



Receita Federal

SRRF08/Disit

Fls. 51

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 8ª RF

Solução de Consulta nº 269 - SRRF08/Disit

Data 28 de outubro de 2011
Processo *****
Interessado *****
CNPJ/CPF *****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. PESSOAS JURÍDICAS ENQUADRADAS NA CONDIÇÃO DE INDUSTRIAL. ALÍQUOTAS APLICÁVEIS.

A pessoa jurídica enquadrada na condição de industrial dos produtos a que se refere o art. 1º, inciso I, alínea “a” da Lei nº 10.147, de 2000, tanto quando os fabrica como quando os compra de outro industrial para revenda, sem que sobre eles exerça qualquer tipo de atividade industrial, encontra-se submetida à Cofins, incidente sobre a receita bruta decorrente da venda de tais produtos, à alíquota de 9,9%, em consonância com o estabelecido no art. 1º, I, “a”, c/c art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000.

Deste valor poderá descontar créditos calculados em relação à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, conforme art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008. Esses créditos corresponderão ao valor da contribuição devida pelo vendedor em decorrência da operação (art. 24, § 1º da Lei nº 11.727, de 2008).

Essa sistemática, entretanto, não prevalece nas situações em que se configurar industrialização por encomenda, nos termos do Decreto nº 7.212, de 2010, hipótese em que aplicar-se-á o disposto no art. 25 da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.147, de 2000, arts. 1º e 2º; Lei nº 11.727, de 2008, art. 24; Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, § 1º, art. 3º, I, “b” e II, art. 25; Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, § 1º, II, art. 15, § 1º e § 8º, I, art. 17, I e § 2º; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 9º, IV.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. PRODUTOS FARMACÊUTICOS. PESSOAS JURÍDICAS ENQUADRADAS NA CONDIÇÃO DE INDUSTRIAL. ALÍQUOTAS APLICÁVEIS.

A pessoa jurídica enquadrada na condição de industrial dos produtos a que se refere o art. 1º, inciso I, alínea “a” da Lei nº 10.147, de 2000, tanto quando os fabrica como quando os compra de outro industrial para revenda, sem que sobre eles exerça qualquer tipo de atividade industrial,

encontra-se submetida à Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre a receita bruta decorrente da venda de tais produtos, à alíquota de 2,1%, em consonância com o estabelecido no art. 1º, I, “a”, c/c art. 2º da Lei nº 10.147, de 2000.

Deste valor poderá descontar créditos calculados em relação à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, conforme art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008. Esses créditos corresponderão ao valor da contribuição devida pelo vendedor em decorrência da operação (art. 24, § 1º da Lei nº 11.727, de 2008).

Essa sistemática, entretanto, não prevalece nas situações em que se tratar de industrialização por encomenda, hipótese em que aplicar-se-á o disposto no art. 25 da Lei nº 10.833, de 2003.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.147, de 2000, arts. 1º e 2º; Lei nº 11.727, de 2008, art. 24; Lei nº 10.637, de 2002, art. 2º, § 1º e art. 3º, I, “b” e II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 25; Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, § 1º, II, art. 15, §§ 1º e 8º, I, art. 17, I e § 2º; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 9º, IV.

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).

Relatório

Em processo administrativo protocolizado em 14/07/2009, a pessoa jurídica acima identificada, por intermédio de seu procurador, formula consulta acerca da interpretação do artigo 24 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, e do artigo 2º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, os quais versam sobre a tributação concentrada da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos especificados nesses comandos legais.

2 Inicialmente, a consulente informa que, conforme evidenciado em seus atos constitutivos, atua na área de fabricação e comercialização de diversos medicamentos, cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal. Por conta disso, a parcela da receita proveniente da venda dos medicamentos produzidos está sujeita, nos termos do artigo 1º da Lei nº 10.147, de 2000, às alíquotas diferenciadas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois se encontram classificados nas posições da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI - mencionadas pelo referido dispositivo legal. No contexto da incidência monofásica dessas contribuições, aquele que importa ou industrializa os produtos citados no art. 1º, da Lei nº 10.147, de 2000, está sujeito a alíquotas mais gravosas, enquanto o restante da cadeia (pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou importador)

é desonerado com alíquota zero; em decorrência disso, resta vedada a apuração de créditos na compra para revenda desses produtos.

