2015-34
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-008.976 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de abril de 2021
Recorrente INSTITUTO BIOCHIMICO INDUSTRIA FARMACEUTICA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2010 a 31/12/2010

Incidência Monofásica. Produtos Farmacêuticos. Crédito Presumido. Ressarcimento. Antes de 01/03/15. Impossibilidade.

O saldo credor apurado, no regime de não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, pelas pessoas jurídicas fabricantes e importadores, decorrente de custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização dos produtos referidos no *caput* do art. 3º da Lei nº 10.147/2000, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário, a partir de 01/03/2015, poderá ser objeto de ressarcimento, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luís Felipe de Barros Reche, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Ronaldo Souza Dias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

Relatório

Trata-se de **Recurso Voluntário** (fls. 60 e ss) interposto contra decisão contida no Acórdão nº **14-65.887 - 14ª Turma da DRJ/POR**, de 08/05/17 (fls. 43 e ss), que considerou **improcedente** a Manifestação de Inconformidade (fls. 02 e ss) interposta contra Despacho Decisório (fls. 10 e ss), que decidiu **não homologar** as compensações constantes em DCOMP, vinculada ao Pedido de Ressarcimento de Cofins – do 4º trimestre de 2010, mercado interno.

I - Do Pedido, do Despacho Decisório e da Manifestação de Inconformidade

O relatório da decisão de primeiro grau resume bem o contencioso até então, aqui se transcreve seu essencial:

A contribuinte acima identificada transmitiu o Pedido de Ressarcimento nº 26481.94656.080211.1.1.11-0420 relativo a crédito decorrente do regime não cumulativo da Cofins apurado no 4º trimestre de 2013 (sic). O direito indicado teria origem em saldo de créditos vinculados a receitas não tributadas no mercado interno, referente a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, cuja manutenção teria fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004. O valor pleiteado é de R\$ 94.162,47. Ao direito de crédito a contribuinte atou declarações de compensação.

Em Despacho Decisório a unidade local indeferiu o pedido de ressarcimento e não homologou as compensações a ele vinculadas por inexistência de crédito. Nas informações complementares ao Despacho, aponta-se que o DICON apresentado pela pessoa jurídica indicaria como sendo zero o valor do crédito vinculado a receitas não tributadas no mercado interno.

Notificada do despacho decisório em 14/07/2015, em 13/08/2015 a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade na qual contesta a decisão local como segue.

Inicialmente, identifica-se como indústria farmacêutica fabricante de medicamentos alopáticos para uso humano, estando submetida à incidência monofásica das contribuições ao PIS e à Cofins, às alíquotas majoradas de 2,1% e 9,9%, respectivamente, por fabricar os produtos relacionados no artigo 1º incisos I e II da Lei nº 10.147, de 2000. Acrescenta que o artigo 3º da referida lei permite a apropriação de créditos presumidos calculados pela aplicação das referidas alíquotas majoradas sobre o valor da venda dos medicamentos que produz, resultando dessa forma, no não recolhimento das contribuições.

Ressalta que a concessão do aludido crédito presumido não implica a renúncia aos créditos ordinários de PIS e COFINS decorrentes do regime não-cumulativo disciplinado pela Lei nº 10.637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, conforme explicitado no art.39 da Instrução Normativa RFB nº 594, de 2005.

Assim, a incidência monofásica de PIS e COFINS, concentrando a carga tributária unicamente nas indústrias farmacêuticas, não impede a apropriação de créditos decorrentes de encargos, custos e despesas de sua produção para abatimento dos débitos.

Defende que o crédito que não puder ser aproveitado como desconto das respectivas contribuições pode ser compensado ou ressarcido nos termos do art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005. Entende ilegal a restrição estabelecida na IN RFB nº 900, de 2008, no sentido de que somente seriam passíveis de compensação e/ou ressarcimento os créditos vinculados a vendas efetuadas com suspensão, alíquota zero ou não incidência.

Mesmo que não fosse ilegal a restrição imposta pela IN em foco, ainda assim não poderia prevalecer o indeferimento do pedido de ressarcimento e a consequente não homologação das compensações. Desenvolve o argumento:

(...)

Pleiteia, ao fim, a reforma do despacho decisório com o posterior reconhecimento do direito de crédito e a consequente homologação das compensações.

II – Da Decisão de Primeira Instância

O Acórdão de 1º grau julgou **improcedente** a Manifestação de Inconformidade, argumentando, em resumo, que:

(...)

Na Ficha de Detalhamento do Crédito do documento, a contribuinte anota que o direito a ser ressarcido tem origem em crédito da contribuição não cumulativa vinculada ao mercado interno e mantido com fundamento no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

Importa trazer à vista o dispositivo:

(...)

O comando autoriza, assim, a manutenção dos créditos não cumulativos vinculados a vendas que não resultam em pagamento da contribuição. Por sua vez, a possibilidade de ressarcimento e compensação dos créditos acumulados com base no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, foi estabelecida pelo art. 16 da Lei nº 11.116, de 2005. Confira-se:

(...)

Desta forma, o pedido da interessada, como por ela formulado, busca o ressarcimento, e depois a compensação, de créditos vinculados a vendas não tributadas no mercado interno.

No entanto, nos DACONs correspondentes ao trimestre de origem do crédito consultados por esta relatoria, a contribuinte informa que o montante de Créditos Vinculados a Receitas Não Tributadas no Mercado Interno seria igual a zero. Ou seja, pelas próprias declarações prestadas pela contribuinte não haveria saldo de créditos com a natureza daqueles que pretendeu reaver no pleito de ressarcimento. Justificado o indeferimento do pleito, portanto.

Vale ainda observar que o montante do crédito demandado corresponde, mês a mês, aos valores informados no DACON como referentes a créditos básicos, ou seja, aqueles calculados sobre insumos vinculados a vendas tributadas no mercado interno. Para esses créditos, a única hipótese de aproveitamento é por meio de desconto da contribuição apurada a cada período de incidência.

Em que pese a argumentação em contrário construída pela interessada, a redação do artigo 16 da Lei nº 11.116, de 2005 é clara e direta: a possibilidade de compensação ou ressarcimento em dinheiro fica autorizada apenas em relação ao saldo de créditos acumulados em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, isto é, créditos vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência.

Aos créditos ditos básicos, apurados sobre insumos vinculados a receitas tributadas no mercado interno, nos termos do caput do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, a forma de utilização é o desconto da contribuição apurada.

Nesse contexto, a contribuinte não apresenta em DACON os créditos que diz deter.

Em sede de manifestação de inconformidade, a contribuinte ainda traz argumentação que os créditos presumidos que teria direito de apurar com base no art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000, deveriam ser considerados como tendo a natureza de créditos vinculados a vendas com alíquota zero e, dessa forma, ser aproveitados por ressarcimento ou compensação.

Mais uma vez, reitere-se que as informações presentes nos DACONs elaborados pela contribuinte para o trimestre em análise não indicam outra origem para o crédito demandado no PER que não sejam os insumos de produção (bens, energia e armazenagem e fretes em operações de venda) vinculados a receitas tributadas no mercado interno.

Ainda segundo os DACONs consultados, os créditos presumidos calculados com base no art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000, serviram para descontar a contribuição apurada às alíquotas majoradas, única possibilidade de aproveitamento, como definido na legislação.

Vale aqui lembrar que a Lei nº 10.147, de 2000, com as alterações posteriores, instituiu a incidência monofásica da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal, classificados nos códigos expressamente relacionados no seu art. 1º, e, ao mesmo tempo, criou o regime especial de crédito presumido para os medicamentos identificados com tarja vermelha ou preta, nos seguintes termos:

(...)

O dispositivo transcrito concentrou a incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas auferidas pelos fabricantes ou importadores com a venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal (art. 1º, I), enquanto as receitas de vendas auferidas pelos comerciantes atacadistas ou varejistas foram desoneradas pela aplicação de alíquota zero (art. 2º).

Por outro lado, buscando a redução de preços de determinados medicamentos, instituiu-se o regime de utilização de crédito presumido para os medicamentos identificados com tarja vermelha ou preta, no mesmo percentual das alíquotas referentes à incidência concentrada, 2,1% para a Contribuição para o PIS/Pasep e 9,9% para a Cofins (art. 3º). Dessa forma, a incidência concentrada é totalmente anulada pelo crédito presumido no mesmo percentual, significando dizer que sobre referidos medicamentos não existe recolhimento a título das mencionadas contribuições.