3 Após revelar seu ramo de atividade e a forma mediante a qual é tributada (na parte de suas receitas que importa ao caso), a consulente expõe a operação por ela executada, que constitui, de fato, a razão da presente consulta. Diz que, em 11 de setembro de 2008, celebrou contrato com a ***** para a fabricação do produto farmacêutico Digluconato de Clorexidina, classificado na posição 3004.90.47, da TIPI, o qual é comercializado no mercado sob a marca *****, de titularidade da Consulente. Por esse contrato, as partes acordaram que a ***** estaria encarregada de fabricar o produto mencionado por conta e ordem da consulente, sendo que a aquisição de todos os insumos necessários à fabricação seria efetuada pela empresa *****, não fazendo parte a consulente de nenhuma etapa do processo produtivo; restando a ela apenas retirar o produto já acabado, pronto para revenda, das instalações da *****.

4 Diante disso, a consulente alega ser, na operação em tela, mera revendedora, não se enquadrando na condição de industrial, condição esta que caberia à empresa *****, por ser, de fato, quem procede à industrialização do medicamento.

5 A consulente prossegue com sua argumentação, dizendo que:

*“Além de industrializar produtos sujeitos ao regime monofásico, a Consulente também revende produtos enquadrados nesta sistemática de tributação do PIS e COFINS. Aliás, é o que se dá com o produto ***** adquirido da ***** cuja operação acima se descreveu”; e que, “em virtude da recente alteração promovida em nossa legislação fiscal a partir do advento da Lei nº 11.727/08, foi parcialmente modificado o regime monofásico de apuração das contribuições ao PIS e COFINS, pois os fabricantes dos produtos em comento sujeitos à não-cumulatividade destas contribuições sociais passaram a ter o permissivo legal de descontar créditos relativos às aquisições de outra pessoa jurídica importadora ou fabricante destes produtos.”*

6 Diante dessa alteração legislativa, a consulente sugere a existência de duas interpretações possíveis. A primeira delas, no sentido de que a partir do momento em que a Lei nº 11.727, de 2008, art. 24, admite a possibilidade do desconto de créditos para a pessoa jurídica produtora ou fabricante dos produtos mencionados no art. 1º, da Lei nº 10.147, de 2000, quando da aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, estaria ela sujeita, no momento da revenda, à tributação pelas alíquotas diferenciadas, não mais, portanto, sujeita à alíquota zero.

7 A segunda interpretação posta vai no sentido de que a incidência do art. 24, da Lei nº 11.727, de 2008, somente verificar-se-ia nos casos em que um fabricante adquirisse produto monofásico de outro fabricante, exercendo sobre ele determinada atividade industrial e o revendesse no mercado. Tais bens adquiridos consistiriam em insumos do processo produtivo e passariam a estar sujeitos a apuração de crédito pela alíquota diferenciada.

8 Mais adiante, a consulente aponta o seu entendimento para a matéria:

*“Nestes termos, de acordo com esta linha de interpretação, o artigo 24 da Lei nº 11.727/08 seria inaplicável à operação desenvolvida pela Consulente e a ***** , haja vista que, no caso em referência, a Consulente age como uma verdadeira distribuidora do ***** , sem efetuar qualquer atividade industrial sobre o produto, revendendo-o diretamente no mercado. Desta forma, as receitas de*

*revenda do produto ***** auferidas pela Consulente devem ser tributadas à alíquota zero, sendo vedado, por outro lado, o cômputo de créditos sobre suas aquisições”.*

9 Isto posto, pergunta a consulente: “Qual será a incidência das contribuições do PIS e da Cofins sobre a revenda de produto farmacêutico, sem qualquer processo de industrialização, no caso de empresa fabricante de outros produtos sujeitos à tributação monofásica?”

Fundamentos

10 A Lei n.º 10.147, de 21 de dezembro de 2000, com alterações posteriores promovidas pelas Leis n.º 10.548, de 2002 e n.º 10.865, de 2004, instituiu o regime concentrado de incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para os produtos nela mencionados:

“LEI N.º 10.147, DE 21 DE DEZEMBRO DE 2000.

Art. 1.º 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 n.º 4.070, de 28 de dezembro de 2001, serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei n.º 10.548, de 13.11.2002)

I – incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

a) produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto 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 n.º 10.865, de 2004)

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); (Incluído pela Lei n.º 10.865, de 2004)

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

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

(...)

Art. 2º São reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda dos produtos tributados na forma do inciso I do art. 1º, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador.”

11 Importante esclarecer, de pronto, que a presente consulta refere-se ao processo de industrialização de um produto cuja NCM (3004.90.47) encontra-se dentre as discriminadas no art. 1º, I, “a”, acima transcrito, o qual diz respeito à tributação concentrada sobre produtos farmacêuticos. Portanto, a análise daqui por diante tomará por base esse dispositivo.

12 No regime de incidência concentrada das contribuições, opta-se pela tributação em um dos elos da cadeia de produção de um dado bem, ampliando-se as alíquotas nele aplicáveis, desonerando-se, por conseguinte, o restante da cadeia. Nesse contexto, a receita obtida pelos importadores e industriais de produtos classificados nos códigos constantes da alínea “a”, inciso I do art. 1º, desde a entrada em vigor da Lei nº 10.865, de 2004, é tributada pela contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins às alíquotas de 2,1 % e 9,9 %, respectivamente. Em contrapartida, a receita obtida com a venda dos mesmos produtos pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou importador é tributada com alíquota zero.

13 A redação original das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 (art. 1º, § 3º, inciso IV) previa a exclusão do regime não cumulativo das receitas de venda dos produtos de que trata a Lei nº 10.147/2000, dizendo, expressamente, não fazer parte da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas. A Lei nº 10.865/2004 eliminou essa restrição, fazendo com que a receita decorrente da industrialização, assim como a decorrente da revenda, no mercado interno, dos produtos farmacêuticos mencionados passasse a estar incluída na base de cálculo não cumulativa para as pessoas jurídicas submetidas a esse regime (tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro real), sem prejuízo dos citados produtos estarem incluídos na tributação concentrada.

14 A inclusão dessas receitas na não cumulatividade, em princípio, permitiria o desconto de créditos computados sobre a aquisição de bens para revenda, na forma prevista no art. 3º, inciso I das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003. Porém, o art. 3º, inciso I, dessas Leis também foi modificado, acrescentando-se a ele a alínea “b”, a qual excetua da possibilidade de desconto de créditos a aquisição para revenda dos produtos discriminados na Lei nº 10.147, de 2000.

15 Sendo assim, após essas alterações, as empresas que atuam como comerciantes (atacadistas ou varejistas), mesmo quando submetidas ao regime não cumulativo, passaram a não poder descontar créditos a partir da aquisição para revenda dos produtos a que se refere a Lei nº 10.147, de 2000. Aquelas empresas que industrializam esses produtos, por sua vez, podem descontar créditos calculados em relação aos insumos utilizados em sua fabricação, com fundamento no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

16 Nada mais coerente com a forma de tributação concentrada. Uma vez que a incidência, com alíquota diferenciada, se dá apenas sobre as pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação, exonerando-se o restante da cadeia, não deve ser conferido crédito na aquisição de um bem, dado que a sua venda será efetuada com alíquota zero. Portanto, a alteração legislativa comentada no parágrafo 14, apenas adaptou a legislação à nova sistemática de contribuição (não cumulativa) dos produtos farmacêuticos em questão.

17 Relevante notar que as pessoas jurídicas enquadradas na condição de industrial ou de importador dos produtos especificados na Lei n.º 10.147, de 2000, estão sujeitas às alíquotas diferenciadas do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda mesmo quando atuam como meros comerciantes desses produtos, ou seja, quando os adquirem para revenda, sem sobre eles exercer qualquer tipo de industrialização.