Percebe-se que a sistemática implantada visa a assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária, mas não se confunde com a incidência de alíquota zero. O que ocorre é a incidência de um regime especial de creditamento, em alíquotas idênticas, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o que acaba por tornar nula a carga fiscal incidente a quem se submeta a este regime especial, desde que cumpridas todas as condições necessárias para sua concessão. Cabe assentar que os créditos básicos calculados de acordo com a sistemática geral de creditamento de que tratam os arts. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, acumulados diante do regime especial de creditamento aplicável às indústrias farmacêuticas nos termos do art. 3º da lei nº 10.147, de 2000, não podem ser aproveitados por ressarcimento ou compensação.

Como visto, as Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, arts. 21 e 37 e alterações posteriores), ao instituírem a incidência não-cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, listaram exaustivamente, em seus artigos 3º, os custos, encargos e despesas que geram créditos a serem deduzidos

do valor das contribuições apuradas na sistemática da não cumulatividade. O art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, assim dispõe:

(...)

Cabe informar ainda que de acordo com o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2003, c/c com o art. 15, II, da Lei 10.833, de 2003, aplica-se à contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime não-cumulativo, as mesmas normas aplicadas à Cofins.

Diante do exposto, conclui-se que a contribuinte não possui o direito de ressarcir ou compensar créditos básicos do regime não cumulativos calculados de acordo com a sistemática geral de creditamento de que tratam os arts. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ainda que tenham sido acumulados por força do regime especial de creditamento aplicável às indústrias farmacêuticas nos termos do art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000.

(...)

III – Do Recurso Voluntário

No Recurso Voluntário, em síntese, os pontos suscitados são os seguintes:

1 - INCIDÊNCIA MONOFÁSICA E REGIME NÃO CUMULATIVO DAS CONTRIBUIÇÕES PIS/COFINS DAS INDÚSTRIAS FARMACÊUTICAS

A recorrente é indústria farmacêutica fabricante de medicamentos alopáticos para uso humano (CNAE 21.21.-1/01), estando inserida no regime de tributação do Imposto de Renda pelo Lucro Real (art. 14 da Lei nº 9.718/1998; art. 22 da Instrução Normativa SRF nº 93/1997; art. 56, § 2º, IV da Lei Complementar nº 123/2006; art. 22 da Lei nº 12.249/2010).

Também está submetida à incidência monofásica das Contribuições para o PIS e da COFINS, mediante a majoração de alíquotas - 2,1% e 9,9%, respectivamente, eis que industrializa os produtos relacionados no artigo 1º incisos I e II da Lei 10.147/00.

Entretanto, o artigo 3º da referida lei lhe permite apropriar crédito presumido calculado pela aplicação das referidas alíquotas majoradas sobre o valor da venda dos medicamentos que produz, resultando assim no não recolhimento das contribuições.

Ressalte-se que nos termos do artigo 39 da IN SRF nº 594/05, a concessão do aludido crédito presumido não implica a renúncia aos créditos ordinários de PIS e COFINS decorrentes do regime não-cumulativo disciplinado pela Lei nº 10.833/03, conforme orientação da RFB revelada na solução de consulta nº 27/07 transcrita abaixo:

(...)

Dessa forma, é incontroverso que a incidência monofásica de PIS/COFINS, concentrando a carga tributária unicamente nas indústrias farmacêuticas, não afasta o regime de apuração de tais contribuições pelo método não-cumulativo, ou seja, é permitido que a recorrente se aproprie de créditos decorrentes de encargos, custos e despesas de sua produção para abater seus débitos.

Tal hipótese também foi prevista no artigo 17 da Lei 11.033/04: mesmo as pessoas jurídicas que industrializem e vendam produtos com benefício fiscal de PIS/COFINS manterão e usufruirão dos créditos vinculados aos custos dessas operações.

Definido este ponto, surge outra questão não definida pelas citadas leis: o que os contribuintes deverão fazer com o saldo remanescente que não puder ser utilizado na dedução dos débitos das respectivas contribuições?

Para dirimir este impasse, o legislador autorizou que o referido saldo credor acumulado ao final de cada trimestre de apuração fosse compensado com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal ou ressarcido em dinheiro ao contribuinte, conforme artigo 16 da Lei nº 11.116/05, transcrito abaixo:

(...)

Contudo, a norma infra legal regulamentar desta matéria em 2010, Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, hoje Instrução Normativa 1.717/2017, especificou que tais créditos só podem ser objeto de compensação ou ressarcimento se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência.