18 Essa interpretação se coaduna com a literalidade da norma instituidora do regime, a qual impõe a alíquota diferenciada para as pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos nela mencionados, instituindo a alíquota zero para as demais.

“Lei n.º 10.147, de 2000:

(...)

*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.” (Grifou-se)

19 Resta claro, portanto, que a norma ao instituir o regime concentrado de tributação levou em conta a condição de industrial ou de importador para definir os sujeitos sobre os quais recairia a tributação, reduzindo a zero as alíquotas apenas para as pessoas jurídicas não enquadradas nessa condição.

20 Em paralelo a isso, e conforme já comentado, as Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, no art. 3º, inciso I, alínea “b”, vedaram o desconto de créditos sobre o valor apurado do PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, com relação a bens adquiridos para revenda dentre os discriminados no parágrafo 2º, art. 2º, de ambas as leis, o que inclui os produtos listados pela Lei n.º 10.147, de 2000.

21 Diante dessa realidade, antes do advento da Lei n.º 11.727, de 23 de junho de 2008, as pessoas jurídicas enquadradas na condição de industrial, portanto submetidas às mencionadas alíquotas de 2,1% e 9,9%, estavam sujeitas, no momento da revenda de produtos sobre os quais não houvessem exercido qualquer atividade industrial, ao pagamento das contribuições pelas alíquotas diferenciadas sem que desse montante pudessem descontar os créditos referentes à aquisição desses produtos revendidos.

22 Verifica-se, portanto, que a Lei n.º 11.727, de 2008, em seu art. 24, teve por objetivo, justamente, corrigir uma distorção verificada no sistema em comento. Transcreve-se o citado dispositivo:

“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 n.º 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.” (Grifou-se)

23 Depreende-se, a partir da transcrição acima, que o art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008, não veio modificar a sistemática de tributação concentrada, mas, tão-somente, corrigir uma distorção até então existente, pela qual um contribuinte estava sujeito ao pagamento da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quando da saída de determinados produtos, sem que lhe fosse assegurado a manutenção do respectivo crédito quando da entrada desses produtos. Esse fato ia de encontro à lógica do sistema concentrado, que veda a apuração de créditos, na entrada, unicamente nas hipóteses em que institui alíquota zero para a receita de venda, no momento da saída desses bens. Lança-se mão desse artifício com objetivo de viabilizar a concentração da incidência tributária no início da cadeia produtiva, instante em que atuam industriais e importadores.

24 Apenas a título de informação, cabe observar que aos importadores já era assegurada a manutenção de créditos em relação aos bens a que se refere a Lei nº 10.147, de 2000, adquiridos para revenda, sobre os quais as contribuições tenham sido efetivamente pagas na importação. Essa previsão existe desde a publicação da Lei nº 10.865, de 2004, ou seja, juntamente com a instituição do regime não cumulativo para as receitas de venda desses bens. As disposições sobre esse crédito e seu respectivo montante são tratados pela norma nos seguintes termos:

“Lei nº 10.865, de 2004:

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

(...)

§ 1º As alíquotas, no caso de importação de 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, são de:

I - 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento), para o PIS/PASEP-Importação; e

II - 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento), para a COFINS-Importação.

(...)

Art. 15. (...)

(...)

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

(...)

§ 8º *As pessoas jurídicas importadoras, nas hipóteses de importação de que tratam os incisos a seguir, devem observar as disposições do art. 17 desta Lei:*

*I – produtos dos §§ 1º a 3º e 5º a 7º do **art. 8º** desta Lei, quando destinados à revenda;*

(...)

Art. 17. As pessoas jurídicas importadoras dos produtos referidos nos §§ 1º a 3º e 5º a 10 do art. 8º desta Lei poderão descontar crédito, para fins de determinação da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, em relação à importação desses produtos, nas hipóteses:

I - dos §§ 1º a 3º e 5º a 7º do art. 8º desta Lei, quando destinados à revenda;

(...)

§ 2º Os créditos de que trata este artigo serão apurados mediante a aplicação das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita decorrente da venda, no mercado interno, dos respectivos produtos, na forma da legislação específica, sobre o valor de que trata o § 3º do art. 15 desta Lei.” (Grifou-se)

25 A operação efetuada pela consulente, a qual constitui a razão de ser da presente consulta, constitui-se na fabricação, efetuada por terceiros *****, do produto farmacêutico Digluconato de Clorexidina, classificado na TIPI sob código 3004.90.47 e comercializado sob a marca *****. A industrialização ocorre a pedido da consulente, a qual é detentora da marca, tendo sido previamente firmado contrato entre ambas. Em sua petição, a consulente informa (fls. 04/05) que:

*“No respectivo instrumento contratual, acordaram as partes que a *****estaria encarregada, mediante pagamento, de fabricar o referido produto farmacêutico por conta e ordem da Consulente, seguindo os termos, padrões e especificações determinados pela Consulente.*

*É importante ressaltar que, para a industrialização do *****, a aquisição de todos os insumos, incluindo as matérias-primas, bem como todos os materiais de embalagem estariam sob a exclusiva responsabilidade da *****, de tal forma que inexistente, na operação em tela, qualquer remessa de materiais por parte da Consulente para a *****.*

*Além disso, a fabricação do citado medicamento é integralmente realizada pela ***** , desde o início do processo de produção até a embalagem do produto final, sendo certo que a Consulente não realiza qualquer atividade industrial, nos termos da legislação do IPI, sobre o ***** , retirando o produto já acabado das instalações da ***** , pronto para revenda.*

*Desta forma, após adquirir o ***** totalmente industrializado pela ***** , a Consulente comercializa o medicamento no mercado, revendendo-o para distribuidores e comerciantes atacadistas.” (Grifou-se)*

26 Importante ressaltar que a consulente não junta ao processo o contrato sobre o qual faz referência. A informação transcrita acima é relevante na medida em que o impacto da tributação concentrada, nos moldes da Lei n.º 10.147, de 2000, é modificado caso de trate de uma industrialização por encomenda, é diferenciado. Nesse sentido, o art. 25 da Lei n.º 10.833, de 2003 (com redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004), rege o assunto da seguinte forma:

“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”

(...) (Grifou-se)

27 Nos casos de industrialização por encomenda, a alíquota diferenciada das contribuições, a que se refere a alínea “a”, inciso I, art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000, recairá sobre a pessoa jurídica encomendante, e não sobre a executora da encomenda; sobre esta última incidirá alíquota zero, por expressa disposição legal. Considera-se que a encomendante é quem promove a industrialização, subrogando-se na condição de industrial.

28 O conceito de industrialização por encomenda é encontrado no art. 9º, inciso IV do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI/2010:

“Estabelecimentos Equiparados a Industrial

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

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

29 Em conjunto com essa definição, há o Parecer Normativo CST nº 202/70 (publicado no DOU em 17/09/1970), que interpreta os dispositivos concernentes a “estabelecimento equiparado a industrial” e “produtos industrializados por terceiros, sob encomenda”. Abaixo, enxerta-se trechos do citado Parecer Normativo:

“(…)

Preliminarmente, torna-se necessário estabelecer o exato alcance de “moldes, matrizes ou modelos”, de que fala a parte final do dispositivo acima transcrito. Entendemos, em princípio, que os vocábulos em questão guardam uma relação de semelhança com os seus antecedentes (matérias-primas, embalagens, recipientes) no sentido de se referirem a coisas corpóreas, não abrangendo pois a meras especificações, ainda que por escrito, referentes a determinada marca ou tipo do produto a ser industrializado.

(…)

Assim sendo, estabelecimento que manda industrializar produtos em estabelecimento de terceiros sem fornecimento de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, moldes, matrizes ou modelos, não é equiparado, por esse fato, a estabelecimento industrial, ainda que determine especificações sobre determinada marca ou tipo do produto que mandou industrializar. Se, dentro dessa mesma hipótese, o autor da encomenda é um estabelecimento industrial,

relativamente a essa operação estará agindo como mero comerciante, e não como contribuinte; as obrigações relativas a este, e com referência ao produto encomendado, terão de ser cumpridas pelo executor da encomenda”

(...) (Grifou-se)

30 Enfatize-se que tanto o RIPI/2010 quanto o Parecer Normativo CST n.º 202/70, regulamentam e interpretam aspectos relacionados à cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do IPI. Portanto, seus dispositivos servem à matéria objeto da presente consulta exclusivamente para a busca de conceitos e definições atinentes a essa matéria, e que sejam utilizados normas de interesse do caso. Entretanto, o alcance do impacto tributário daí resultante deve ser buscado na legislação instituidora e regulamentadora da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

30.1 Note-se que a legislação da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins ao abordar hipótese simétrica à aqui em exame, comanda expressamente a utilização dos conceitos de industrialização por encomenda do IPI, como se observa mandamentos do art. 10, parágrafo 3º da Lei n.º 11.051, de 29 de dezembro de 2004. Observe-se, igualmente, que o dispositivo indica a utilização da legislação do IPI apenas no que toca ao conceito de industrialização, não às equiparações existentes naquela legislação.

31 Tendo em vista as definições acima expostas, e **tomando por base, unicamente, as informações trazidas pela consulente em sua petição** (embora ela não junte aos autos o citado contrato, o qual embasa a operação objeto desta consulta), percebe-se, a operação em pauta, não se tratar de uma industrialização por encomenda, dado que a consulente não remete à executora da industrialização matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos; apenas estipula as especificações do produto a ser fabricado, cuja marca detém, o que, conforme salientado nos dispositivos citados, não é suficiente para caracterização daquela forma de industrialização.

31.1 Não se pode cogitar, portanto, da aplicação à consulente da previsão do art. 25, parágrafo único, inciso I.

32 Não se trata a consulente de industrializadora por encomenda na operação em pauta. No entanto, diante de sua condição de pessoa jurídica industrializadora de produtos discriminados pelo art. 1º, inciso I, alínea “a” da Lei n.º 10.147, de 2000, está sujeita à alíquota diferenciada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nos percentuais de 2,1% e 9,9%, respectivamente, como anteriormente detalhado, nos parágrafos 17 a 21 desta solução. Deste valor, no entanto, poderá descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação, conforme destacado nos parágrafos 22 e 23.

À consideração superior.

(assinado digitalmente)

ANDERSON DE QUEIROZ LARA
AFRB mat. 1295046

Conclusão

33 Ante o exposto, proponho seja a consulta solucionada nos seguintes termos:

33.1 A pessoa jurídica enquadrada na condição de industrial dos produtos a que se refere o art. 1º, inciso I, alínea “a” da Lei nº 10.147, de 2000, mesmo quando atuar como uma empresa comercial, ou seja, quando comprá-los para revender, sem que sobre eles exerça qualquer tipo de atividade industrial, encontra-se submetida à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de tais produtos, às alíquotas de 2,1% e 9,9%, respectivamente, em consonância com o estabelecido no art. 1º, I, “a”, c/c art. 2º, caput, da Lei nº 10.147, de 2000.

33.2 Deste valor poderá descontar créditos calculados em relação à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, conforme art. 24 da Lei nº 11.727, de 2008. Esses créditos correspondem aos valores das contribuições devidos pelo vendedor em decorrência da operação (art. 24, § 1º da Lei nº 11.727, de 2008).

33.3 Essa sistemática, entretanto, não prevalece nas situações definidas como industrialização por encomenda, hipótese em que aplicar-se-á o disposto no art. 25 da Lei nº 10.833, de 2003.

Ordem de Intimação

De acordo.

Soluciono a consulta conforme proposto. Encaminhe-se à ***** para conhecimento, ciência à interessada e demais providências cabíveis.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única. A presente decisão não comporta, portanto, recurso ou pedido de reconsideração. Excepcionalmente, caso a interessada venha a tomar conhecimento de uma outra solução de consulta divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, cabe recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação Geral de Tributação – Cosit, em Brasília/DF, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2007.

(assinado digitalmente)

EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES
Chefe da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/P N° 351/2011 (DOU de 23/05/2011)
Competência Delegada pela Portaria SRRF 08/G 86/2009 (DOU de 1º/12/2009)

(GAAG)