Percebe-se, portanto, que o referido ato normativo secundário especificou hipóteses autorizativas e condicionantes a compensação e ressarcimento não previstas na lei de regência da matéria, usurpando o poder regulamentar da Administração Pública e excedendo os limites da lei que pretendia integrar, em total confronto com o princípio da legalidade.

(...)

POSSIBILIDADE DE RESSARCIMENTO E COMPENSAÇÃO DO SALDO CREDOR DE PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO POR CONTRIBUINTES INSERIDOS NO REGIME MONOFÁSICO

Como já dito, a recorrente está inserida em regime monofásico de tributação de PIS/COFINS, instituído pela Lei 10.147/00. Além disso, os produtos que industrializa estão relacionados na denominada "lista positiva", o que lhe permite a aplicação de alíquotas majoradas concomitantemente à concessão de crédito presumido das referidas contribuições, como bem confirma a decisão atacada.

A utilização da concessão de crédito presumido em detrimento da alíquota zero se dá em razão da opcionalidade pela regulação dos preços dos medicamentos praticados pelos contribuintes. Explica-se:

O inciso II do artigo 3º da Lei 10.147/00 faculta às pessoas jurídicas que industrializem os produtos enquadrados nos códigos TIPI mencionados no art. 1º da Lei nº 10.147/00 (cuja redação foi dada pela Lei nº 10.548/02), sujeitos às alíquotas majoradas, apropriar crédito presumido calculado pela aplicação da alíquota majorada sobre o valor da venda, desde que *"cumpram a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos, na forma determinada pela Lei nº 10.123/2001"*.

Ou seja, caso o contribuinte opte por utilizar crédito presumido para fins de dedução dos débitos referentes às contribuições para o PIS/COFINS deverá obrigatoriamente submeter o controle dos preços de venda dos produtos farmacêuticos à Câmara de Medicamentos.

Dessa forma, caso o legislador tivesse estabelecido a técnica de desoneração de PIS/COFINS por meio de alíquota zero, seria impossível condicioná-la ao controle dos preços, eis que por sua natureza tal benefício é concedido a determinados produtos.

Em decorrência disto, todos os contribuintes que produzissem e comercializassem tais produtos se aproveitariam indiscriminadamente do benefício fiscal, independente de submetê-los à Câmara de Medicamentos, resultando em efeito oposto ao requerido pelo Poder Executivo.

Destarte, a opção do legislador pela concessão de crédito presumido a determinados contribuintes, mediante as condições previstas na Lei 10.147/00, foi unicamente com fins econômicos e regulamentares deste importante segmento industrial farmacêutico.

E inegável, portanto, que a utilização de crédito presumido tem o mesmo propósito das outras formas de benefício fiscal: eliminar a tributação incidente sobre as vendas, visando desonerar tais operações.

(...)

Com efeito, tratar contribuintes que estão na mesma situação fática e jurídica de forma diferente acaba por gerar desigualdade injustificável que deverá ser repudiada por este Colendo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Reforçando a tese aqui defendida, de fato, a alegação de que toda a receita de vendas de produtos auferida pela recorrente é tributada e, em razão disso, os encargos, custos e despesas da produção de bens a ela vinculadas não se subsumem as hipóteses autorizadas pelas Leis nº 11.033/04 e 11.116/05 é insuficiente, eis que no caso do benefício de redução de alíquota zero também há juridicamente a realização do fato gerador, incidência de tributo e apuração e nem por isso foi afastada a permissão normativa regulamentar para o ressarcimento e compensação nestes casos.

(...)

Voto

Conselheiro Ronaldo Souza Dias, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade; assim, dele conheço.

O pedido de ressarcimento, constante às fls. 27 e seguintes, tem por objeto crédito de Cofins não-cumulativa – mercado interno, do 4º trimestre de 2010, no valor de 94.162,47; pleiteado para fins de compensação. Já no Despacho Decisório (DD) (fl. 10), o pedido fora indeferido, por inexistência de crédito. A fundamentação do DD (v. fl. 35) repousa simplesmente no fato de que, no DACON, os valores de créditos vinculados à receita não tributada no mercado interno estão zerados nos três meses em exame (julho/agosto/setembro).

Tanto na Manifestação de Inconformidade, quanto no Recurso Voluntário, a Recorrente contesta a decisão (da DRF e da DRJ) argumentando com a “*possibilidade de ressarcimento e compensação do saldo credor de PIS/COFINS não-cumulativo por contribuintes inseridos no regime monofásico*” da indústria farmacêutica.

Assim, nos termos do pedido formulado entende-se que não há reparos a fazer na decisão do Colegiado de 1º grau.

Ora, o contribuinte requereu reconhecimento de **Crédito** com base no **art. 17 da Lei nº 11.033/04**, conforme consta na PerDcomp acostada aos autos, porém, a norma referida apenas **autoriza a manutenção** do crédito nos casos de *vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência*:

Lei nº 11.033 de 21/09/2004:

“Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.” (gn)

E, na sequência, o art. 16 da Lei nº 11.116/05 autoriza o ressarcimento do crédito assim acumulado:

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, **acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:**

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - **pedido de ressarcimento** em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Portanto, neste contexto legal, não há previsão para ressarcimento *“do saldo credor de PIS/COFINS não-cumulativo por contribuintes inseridos no regime monofásico”* da indústria farmacêutica, conforme pretendido. E, por outro lado, constatou a Autoridade Fiscal e não contestou o contribuinte, ora recorrente, que não havia crédito acumulado nos estritos termos do **art. 17 da Lei nº 11.033/04, no DACON.**

Ao que tudo indica, a pretensão do Recorrente de considerar as saídas (já da própria indústria) no regime concentrado de PIS/Cofins – *incidência única nas indústrias farmacêuticas com alíquotas de 2,1% e 9,9%; no caso* – como um caso equivalente ao de alíquota zero, repousa no fato de que, por conta do crédito presumido - *calculado com base nas mesmas alíquotas* – inexistente recolhimento de contribuição relativo a tais saídas.

Porém, o argumento não prospera porque o caso não se subsume a nenhuma das hipóteses do art. 17 da Lei nº 11.033/04 (*vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência*), conforme já observado, e, além disso, **a saída é tributada**. E isto explica por que os campos *“16A/24/Vinculados a Receita Não Tributada no Mercado Interno”* no DACON estão zerados.

Portanto, não assiste razão à Recorrente quando afirma que *“tal hipótese também foi prevista no artigo 17 da Lei 11.033/04: mesmo as pessoas jurídicas que industrializem e vendam produtos com benefício fiscal de PIS/COFINS manterão e usufruirão dos créditos vinculados aos custos dessas operações”*. Ao contrário, tal hipótese (regime concentrado combinado com o crédito presumido) não foi prevista no artigo 17 da Lei 11.033/04.

A Instrução Normativa RFB nº 900/08, vigente à época, ao contrário do alegado pelo Recorrente, respeitou e reproduziu a normatização legal:

Art. 27. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento,**

somente após o encerramento do trimestre-calendário, **se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:**

I – (...)

II - às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não-incidência.

(...)

§ 4º O disposto no inciso II do caput **não se aplica às aquisições, para revenda**, dos seguintes produtos:

I - gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;

II - óleo diesel e suas correntes;

III - gás liquefeito de petróleo (GLP), derivado de petróleo ou de gás natural;

IV - querosene de aviação;

V - biodiesel;

VI - álcool hidratado para fins carburantes;

VII - produtos farmacêuticos classificados nos seguintes códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006:

a) **30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56;**

b) **30.04, exceto no código 3004.90.46;**

c) **3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.30.1, 3006.30.2 e 3006.60.00;**

VIII - produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00 da TIPI;

IX - máquinas e veículos, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5 e 87.01 a 87.06 da TIPI;

X - pneus novos de borracha da posição 40.11 e câmaras-de-ar de borracha da posição 40.13 da TIPI; e XI - autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, e alterações posteriores.

A vedação constante no §4º desse artigo (27, IN 900/08) complementa a regra para os **casos de tributação concentrada**, destinando-se aos elos seguintes da cadeia produtiva, não sendo este o caso dos fabricantes, nem dos importadores.

Por outro lado, a Lei nº 10.147/00, quando **instituiu a incidência monofásica** da contribuição para as contribuições 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, nos seguintes termos (texto vigente à época dos fatos geradores):

Lei nº 10.147, de 2000:

Art. 1º A contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - **PIS/Pasep** e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - **Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46 e 3303.00 a 33.07, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00, todos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas**

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de:

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);**

b) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 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);

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 13.11.2002)**

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 (Incluído pela Lei nº 10.548, de 13.11.2002)

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. (Incluído pela Lei nº 10.548, de 13.11.2002)

§ 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 13.11.2002)

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

A lei, conforme já observado, concentrou a incidência da contribuição (PIS/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, ao mesmo tempo, 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.

Observe-se que não há previsão de ressarcimento na forma pretendida pela Recorrente no “*regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins*” instituído pela Lei nº 10.147/00.

Contudo, tal hipótese fora mais tarde introduzida pela Lei nº 13.043/14 (DOU de 14/11/14), que incluiu o §4º no art. 3º da Lei nº 10.147/00, **com vigência a partir de 01/03/2015**, não sendo o caso, portanto, de aplicá-la para créditos de 2010, aliás, a própria Recorrente não cogitara dessa possibilidade, nem na Manifestação de inconformidade, nem no Recurso Voluntário, ora examinado.

A Lei nº 13.043/14 assim dispõe:

Seção XX

Das demais Disposições sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins

Art. 78. O art. 3º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, passa a vigorar acrescido do seguinte § 4º :

“Art. 3º

.....

§ 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:

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

II - **pedido de ressarcimento em espécie**, observada a legislação específica aplicável à matéria.”

(...)

Art. 113. **Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, exceto:**

(...)

IV - os seguintes dispositivos, que entram em vigor a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da publicação desta Lei:

a) os incisos XII e XIII do caput do art. 7º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, com redação dada pelo art. 50, e os arts. 51 a 53; e

b) o art. 98 e **os artigos das Seções XVI, XVII, XIX e XX do Capítulo I.**

A Instrução Normativa RFB nº 1300/2012, que substituiu a Instrução Normativa RFB nº 900/2008, anteriormente citada, no seu equivalente art. 27, passou a incluir hipótese adicional de ressarcimento aqui discutida, *verbis*:

Art. 27. **Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins** apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **que não puderem ser utilizados no desconto de débitos das respectivas Contribuições, poderão ser objeto de ressarcimento, somente depois do encerramento do trimestre-calendário, se decorrentes de custos, despesas e encargos vinculados:**

I - às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação; ou I - às receitas resultantes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1425, de 19 de dezembro de 2013)

II - às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1557, de 31 de março de 2015)

III - às receitas decorrentes da venda de álcool, inclusive para fins carburantes, nos termos do art. 1º da Lei nº 12.859, de 10 de setembro de 2013; ou (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1557, de 31 de março de 2015)

IV - às **receitas decorrentes da venda dos produtos referidos no caput do art. 3º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000.** (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1557, de 31 de março de 2015)

(...)

§ 4º O disposto no inciso II do caput não se aplica às aquisições, para revenda, dos seguintes produtos:

I - gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;

II - óleo diesel e suas correntes;

III - gás liquefeito de petróleo (GLP), derivado de petróleo ou de gás natural;

IV - querosene de aviação;

V - biodiesel;

VI - álcool, inclusive para fins carburantes;

VII - produtos farmacêuticos classificados nos seguintes códigos da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011:

a) 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56;

b) 30.04, exceto no código 3004.90.46;

c) 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.30.1, 3006.30.2 e 3006.60.00;

VIII - produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, classificados nas posições 33.03 a 33.07 e nos códigos 3401.11.90, 3401.20.10 e 9603.21.00 da TIPI;

IX - máquinas e veículos, classificados nos códigos 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5 e 87.01 a 87.06 da TIPI;

X - pneus novos de borracha da posição 40.11 e câmaras de ar de borracha da posição 40.13 da TIPI; e XI - autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002.

(...)

§ 8º O disposto no inciso IV do caput aplica-se exclusivamente aos créditos apurados a partir de 1º de março de 2015 pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime especial de que trata o art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1557, de 31 de março de 2015) (gn)

Assim, sob qualquer ponto de vista, não procedem as alegações do recorrente, não sendo o caso de reconhecer direito ao ressarcimento de créditos básicos do regime não cumulativo, calculados de acordo com a sistemática geral dos artigos 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ainda que tenham sido acumulados por força do regime especial de creditamento aplicável às indústrias farmacêuticas nos termos do art. 3º da Lei nº 10.147, de 2000.

Do exposto, VOTO por negar provimento ao Recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias

