

UNIVERSIDADE CANDIDO MENDES – CENTRO (UCAM)  
FACULDADE DE DIREITO CANDIDO MENDES (FDCM)

Caio dos Santos Domingues Sant'Anna

O REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP  
E COFINS NAS INDÚSTRIAS FARMACÊUTICAS SEGUNDO O ENTENDIMENTO DA  
ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL

Rio de Janeiro

2017

Caio dos Santos Domingues Sant'Anna

O REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP  
E COFINS NAS INDÚSTRIAS FARMACÊUTICAS SEGUNDO O ENTENDIMENTO DA  
ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
ao Curso de Direito da Universidade Candido  
Mendes - Centro, como requisito parcial à  
obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Alex Assis de Mendonça

Rio de Janeiro

2017

Caio dos Santos Domingues Sant'Anna

O REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP  
E COFINS NAS INDÚSTRIAS FARMACÊUTICAS SEGUNDO O ENTENDIMENTO DA  
ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
ao Curso de Direito da Universidade Candido  
Mendes - Centro, como requisito parcial à  
obtenção do título de bacharel em Direito.

Rio de Janeiro, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

Nota ( )

---

Prof. Alex Assis de Mendonça – Orientador

---

---

---

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a minha família por todo suporte, dedicação e amor que tive ao longo de minha vida, em especial ao meu avô Gilson, tenho certeza que de onde estiver estará muito feliz com essa conquista.

Aos meus amigos, que estiveram ao meu lado em todos os momentos da minha vida, sejam eles bons ou ruins.

A Maria Isabel, maior presente que a faculdade me deu, sem você nada disso seria possível.

## RESUMO

O objetivo deste trabalho é analisar, segundo o entendimento da Administração Tributária Federal, as possibilidades de apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins para contribuintes que possuem parte de suas receitas sujeitas a incidência monofásica de tributação, em específico na indústria farmacêutica. Desta forma, apresento um breve histórico das alterações na legislação vigente que dispõe sobre o assunto e destaco o atual posicionamento das autoridades administrativas em relação ao tema. Por fim, comento acerca dos créditos autorizados pela legislação atual acompanhados do respectivo entendimento jurisprudencial.

**Palavras-chave:** Direito. PIS/Pasep. COFINS. Tributação. Farmacêutica.

## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO .....	6
2	TRIBUTO E AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA O PIS/PASEP E COFINS .....	9
2.1	Tributo na legislação tributária brasileira .....	9
2.2	Das contribuições sociais do PIS/Pasep e Cofins .....	10
3	DA NÃO CUMULATIVIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....	14
3.1	A origem da não cumulatividade na apuração de tributos no Brasil .....	14
3.2	Do regime da não cumulatividade nas contribuições sociais do PIS/Pasep e da Cofins ...	15
4	DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP E COFINS NA INDÚSTRIA FARMACÊUTICA .....	18
4.1	Da tributação monofásica nas contribuições sociais do PIS/Pasep e da Cofins .....	18
4.2	Da forma de apuração de créditos.....	25
4.2.1	Bens e serviços utilizados como insumo .....	26
4.2.2	Energia elétrica, aluguel de imóveis, máquinas e equipamentos.....	27
4.2.3	Fretes de transferência, de vendas e diversos .....	28
4.2.4	Depreciação e amortização .....	30
4.2.5	Compra para revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica.....	31
4.3	Estudo de caso prático .....	32
5	CONCLUSÃO .....	34
	REFERÊNCIAS.....	35

## 1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas o ordenamento jurídico brasileiro, em específico o sistema tributário vigente, assistiu a um crescimento relevante de contribuições instituídas com o discurso de custear, financiar ou garantir diversos direitos fundamentais presentes em nossa Carta Magna.

A possibilidade, vislumbrada pela União Federal, de instituir tributos com natureza de contribuição permite, entre outros fatores, um aumento relevante de sua capacidade de arrecadação, uma vez que, para as contribuições, inexistem previsão de repartição da receita pública auferida com os demais entes da federação – estados, municípios e distrito federal.

Analisando os dados disponibilizados no Portal da Transparência<sup>1</sup>, podemos verificar a relevância que a arrecadação de contribuições possui sobre o montante total de receita auferida pela União Federal no ano-calendário de 2016. Dentre os R\$ 2.338.407.971.965,07 de receita realizada em 2016, R\$ 691.052.651.791,50 (aproximadamente 30% da receita total) possuem sua origem na cobrança de contribuições, no passo que R\$ 401.839.747.800,43 estão vinculados ao recolhimento de impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Em termos quantitativos do total auferido com a cobrança de contribuições em 2016, R\$ 676.606.359.357,83 (cerca de 29% da receita total) tem sua origem no recolhimento das chamadas contribuições sociais, espécie de tributo prevista no art. 149 da Constituição Federal de 1988.

A elevada participação das contribuições sociais no total das receitas da União demonstra, quando comparada com as dos demais tributos, em especial, dos impostos federais, a relevância de se analisar melhor a forma de tributação desse tipo de receita, que cresce e é suportada por toda a sociedade consumerista de bens e serviços em geral.

Este trabalho tem como objetivo analisar, segundo o entendimento atual da Administração Tributária Federal, o regime não cumulativo das contribuições sociais para o PIS – Programa de Integração Social, Pasep – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público e da Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, criados respectivamente pelas Leis Complementares nº 7, 8 e 70, inicialmente apurados somente conforme o regime cumulativo, realizando um recorte na sistemática aplicável para a indústria farmacêutica.

---

<sup>1</sup> Disponível em <http://www.portaltransparencia.gov.br/>, com acesso em 13 de dezembro de 2017.

Em termos gerais, no regime não cumulativo de apuração, desconsiderando a parcela compensada através da apropriação de créditos, a alíquota efetiva de PIS/Pasep e Cofins é de 9,65% sobre o faturamento mensal do contribuinte, motivo pelo qual acaba por gerar um alto impacto na composição dos preços de comercialização dos produtos sujeitos à tributação dessas contribuições

Em linha com a indústria objeto de estudo, as contribuições sociais para o PIS/Pasep e Cofins possuem expressivo impacto sobre o preço cobrado para o consumidor final, via de regra pessoa física, nos produtos farmacêuticos, haja vista que sua alíquota efetiva perfaz o montante de 9,65%, desconsiderando eventuais descontos de créditos previstos em Lei.

Por meio de revisão da legislação vigente que versa sobre o tema, bem como de Soluções de Consulta<sup>2</sup> emitidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB conseguimos resultar em conclusões objetivas acerca da sistemática não cumulativa das contribuições sociais do PIS/Pasep e da Cofins na indústria farmacêutica, levando-se em consideração as diversas modificações ocorridas nos últimos anos e suas possibilidades de apuração de créditos, sistemática que pode reduzir de forma significativa a alíquota efetiva.

Como será examinado, em meados do ano de 2002 para o PIS/Pasep e no primeiro trimestre do ano de 2004 para a Cofins, com o advento da publicação das Leis nº 10.637 e 10.833, foram criados os regimes de apuração não-cumulativos para os tributos mencionados. Tal regime prevê, em sua essência, que a contribuição paga na aquisição de serviços e insumos aplicados sobre o produto revendido ou fabricado poderá ser compensada com o débito de PIS/Pasep e Cofins calculado sobre o faturamento do contribuinte em questão.

Sendo assim, a partir do ano-calendário de 2004 os contribuintes, via de regra, passaram a ter dois regimes distintos para a apuração dos débitos de PIS/Pasep e Cofins, o regime cumulativo – que não prevê a possibilidade de descontos de créditos e o regime não cumulativo que possui previsão legal autorizando o desconto de créditos sobre parte das despesas incorridas.

Com a existência de receitas tributadas pelo regime cumulativo e outras tributadas pelo regime não cumulativo no mesmo contribuinte a legislação fiscal vigente passou a permitir que fosse realizado um rateio das despesas incorridas que ensejariam direito a apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins com base na proporção das receitas tributadas no regime cumulativo e

---

<sup>2</sup> A Solução de Consulta é a forma do ato administrativo normativo emitido pela Coordenação de Tributação (Cosit) da RFB, em resposta a uma consulta tributária formulada por um contribuinte, com efeitos *erga omnes*, ou seja, um ato que vincula a totalidade dos contribuintes, ainda que não tenha sido o consultante, conforme preconiza a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.



as receitas tributadas no regime não-cumulativo em relação ao total de receita auferido no respectivo mês.

No entanto, quando se trata de produtos de natureza farmacêutica, a tributação do faturamento auferido para efeito de apuração das contribuições do PIS/Pasep e Cofins é disciplinada pela Lei nº 10.147 de 2000, anterior à publicação das Leis que criaram o regime de apuração não cumulativo para os tributos mencionados, obrigando que determinados produtos farmacêuticos sejam tributados em relação às contribuições supracitadas, com alíquotas diferenciadas de acordo com a sistemática monofásica.

Em relação a metodologia aplicada ao trabalho de pesquisa desenvolvido, levando-se em consideração a ausência de doutrina que verse especificamente sobre o tema, realizei a análise da legislação vigente bem como de entendimentos proferidos pela Administração Tributária Federal através de Soluções de Consulta.

## 2 TRIBUTO E AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA O PIS/PASEP E COFINS

### 2.1 Tributo na legislação tributária brasileira

Tributo, em outras palavras, trata-se de uma receita pública derivada e compulsória, imposta por Lei do Estado para o particular, em respeito ao princípio constitucional da soberania, instituindo ao contribuinte, seja pessoa física ou pessoa jurídica, uma obrigação *ex lege* de apurar, declarar e recolher um valor pecuniário, independentemente de sua vontade.

Conforme disposto no art. 3º do Código Tributário Nacional: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Neste sentido, Geraldo Ataliba (1995, p. 31) nos reporta ao seguinte raciocínio:

Por outro lado, o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. É que ele é conceito-chave para demarcação das competências legislativas e balizador do ‘regime tributário’, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado ‘poder tributário’, exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competências, por União, Estados e Municípios.

Com o objetivo primordial de atender aos anseios e os seus deveres perante a sociedade brasileira, o Estado passa a ter a necessidade de arrecadar recursos. Parte relevante desta arrecadação estatal ocorre através da cobrança de tributos, que deverão ser pagos pelos indivíduos que compõe a sociedade. Sendo assim, nasce a relação jurídica tributária entre o Estado e as pessoas, na qual o tributo equivale a uma prestação pecuniária devida ao ente soberano.

Dentre as diversas funções relacionadas a cobrança compulsória de tributos, podemos destacar a sua importância social na manutenção e financiamento dos direitos fundamentais previstos na Constituição Federal do Brasil.

A arrecadação tributária, criada por lei, permite que o Estado tenha recursos disponíveis para realizar investimentos em diversas áreas, como saúde, segurança pública, previdência social, educação e desenvolvimento social e econômico.

Nas palavras do Professor Luciano Amaro (2013, p. 39): “O tributo resulta de uma exigência do Estado, que, nos primórdios da história fiscal, decorria da vontade do soberano, então identifica com a lei, e hoje se funda na lei, como expressão da vontade coletiva”.

Nesse viés, o plano estratégico do ponto de vista de desenvolvimento social e econômico de um Estado passa, quase que obrigatoriamente, pelo seu sistema de arrecadação tributária.

Os objetivos econômicos estipulados por um governo devem levar em consideração a sua capacidade de arrecadação tributária, que pode ou não possibilitar determinados investimentos sociais e econômicos.

Há de se destacar que a característica compulsória atribuída a cobrança do tributo acarreta, na hipótese de seu descumprimento integral ou parcial, a imposição de uma sanção. Hugo de Brito Machado (1987, p. 14) leciona: “Nenhum tributo é pago voluntariamente, mas em face de determinação legal, de imposição do Estado. (...) a compulsoriedade constitui sua característica marcante. É da essência do tributo”.

Por outro lado, ao conceituar o tributo, o legislador acrescentou o elemento da compulsoriedade no intuito de tornar nítida a diferença entre a cobrança fiscal e uma eventual penalidade. Somente por meio de lei que se determina em qual hipótese existe a incidência ou não do fato gerador para a cobrança do tributo, gerando ao sujeito passivo a obrigação de apurar, declarar e recolher o tributo correspondente.

A penalidade, com base na característica compulsória do tributo, decorre de um fato ilícito, ou seja, de uma conduta adotada pelo contribuinte contrária ao ordenamento jurídico brasileiro referente ao sistema tributário.

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 150, inciso I, menciona o princípio da legalidade tributária. A obrigação tributária nasce a partir da ocorrência da hipótese de incidência prevista em lei (fato gerador), não decorrendo de contrato em que ambas as partes estabelecem suas vontades e obrigações.

Para se instituir um tributo não basta somente decretá-lo. Sua criação no sistema tributário brasileiro depende da sua definição e delimitação da hipótese ou hipóteses na qual será exigido do particular. Inclusive em relação à alíquota incidente e sua respectiva base de cálculo.

## 2.2 Das contribuições sociais do PIS/Pasep e Cofins

As denominadas Contribuições Sociais estão previstas na Constituição Federal de 1988, nos artigos 149, 195, além do art. 34, § 1º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Conforme exposto no art. 195 da CF/88 as contribuições sociais destinam-se ao financiamento da seguridade social.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (BRASIL, CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988)

Segundo o art. 194 da CF/88, compreende-se como seguridade social um conjunto integrado de ações de iniciativa do Poder Público e da sociedade destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência, e à assistência social. Portanto, com a instituição de contribuições sociais o Estado possui um meio que possibilita o financiamento e a garantia de direitos fundamentais do cidadão brasileiro, realizando a implementação de iniciativas, ações públicas entre outras demandas que possibilitem a manutenção desses direitos.

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

- I - universalidade da cobertura e do atendimento;
- II - uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;
- III - seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;
- IV - irredutibilidade do valor dos benefícios;
- V - equidade na forma de participação no custeio;
- VI - diversidade da base de financiamento;
- VII - caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados. (BRASIL, CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988)

O PIS – Programa de Integração Social foi instituído pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, o PASEP – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, foi instituído pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, ambos anteriores a Constituição Federal de 1988.

A partir de 1º de julho de 1976, os fundos constituídos com os recursos do PIS e do PASEP foram unificados, denominando-se PIS/Pasep. Esta unificação efetuou-se através da Lei Complementar nº 26 de 1975, posteriormente regulamentada pelo Decreto nº 4.751 de 17 de junho de 2003.

O art. 239 da Constituição Federal de 1988 alterou a destinação dos recursos provenientes das contribuições do PIS/Pasep, passando a ser alocados ao Fundo de Amparo do

Trabalhador – FAT, instituído pela Lei nº 7.998, de 1990, para o custeio do Programa do Seguro-Desemprego, do Abono Salarial e ao financiamento de Programas de Desenvolvimento Econômico pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico – BNDES. O Seguro-Desemprego e o Abono Salarial são administrados pelo Conselho Deliberativo de Amparo ao Trabalhador – CODEFAT, vinculado ao Ministério do Trabalho.

A Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, foi criada com a publicação da Lei Complementar nº 70 de dezembro de 1991, cerca de vinte anos após a criação do PIS e do PASEP. Aquela contribuição substituiu o FINSOCIAL – Fundo de Investimento Social, criado pelo Decreto-lei nº 1940/82 que teve a sua inconstitucionalidade definida pelo Supremo Tribunal Federal.

Destaca-se que o art. 1º da LC 70/1991 dispõe que sem prejuízo da cobrança das contribuições para o PIS e para o PASEP, fica instituída a Cofins, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, inexistindo cenário para alegação de bitributação com fatos geradores análogos.

A Cofins destina-se somente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social, em outras palavras, ao financiamento da seguridade social.

Considera-se como base de cálculo das contribuições mencionadas, o faturamento mensal que corresponde à receita bruta auferida mensalmente, conforme disposto inicialmente no art. 2º da Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998. Cumpre destacar que o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que mencionava que a receita bruta compreendia a totalidade de receitas auferidas pela pessoa jurídica independente da atividade econômica exercida, bem como de sua denominação contábil foi revogado pela Lei nº 11.941 de 2009.

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (BRASIL, Lei n 11.941, 2009)

Atualmente a legislação fiscal vigente, assim como a jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais preveem que a receita bruta sujeita a tributação do PIS/Pasep e da Cofins está relacionada ao produto da venda de bens e serviços produzidos ou disponibilizados pelo contribuinte, exceto aquelas destacadas nos incisos I, II, III, IV, V e VI, § 2º do art. 3º da Lei 9.718. Neste viés destaco como paradigma a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 776474 AgR/RS em sessão realizada no dia 30/06/2017.

Art. 3o O faturamento a que se refere o art. 2o compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos;

II - as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimento pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita bruta;

III - (Revogado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

IV - as receitas de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;

VI - a receita reconhecida pela construção, recuperação, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos. (BRASIL, Lei n 9.718, 1998)

No que se refere as alíquotas aplicáveis, inicialmente com a vigência somente do regime cumulativo a alíquota do PIS/Pasep é de 0,65% e da Cofins de 3,0% sobre o faturamento mensal auferido pelo contribuinte.

### 3 DA NÃO CUMULATIVIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

#### 3.1 A origem da não cumulatividade na apuração de tributos no Brasil

A inserção do princípio da não-cumulatividade no sistema tributário brasileiro efetuou-se com o advento da Lei nº 3.520 de dezembro de 1958, tratando sobre o tema mais especificamente no antigo Imposto de Consumo que, posteriormente, foi substituído pelo Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

Coube ao Decreto nº 45.422/59, com base no artigo 148, a autorização para que os contribuintes sujeitos a incidência do antigo Imposto de Consumo pudessem realizar a dedução na base de cálculo do tributo eventuais incidências gravadas pelo imposto em etapas anteriores sobre, primordialmente, matérias primas e produtos adquiridos de fabricantes e fornecedores.

Em 1º de dezembro de 1965 a Emenda Constitucional nº 18 alterou a denominação do Imposto de Consumo para o Imposto de Produtos Industrializados – IPI e instituiu o mecanismo da não cumulatividade, emprestando ao novo regime de tributação status constitucional. Cabe destacar que o normativo legal supracitado também atribuiu o regime não-cumulativo ao Imposto de Vendas e Consignações – IVC.

Com efeito, os artigos 11 e 12 da referida Emenda Constitucional estabeleciam, em linhas gerais, que tais impostos seriam não cumulativos permitindo-se o desconto integral do imposto pago em operações anteriores sobre o produto adquirido. Há de se ressaltar a tentativa do legislador de não permitir o agravamento da chamada “guerra fiscal” entre os Estados da Federação, uma vez que o sistema não cumulativo que caracteriza o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, permitia, à época, desconto integral do débito pago em outro Estado no Estado destino do produto adquirido.

A Constituição Federal de 1988, assim como as constituições anteriores, manteve a não cumulatividade como característica intrínseca dos impostos referidos, valendo destacar que a nova redação abarcada pela CF/88 optou por alterar a palavra “abater” por “compensar”. Além desta modificação terminológica, a atual Constituição Federal trouxe outras hipóteses de instituição do regime não cumulativo na cobrança de tributos.

Entende-se que a cumulatividade da tributação ocorre quando esta se dá ao longo de toda cadeia produtiva e consumidora até o seu destino final, ou seja, quando o produto é produzido, distribuído, vendido e revendido para o consumidor final, que pode ser tanto uma pessoa física como uma pessoa jurídica, sendo tributado em todas etapas desta cadeia

plurifásica. O objetivo primordial do regime não-cumulativo para cobrança de tributos é de que somente a margem de venda seja objeto de tributação.

Neste sentido destaca-se o entendimento do Superior Tribunal de Justiça proferido em decisão pela Primeira Turma em 15/06/2010 no Agravo Regimental nº 106.5234 RS 2008 pelo Excelentíssimo Dr. Relator Ministro Luiz Fux, menciona que o direito de crédito de imposto no regime não-cumulativo permite que o contribuinte realize o pagamento parcial do imposto cobrado com débitos incidentes de operações anteriores.

Com base nos conceitos mencionados, o legislador passou a autorizar a compensação do imposto pago na operação anterior, reduzindo-se a base de cálculo do tributo para que somente a margem de valor agregado seja objeto de incidência do respectivo imposto, uma vez que sobre o custo incorrido na aquisição de bens e serviços utilizados como insumo na produção e fabricação de bens e serviços o contribuinte poderá apurar crédito de imposto compensando parte ou a totalidade do débito apurado.

### 3.2 Do regime da não cumulatividade nas contribuições sociais do PIS/Pasep e da Cofins

O PIS/Pasep e a Cofins, até o ano de 2002, incidentes sobre o faturamento mensal auferido pelos contribuintes, eram apurados somente com base no regime cumulativo, inexistindo a opção de compensar parte do débito calculado com créditos reconhecidos dos tributos mencionados, com alíquota somada de 3,65%.

Com o advento da Medida Provisória nº 66 de agosto de 2002, que posteriormente foi convertida na Lei nº 10.637 de dezembro de 2002, foi introduzido no sistema tributário brasileiro a sistemática de apuração não cumulativa do PIS/Pasep.

A não-cumulatividade da Cofins veio em seguida através da Medida Provisória nº 135 de dezembro de 2003, convertida na Lei nº 10.833 de dezembro de 2003.

Sendo assim, a partir de 1º de dezembro de 2002 para o PIS/Pasep e 1º de fevereiro de 2004 para a Cofins, passaram a existir dois regimes de tributação para as contribuições mencionadas no ordenamento jurídico brasileiro, o regime cumulativo e o regime não-cumulativo, ambos incidentes sobre o faturamento mensal da pessoa jurídica.

A sistemática não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins se difere daquela anteriormente criada para o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados e para o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços, uma vez que há possibilidade de compensação de créditos apurados somente sobre parte das despesas incorridas pelo contribuinte que estão previstas em Lei, sendo assim, o contribuinte deve observar se o gasto



incorrido na operação enseja ou não direito a crédito de PIS/Pasep e Cofins, gerando críticas por parte da doutrina, que alega uma não cumulatividade imperfeita.

Como destacado, as alíquotas dos regimes também são diferentes, para o regime cumulativo calcula-se, via de regra, 0,65% de PIS/Pasep e 3% de Cofins sobre o faturamento mensal. No que se refere ao regime não-cumulativo, em regra geral, a alíquota do PIS/Pasep é 1,65% e da Cofins é 7,6%.

Em regra, todas as pessoas jurídicas sujeitas a apuração do IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com base no Lucro Real, estão obrigadas a apurar a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins conforme o regime não-cumulativo. Contribuintes tributados pelo imposto de renda com base no Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado devem continuar realizando as apurações da contribuição para o PIS/Pasep e Cofins conforme os ditames do regime cumulativo.

Assim como na sistemática cumulativa, a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins no regime da não cumulatividade têm como fato gerador o faturamento mensal, entendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação contábil. Os tributos mencionados devem ser calculados mensalmente, conforme determinado pela legislação fiscal vigente (art. 1º da Lei nº 10.637/02 e art 1º da Lei nº 10.833/03).

Art. 1o A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (BRASIL, Lei n 10.637, 2002)

Art. 1o A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (BRASIL, Lei n 10.833, 2003)

Compreende-se como receitas auferidas aquelas relacionadas à venda de bens e serviços, exceto aquelas desconsideradas na legislação vigente, imunes, isentas ou sujeitas à alíquota 0% de PIS/Pasep e Cofins. (§ 1º, art. 1º da Lei nº 10.637/02 e § 1º, art. 1º da Lei nº 10.833/03)

§ 1o Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2o A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1o.

§ 3o Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero); (BRASIL, Lei n 10.833, 2003)

## 4 DO REGIME DE TRIBUTAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP E COFINS NA INDÚSTRIA FARMACÊUTICA

### 4.1 Da tributação monofásica nas contribuições sociais do PIS/Pasep e da Cofins

De acordo com a Lei 10.147/2000, as empresas distribuidoras de produtos farmacêuticos, estão sujeitas à incidência monofásica de tributação de PIS/Pasep e Cofins, que consiste em mecanismo semelhante à substituição tributária, ao atribuir a um determinado contribuinte a responsabilidade pelo tributo devido em toda cadeia até o consumidor final.

Após a entrada em vigor das Leis 10.637/02 e 10.833/03, estas empresas, além de terem suas receitas decorrentes de venda de produtos farmacêuticos sujeitas ao regime monofásico, passaram a ter suas demais receitas sujeitas ao regime não-cumulativo - venda de bens e serviços que não estejam incluídos na classificação de produtos farmacêuticos, o qual não abrangia a sistemática monofásica de tributação do PIS/Pasep e da COFINS, conforme art. 1º, § 3º, inciso IV de ambas as leis, combinado com art. 10, inciso VII, da Lei 10.833/03:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:  
 (...)  
 VII - as receitas decorrentes das operações:  
 a) referidas no inciso IV do § 3º do art. 1º; (BRASIL, Lei n 10.833, 2003)

Cabe esclarecer que, em sua redação original, o inciso IV do § 3º do art. 1º da Lei 10.833/03 excluía da base de cálculo dessas contribuições, no sistema não-cumulativo, a receita de venda de produtos sujeitos à incidência monofásica de PIS/Pasep e Cofins (entre os quais se incluem os produtos farmacêuticos).

Com o advento da Lei 10.865/04, que alterou a redação do art. 1º, § 3º, inciso IV das Leis 10.637/02, 10.833/03, restou desobrigada a exclusão das receitas de venda de produtos farmacêuticos das bases de cálculo do PIS e da COFINS, passando o referido dispositivo legal a vigorar da seguinte forma:

Art. 1º A contribuição para o PIS/PASEP tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.  
 (...)  
 § 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:  
 (...)  
 IV - de venda de álcool para fins carburantes; (BRASIL, Lei n 10.833, 2003)

Em outras palavras, a partir da Lei 10.865 de 2004, as receitas de vendas de produtos sujeitos à incidência monofásica da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foram incluídas no regime não cumulativo.

Esta modificação trouxe como consequência uma alteração significativa na sistemática de apropriação de créditos de PIS/Pasep e Cofins auferidos sobre despesas e custos afins na hipótese de contribuintes que auferem receitas sujeitas às duas formas de incidência dessas contribuições (a cumulativa e a não-cumulativa).

De acordo com o § 7º e seguintes dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, a pessoa jurídica que estiver sujeita a mais de uma sistemática de tributação de PIS/Pasep e Cofins, ou seja, parte das receitas estaria sob o regime de tributação não cumulativa e parte no regime cumulativo, deve apurar crédito somente em relação aos custos e despesas relacionados à atividade (receitas) sujeitas à incidência não cumulativa dessas contribuições.

Neste sentido, o § 8º dos artigos 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 estabelece duas modalidades de apropriação dos créditos.

A primeira é o método de apropriação direta, pelo qual a empresa é capaz de segregar os custos e despesas relacionados somente ao sistema não-cumulativo, sendo possível quantificar o montante exato destinado a produção de cada receita, via de regra, por sistemas contábeis.

A outra modalidade é pelo método de rateio, mediante a aplicação da relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total. Com base nessa modalidade, o potencial de desconto de créditos de PIS/Pasep e Cofins está diretamente relacionado ao percentual de receitas submetidas à incidência não cumulativa dessas contribuições, o que é o caso concreto.

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(..)

§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º e àquelas submetidas ao regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

I - apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

II - rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês. (BRASIL, Lei n 10.833, 2003)

A despeito da importante alteração introduzida pela Lei 10.865/04, a qual expressamente determinou que as receitas de vendas de produtos farmacêuticos passariam a fazer parte do regime não cumulativo de incidência das contribuições ao PIS/Pasep e a Cofins, algumas empresas do setor farmacêutico mantiveram o procedimento de enquadrar a receita de revenda de produtos farmacêuticos como sujeita ao regime cumulativo, realizando o rateio no momento de apuração dos créditos.

Em consonância com as alterações legislativas mencionadas, a Receita Federal do Brasil publicou em dezembro de 2005 a Instrução Normativa SRF n.º 594 que dispõe, entre outros assuntos, sobre a tributação da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de produtos farmacêuticos.

Conforme exposto no art. 26 do referido ato normativo, as sociedades tributadas através do regime não cumulativo que possuem parte de suas receitas sujeitas a alíquotas monofásicas, podem apurar os créditos previstos nos artigos 3º das Leis 10.637 e 10.833 sem necessidade de efetuar o rateio proporcional de custos previsto na legislação vigente.

Art. 26. Na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a pagar no regime de não cumulatividade, a pessoa jurídica pode descontar, do valor das contribuições decorrente de suas vendas, créditos relativos a:

I - aquisições de bens e serviços efetuadas no mês, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumo na fabricação dos produtos relacionados no art. 1º, no caso de pessoa jurídica fabricante desses produtos;

II - aquisição dos produtos relacionados no art. 1º para serem utilizados como insumos na produção de bens ou prestação de serviços, no caso das pessoas jurídicas em geral;

III - despesas e custos incorridos no mês, pelo fabricante dos produtos relacionados no art. 1º. (BRASIL, Lei n 10.833, 2003)

Julgo importante fazer referência às Medidas Provisórias nº 413/08 e 451/08 que estiveram em vigor entre 1º de maio de 2008 a 23 de junho de 2008, e 1º de abril de 2009 a 4 de julho de 2009, respectivamente, uma vez que durante o período de vigência impossibilitaram a inclusão das receitas sujeitas a tributação monofásica de PIS/Pasep e Cofins no regime não cumulativo, reduzindo a possibilidade de apropriação de créditos e, por consequência, aumentando a alíquota efetiva das referidas contribuições.

A Medida Provisória nº 413/08 determinava que, a partir de sua edição, não seria possível a manutenção dos créditos nos casos de incidência monofásica do PIS/Pasep e da Cofins, pois, em seu art. 15 que alterou a redação dos artigos 2º e 3º da Lei 10.833/03 e incluiu o § 22 (abaixo reproduzido) no art. 3º da referida Medida Provisória, excluía expressamente a aplicação do art. 17 da Lei 11.033/2004.

§ 22. Excetua-se do disposto neste artigo os distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos referidos no § 1º do art. 2º desta Lei, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas, não se aplicando a manutenção de créditos de que trata o art. 17 da Lei no 11.033, de 21 de dezembro de 2004. (BRASIL, Lei n 11.033, 2004)

Quando da conversão da MP nº 413/08 na Lei 11.727/08, tal alteração não remanesceu, razão pela qual os comerciantes atacadistas de produtos farmacêuticos continuaram com o direito de descontar créditos de PIS/Pasep e Cofins sobre as despesas e custos, conforme previsto nos incisos II e IX do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, tendo em vista o fato de suas receitas estarem sujeitas à sistemática não cumulativa, não existindo razão legal para que se realizasse o rateio de créditos.

A Medida Provisória nº 451/08, publicada em dezembro de 2008, trouxe disposição semelhante àquela da Medida Provisória nº 413/08, vedando novamente o desconto de créditos de PIS/Pasep e Cofins por parte dos comerciantes atacadistas e varejistas de produtos farmacêuticos, ao inserir o dispositivo abaixo nas referidas leis:

Art. 3º (...)

§ 15. Sem prejuízo da vedação constante na alínea 'b' do inciso I do caput, excetua-se do disposto nos incisos II a IX do caput os distribuidores e os comerciantes atacadistas e varejistas das mercadorias e produtos referidos no § 1º do art. 2º, em relação aos custos, despesas e encargos vinculados às receitas com a venda desses produtos. (BRASIL, Medida Provisória n 51, 2008)

Da mesma forma, a alteração acima também não foi recepcionada quando da conversão da MP nº 451/08 na Lei nº 11.945/09. Neste sentido, não permanecem vigentes as restrições trazidas pelas Medidas Provisórias.

Em que pese a exceção ao desconto dos créditos não permanecer na legislação em vigor, durante a vigência das Medidas Provisórias, entre 1º de maio de 2008 a 23 de junho de 2008, e 1º de abril de 2009 a 4 de julho de 2009, estava vedado o desconto de créditos nos termos dispostos nas referidas Medidas Provisórias, com a necessidade de se realizar o rateio de créditos, uma vez que as suas receitas sujeitas à tributação monofásica das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins não estariam incluídas no regime não cumulativo.

Neste sentido, o desconto de créditos de PIS/Pasep e Cofins nos períodos acima mencionados pode ser objeto de questionamento por parte das autoridades fiscais.

Por outro lado, apesar da tentativa do Poder Executivo em restringir o direito dos comerciantes atacadistas de produtos farmacêuticos em descontar crédito de PIS/Pasep e Cofins, a alteração trazida pelas Medidas Provisórias representa uma manifestação inequívoca

de que o desconto de tais créditos está devidamente permitido pela legislação em vigor relativamente aos períodos anteriores a sua edição.

Entendimento esse reconhecido pelas próprias autoridades fiscais que se manifestaram no mesmo sentido, como pode ser verificado nas soluções de consulta transcritas abaixo:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 42, de 05 de outubro de 2012  
REGIME NÃO-CUMULATIVO. PRODUTOS SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. COMERCIANTE VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS. CRÉDITOS. A receita bruta decorrente das vendas de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP) e álcool auferida por comerciante varejista está sujeita à incidência da Cofins à alíquota zero, estando expressamente vedada a apuração de créditos da contribuição em relação à aquisição desses produtos. **Observada essa vedação, não há impedimento à manutenção de outros créditos vinculados a essas vendas, autorizados pela legislação para a atividade comercial, admitida sua compensação ou ressarcimento nos casos previstos.** (grifos nossos)

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 174, de 15 de julho de 2010  
NÃO-CUMULATIVIDADE. ÁLCOOL. VENDA POR DISTRIBUIDOR. CRÉDITOS. **Na sistemática não-cumulativa de apuração da Cofins incidente sobre as receitas de venda de álcool por produtor, importador ou distribuidor é vedado o desconto de créditos com base nos incisos II, VI e X do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, podendo ser descontados créditos com base no art. 3º, I, da mesma Lei, c/c art. 5º, §§ 13 a 16, da Lei nº 9.718, de 1998, além dos previstos no art. 3º, III, IV, V, VII, VIII e IX da aludida Lei nº 10.833, de 2003, desde que atendidos todos os requisitos normativos e legais atinentes à espécie.** (grifos nossos)

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 24, de 07 de maio de 2010  
Na tributação pela sistemática monofásica, não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins é vedado o desconto de créditos sobre a receita proveniente da revenda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; óleo diesel e suas correntes; e gás liquefeito de petróleo - GLP, derivado de petróleo e de gás natural; Na apuração das contribuições para o PIS e a Cofins, relativas ao álcool anidro para fins carburantes adicionado à gasolina do tipo “A” pelo distribuidor, a resultante gasolina tipo “C” tem a sua alíquota reduzida a zero e a aquisição do álcool para a referida adição não gera direito a crédito, regra em vigor até a sua alteração pela Lei nº 11.727 de 2008; A tributação da receita de venda de álcool hidratado para fins carburantes está obrigatoriamente sujeita à sistemática cumulativa, de modo que não é possível o desconto de créditos relativos a esta receita, regra em vigor até a sua alteração pela Lei nº 11.727 de 2008; O valor dos créditos, no caso de incidência parcial das receitas sujeitas à cumulatividade e à não-cumulatividade, será determinado exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à receita não-cumulativa e a parcela dos custos, despesas e encargos comuns, referentes à receita não-cumulativa, determinada alternativamente pelo método da apropriação direta ou do rateio proporcional

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 49, de 2 de abril de 2009  
RECEITA DA VENDA DE ÁLCOOL. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS.

ALÍQUOTA. A partir de 1º de outubro de 2008, a Cofins incidente sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, poderá estar sujeita ao regime não-cumulativo.

O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não-cumulativa das contribuições. O enquadramento de uma pessoa jurídica e de suas receitas, que se dedique à venda de produtos sujeitos à tributação monofásica, ao regime de apuração cumulativa ou não-cumulativa segue as mesmas regras de enquadramento a que se sujeitam pessoas jurídicas que não comercializem produtos monofásicos. Caso a pessoa jurídica venha a estar submetida ao regime de apuração não-cumulativa das contribuições, a tributação monofásica dos produtos determinados também tem natureza não-cumulativa, permitindo à pessoa jurídica o aproveitamento de créditos de acordo com a regra geral. Ou seja, no caso de produtor de álcool, os insumos utilizados na produção deste geram créditos calculados com base na alíquota prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, que é de 7,6% para a Cofins. - 4ª Região Fiscal – Divisão de Tributação (Disit 4)

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 178 de 04 de Novembro de 2008 -  
DISTRIBUIDOR ATACADISTA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS E DE HIGIENE PESSOAL. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE. Relativamente a períodos posteriores a 1º de agosto de 2004, o distribuidor atacadista das mercadorias citadas no art. 1º da Lei nº 10.147/2000 (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal) faz jus aos créditos do regime não-cumulativo da Cofins, nos termos da legislação de regência. Tais créditos não abrangem as aquisições, para revenda, das mercadorias em questão. - 6ª Região Fiscal – Divisão de Tributação (Disit 06)

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 4 de 07 de Março de 2008  
REVENDA DE PRODUTOS MONOFÁSICOS. CRÉDITOS POSSÍVEIS  
No regime de apuração não-cumulativa, é vedado o desconto de créditos relativos à aquisição para revenda de bens submetidos à tributação monofásica, sendo permitida a manutenção dos demais créditos, desde que presentes os requisitos normativos para sua aquisição. Observe-se que a Medida Provisória nº 413, de 2008 prevê a não aplicabilidade do artigo terceiro da Lei nº 10.833, de 2003, ao caso em tela, com produção de efeitos a partir de primeiro de maio do corrente. - 4ª Região Fiscal – Divisão de Tributação - (Disit 04)

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 351 de 28 de Setembro de 2007  
REVENDA DE PRODUTOS MONOFÁSICOS. CRÉDITOS POSSÍVEIS. INCIDÊNCIA PARCIAL DA NÃO-CUMULATIVIDADE. REVISÃO DO CÁLCULO. COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. Na tributação pela sistemática não-cumulativa da COFINS sobre a receita proveniente da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, apesar da incidência de alíquota zero, podem ser descontados créditos referentes aos incisos IV a IX da Lei nº 10.637/2002 e III a IX da Lei nº 10.833/2003 (energia elétrica, aluguel etc.), sendo vedado o desconto de créditos relativos a bens sujeitos à tributação monofásica adquiridos para revenda, a bens e serviços usados como insumo e à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. A tributação da receita de venda de álcool para fins carburantes está obrigatoriamente sujeita à sistemática cumulativa, de modo que não é possível o desconto de créditos relativos a esta receita. O valor dos créditos, no caso de incidência parcial das receitas à cumulatividade e à não-cumulatividade, será determinado exclusivamente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados à receita não-cumulativa e à parcela



dos custos, despesas e encargos comuns, referentes à receita não-cumulativa, determinada alternativamente pelo método da apropriação direta ou do rateio proporcional. O cálculo da contribuição poderá ser revisto pelo contribuinte através de retificação do DACON, com a compensação ou ressarcimento de eventual saldo credor, sem a incidência de juros e de correção monetária, por meio do programa PER/DCOMP, de acordo com a IN SRF nº 600/2005. - 9ª Região Fiscal – Divisão de Tributação (Disit 09)

Após análise das Soluções de Consulta acima transcritas, é possível depreender no mesmo sentido, que posteriormente à entrada em vigor da Lei 10.865/04, atraídos pela sistemática não cumulativa de apuração do PIS/Pasep e Cofins, o referido aproveitamento de crédito passou a ser permitido em relação às receitas de venda de produtos sujeitos à apuração monofásica.

Entretanto, apesar de estar certo o reconhecimento de as receitas relativas a produtos farmacêuticos, de perfumaria e outros estarem sujeitas à incidência não cumulativa de PIS/Pasep e Cofins, a própria Receita Federal emitiu uma Soluções de Consulta contrárias às transcritas acima relativamente ao aproveitamento de créditos relativos a aquisições desses produtos, vejamos:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 107 de 20 de Abril de 2010  
REVENDA DE PRODUTOS MONOFÁSICOS. CRÉDITOS ADMITIDOS. CRÉDITOS PASSÍVEIS DE COMPENSAÇÃO E RESSARCIMENTO. SOMENTE OS VINCULADOS À ALÍQUOTA ZERO. REVENDA DE ÁLCOOL POR DISTRIBUIDOR. CRÉDITOS SOMENTE PARA DEDUÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO A PAGAR. Revisa a Solução de Consulta SRRF/9ª RF/Disit nº 351, de 28 de setembro de 2007. Na sistemática não-cumulativa de apuração da Contribuição para o PIS/PASEP incidente sobre a receita proveniente da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, podem ser descontados créditos referentes aos incisos IV a IX da Lei nº 10.637/2002 e III a VIII da Lei nº 10.833/2003 (energia elétrica, aluguel etc.), sendo vedado o desconto de créditos relativos a bens sujeitos à tributação monofásica adquiridos para revenda, ao frete relativo à operação de revenda de produtos monofásicos, a bens e serviços usados como insumo e à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado. Tais créditos, desde que vinculados a vendas com alíquota zero, são passíveis de compensação e de ressarcimento. Em relação à revenda de álcool por distribuidor, podem ser descontados créditos relativos à aquisição de álcool (contribuição devida pelo vendedor) e a frete na operação de venda, além dos créditos acima mencionados. Esses créditos não podem ser compensados ou ressarcidos, servindo apenas como dedução da contribuição a recolher no próprio mês ou nos meses subsequentes. No caso de créditos calculados em relação a aquisições de bens e despesas comuns à revenda de álcool e de produtos sujeitos à alíquota zero, deverão os créditos relativos a cada espécie de receita ser determinados com a aplicação do método da apropriação direta ou do rateio proporcional. O cálculo da contribuição poderá ser revisto pelo contribuinte, com a necessária retificação do DACON e da DCTF referentes aos períodos corrigidos e posteriores. A compensação ou ressarcimento de eventual saldo credor, sem a incidência de juros e de

correção monetária, deverá ser feita por meio do programa PER/DCOMP, de acordo com a IN RFB nº 900/2008. - 9ª Região Fiscal – Divisão de Tributação (Disit 09)

Solução de Consulta no 149, de 7 de dezembro de 2010

ASSUNTO: PIS e COFINS

EMENTA: TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. PRODUTOS FARMACÊUTICOS, DE PERFUMARIA, DE TOUCADOR OU DE HIGIENE PESSOAL. REVENDA. CRÉDITOS. Com referência a receitas decorrentes da revenda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, sujeitos à tributação concentrada do PIS e da COFINS, pode-se afirmar que:

- a) antes de 01/08/2004, era vedada a apropriação de créditos vinculados a tais receitas, pois a tributação concentrada era um caso especial do regime cumulativo do PIS e da COFINS;
- b) no período de 01/04/2009 a 04/06/2009, era vedada a apropriação de créditos vinculados a tais receitas, por força do disposto nos arts. 8º, 9º e 22, II, 'a', da MP no 451/2008;
- c) é vedada a apropriação de créditos decorrentes da aquisição dos referidos produtos;
- d) é vedada a apropriação de créditos vinculados a fretes, sejam decorrentes da aquisição, da revenda ou do transporte de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte; e
- e) admite-se a apropriação dos créditos do PIS e da COFINS previstos no art. 3º, caput, incs. IV, V, VII, VIII e IX, da Lei no 10.637/2002 e no art. 3º, caput, incs. III, IV, V, VII e VIII, da Lei nº 10.833/2003, desde que atendidas as demais exigências da legislação de regência, inclusive as vedações citadas nos itens anteriores.

No entanto, em que pese este pronunciamento da Receita Federal, diante do exposto anteriormente, é possível concluir que as receitas decorrentes da ‘modalidade monofásica’ estão inseridas na sistemática não-cumulativa de tributação de PIS e COFINS.

Assim, não há que se falar em cálculo de rateio para o desconto de créditos das mencionadas contribuições, sendo possível a apropriação integral dos créditos, conforme facultam as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

#### 4.2 Da forma de apuração de créditos

Com base nas possibilidades de apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins sobre as despesas elencadas no art. 3º das Leis nº 10.637 e 10.833, demonstro o atual entendimento da Receita Federal do Brasil, proferido em forma de Soluções de Consulta.

#### 4.2.1 Bens e serviços utilizados como insumo

Em conformidade com os pronunciamentos da Receita Federal do Brasil, é possível interpretar que apenas alguns serviços são objeto de desconto de crédito, sendo vedado os serviços que não são considerados insumos, ou seja, que não estão diretamente relacionados a produção do bem ou serviço comercializado.

Neste sentido, não geram direito a créditos os serviços que não se enquadram no conceito de insumo, que, dada a ausência de definição prevista em lei, vem sendo construído por meio de inúmeros entendimentos adotados pela Administração Tributária Federal, como disposto nas soluções de consulta proferidas pela Receita Federal do Brasil, cujas ementas seguem reproduzidas a seguir:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 32, de 24 de abril de 2013  
NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. **Somente podem ser considerados insumos, para fins de creditamento da Cofins, os bens ou os serviços intrinsecamente vinculados à produção de bens, isto é, quando aplicados ou consumidos diretamente nesta, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas, mas tão-somente os que efetivamente se relacionem com a atividade-fim da empresa.** Sua natureza será assim de um componente (fator) essencial na consecução do objeto, sendo nele diretamente empregado. (grifos nossos)

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 158 de 19 de Maio de 2009  
COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. DEFINIÇÃO DE INSUMO. As despesas com fornecimento de alimentação, transporte, assistência médica e odontológica, seguro de vida em grupo, treinamentos e reembolso de combustível, não se enquadram como bens ou serviços aplicados ou consumidos como insumos na prestação de serviços, sendo, portanto, vedado seu aproveitamento como crédito a descontar da Cofins não-cumulativa. **DESPESAS NÃO VINCULADAS DIRETAMENTE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.** Excluem-se do conceito de insumo as despesas que se reflitam indiretamente na prestação de serviços, tais como, as despesas relativas aos serviços de telefonia, segurança e vigilância. **ALUGUEL DE VEÍCULOS.** As despesas de aluguéis de veículos para viagens não geram direito ao crédito da Cofins por falta de previsão legal. **SEGUROS** Os custos ou despesas relativos a seguros de veículos utilizados pelos colaboradores técnicos da empresa, bem como os seguros de responsabilidade civil feitos pela empresa, em razão natureza de seu serviço, não geram direito à apropriação de créditos da Cofins, **uma vez que não se caracterizam como insumos, nem se enquadram entre as despesas para as quais há previsão legal de apropriação de créditos.** - 8ª Região Fiscal – Divisão de Tributação (Disit 8) (grifos nossos)

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 137 de 17 de Outubro de 2007  
Sistemática não-cumulativa de PIS/Pasep e Cofins. Créditos. Prestação de serviços de representação comercial. Impossibilidade. A contratação de serviços de representação comercial pelas pessoas jurídicas sujeitas à sistemática não-cumulativa de PIS/Pasep e Cofins destinados à venda de

produtos já fabricados não pode ser considerada insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade, visto que, **para serem considerados insumos, os bens ou serviços contratados devem ser aplicados ou consumidos no processo produtivo de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.** - 1ª Região Fiscal – Divisão de Tributação (Disit 01) (grifos nossos)

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 136 de 05 de Maio de 2009  
COFINS NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. **Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços. O termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos diretamente na prestação do serviço da atividade-fim.** DESPESAS NÃO VINCULADAS DIRETAMENTE À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. Excluem-se do conceito de insumo as despesas que se reflitam indiretamente na prestação de serviços, tais como, as despesas relativas aos serviços de transporte, consultoria e assessoria em informática, serviços gráficos, serviços com representantes e serviços bancários. DESPESAS COM ALUGUÉIS E CONTRAPRESTAÇÕES DE ARRENDAMENTO DE EQUIPAMENTOS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. Pode ser descontado o crédito da Cofins calculado em relação ao valor dos aluguéis de máquinas e de equipamentos utilizados nas atividades da empresa, desde que pagos a pessoa jurídica. No caso de arrendamento de equipamentos, é possível o desconto de créditos da Cofins, desde que o bem seja cedido por pessoa jurídica não optante pelo SIMPLES. As despesas de aluguéis de veículos para viagens não geram direito ao crédito da Cofins por falta de previsão legal. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. Os valores referentes a serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, para manutenção das máquinas e equipamentos empregados na prestação de serviços, podem compor a base de cálculo dos créditos a serem descontados da Cofins não-cumulativa, desde que respeitados todos os demais requisitos normativos e legais atinentes à espécie. 8ª Região Fiscal – Divisão de Tributação (Disit 08) (grifos nossos)

Em face das soluções de consulta elencadas, conseguimos concluir que, no entendimento da Administração Tributária Federal, para fins de apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins entende-se como insumo os bens e serviços adquiridos aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços ou produção de bens.

#### 4.2.2 Energia elétrica, aluguel de imóveis, máquinas e equipamentos

Por outro lado, de acordo com a legislação em vigor, a pessoa jurídica sujeita a não-cumulatividade do PIS e da COFINS pode descontar créditos relativos aos valores referentes à energia elétrica, aluguel de imóveis, máquinas e equipamentos, independentemente de sua

aplicação ser destinada somente para a área produtiva do contribuinte. (artigo 3º, inciso IV e IX da Lei 10.637/2002 e art 3º, incisos III e IV da Lei 10.833/2003).

A respeito do tema, apresentamos, ainda, solução de consulta:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 68, de 02 de Julho de 2013  
 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ENERGIA ELÉTRICA. **Na apuração da Contribuição para o PIS não cumulativa, podem-se descontar créditos calculados sobre a integralidade dos dispêndios da pessoa jurídica com energia elétrica, atendidos os requisitos legais e normativos aplicados à matéria.** Caso as receitas auferidas pela pessoa jurídica sujeitem-se parte ao regime cumulativo e parte ao regime não cumulativo da Contribuição para o PIS, necessário será efetuar um rateio dos custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas nos termos estabelecidos pela legislação, para fins de apuração dos respectivos créditos da não cumulatividade. (grifos nossos)

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 179 de 28 de Abril de 2010  
 CRÉDITO. ALUGUEL DE PRÉDIOS. ENERGIA ELÉTRICA. **No cálculo da Cofins apurada pelo regime não-cumulativo podem ser descontados créditos relativos ao valor dos aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, aí compreendidas tanto suas atividades industriais, comerciais e de prestação de serviço, quanto suas atividades administrativas, desde que esses aluguéis sejam pagos a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.** Podem ser descontados créditos da Cofins apurada pelo regime não-cumulativo sobre os gastos totais com a energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. - 8ª Região Fiscal – Divisão de Tributação (Disit 08)

Cabe destacar que a Administração Tributária Federal, conforme demonstrado nas ementas das soluções de consulta destacadas, não realiza distinção entre as despesas de energia elétrica, aluguel de imóveis, máquinas e equipamentos vinculadas a área produtiva do contribuinte e aquelas vinculadas a setores administrativos no momento de apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins. Sendo possível a apropriação de créditos sobre o total da despesa incorrida com esses serviços.

#### 4.2.3 Fretes de transferência, de vendas e diversos

A Lei 10.833, em seu art. 3º, inciso IX é clara ao autorizar expressamente o desconto de créditos sobre os encargos de fretes, exclusivamente nas operações de venda desde que pagos a pessoas jurídicas brasileiras, na hipótese de que o ônus desse transporte tenha sido suportado pelo vendedor.

Há, ainda, solução de consulta relativa ao tema:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 98, de 16 de maio de 2012

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. INSUMO. SERVIÇO APLICADO OU CONSUMIDO NA FABRICAÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA. Admite-se o desconto, por pessoa jurídica fabricante de bobinas de madeira (para embalagem de fios e cabos elétricos) destinadas à venda, de créditos relativos à prestação do serviço de corte e baldeio de toras de madeira, uma vez que o serviço é aplicado ou consumido na fabricação das bobinas, com a condição de que o serviço seja prestado por pessoa jurídica domiciliada no País. **INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DIREITO DE CRÉDITO. FRETE INTERNACIONAL. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. Admite-se o desconto, por pessoa jurídica que adquire serviços de frete internacional para a exportação de seus produtos, de créditos relativos ao frete na operação de venda, na condição de que suporte o ônus correspondente e desde que o transportador seja pessoa jurídica domiciliada no país.** (grifos nossos)

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 365 de 27 de Julho de 2007 PIS NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS RELATIVOS A FRETE. **Os valores referentes aos fretes nacionais e internacionais contratados para o transporte até o destinatário final de mercadorias adquiridas de terceiros (fabricantes ou atacadistas) no mercado interno e revendidas para clientes no mercado interno, no exterior, ou até o local de embarque de exportação, desde que prestados por pessoa jurídica domiciliada no País e cujo ônus seja do vendedor, podem compor o somatório dos créditos a serem descontados do PIS/Pasep, somente a partir de 01 de fevereiro de 2004.** - 8ª Região Fiscal – Divisão de Tributação (Disit 08) (grifos nossos)

No entanto, há posicionamento da própria Receita Federal quanto à inadmissibilidade da apuração dos créditos referente a serviços de “frete sobre transferência de mercadoria”, por não se tratarem de fretes na operação de venda como verificado abaixo:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 370 de 19 de Abril de 2009  
 CRÉDITOS DE COFINS. TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA PESSOA JURÍDICA. **Não geram direito a créditos a serem descontados da Cofins apurada de forma não-cumulativa, por não se tratarem de fretes na operação de venda, as importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil:** -relativas ao transporte de produtos acabados dos estabelecimentos industriais da empresa para seus depósitos fechados ou centros de distribuição, bem assim entre seus diversos depósitos ou centros distribuição, ou, ainda, entre seus estabelecimentos; -relativas ao transporte de produtos acabados depositados que retornarem ao estabelecimento depositante, ou forem remetidos pelos depositários a outros estabelecimentos da empresa, para utilização ou posterior comercialização. Geram direito a crédito da contribuição, por se caracterizarem como frete na operação de venda, as importâncias pagas a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil relativas ao transporte de mercadorias do depósito fechado ou centro de distribuição da empresa, nos quais se encontrem os bens, diretamente para o respectivo adquirente, quando essas despesas forem suportadas pela vendedora. - 8ª Região Fiscal – Divisão de Tributação (Disit 08) (grifos nossos)

**SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 255** de 05 de Agosto de 2008  
 INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. DESPESAS COM FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS. DESCONTO DE CRÉDITOS.

IMPOSSIBILIDADE. O valor do frete contratado com pessoa jurídica domiciliada no país para a realização de transferências de mercadorias dos estabelecimentos industriais aos estabelecimentos distribuidores da mesma pessoa jurídica não pode ser utilizado como crédito a ser descontado do PIS/Pasep devido sob a forma não-cumulativa, por não caracterizar serviço utilizado na produção ou fabricação de bens, e tampouco despesa/custo incorrido na operação de venda. - 8ª Região Fiscal – Divisão de Tributação (Disit 08)

Podemos concluir que somente são admitidos pela Administração Tributária Federal a apuração de créditos de PIS/Pasep e Cofins sobre as despesas com os fretes diretamente relacionados à venda, não sendo admitidos os fretes relativos às transferências de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte.

#### 4.2.4 Depreciação e amortização

De acordo com a legislação vigente, art. 3º, incisos VI e VII e §1º, III das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002, podem ser descontados créditos decorrentes de encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, cujas aquisições foram sujeitas ao pagamento das contribuições em análise.

Neste sentido, somente empresas produtoras ou prestadoras de serviço podem descontar créditos referentes aos encargos de depreciação e amortização.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 169, de 28 de agosto de 2013  
NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. DEPRECIAÇÃO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TRANSPORTE DE CARGAS. Na atividade de prestação de serviços de transportes rodoviários de carga consideram-se insumos para os fins previstos no art. 3o, II, da Lei nº 10.833, de 2003, as aquisições dos seguintes bens e serviços, desde que respeitados todos os requisitos legais e normativos: combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos empregados diretamente no serviço de transporte, inclusive veículos que movimentam a carga internamente nas instalações da empresa transportadora, sendo certo que o custo de aquisição desses combustíveis e lubrificantes inclui o frete pago na aquisição; partes e peças de reposição, quando intrinsecamente necessárias à atividade, utilizadas nos veículos que realizam o transporte da carga, inclusive veículos que movimentam a carga internamente nas instalações da empresa transportadora; serviços de manutenção realizados nos veículos que realizam o transporte da carga, inclusive veículos que movimentam a carga internamente nas instalações da empresa transportadora; serviços de carga e descarga pagos a pessoa jurídica. Por outro lado, não se subsomem no conceito de insumo para os mesmos fins, os seguintes bens e serviços: Combustíveis e lubrificantes, partes e peças de reposição, e serviços de manutenção empregados em veículos utilizados em fins distintos do transporte da carga, como cobranças ou angariação de clientes, entre outros; partes e peças de reposição, quando não essenciais à

realização dos serviços, utilizadas em veículos que realizam o transporte; seguros de qualquer espécie; serviços de monitoramento ou rastreamento via satélite ou on-line; serviços de agenciamento de cargas; serviços pagos a despachantes; serviços de inspeção veicular; serviços de despachantes aduaneiros; estadia de caminhões; indenizações de cargas não cobertas por seguros; serviços de lavagem e desinfecção. Também admitem créditos, com base no art. 3º, VI, § 1º, III, da Lei nº 10.833, de 2003, os encargos de depreciação, desde que respeitados todos os requisitos normativos e legais, calculados sobre o a aquisição de veículos da posição 8701.20.00 da NCM, quando utilizados estes diretamente na prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas, incluindo-se nesse conceito a movimentação de carga nas instalações internas da empresa transportadora. NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO.

#### 4.2.5 Compra para revenda de produtos sujeitos à tributação monofásica

Finalmente, quanto aos medicamentos adquiridos para revenda, sujeitos ao regime de tributação monofásica, entendo não ser cabível a apuração de créditos, devido à vedação estabelecida pelo art. 3º, inciso I, b, das Leis 10.833/2003, e 10.637/2002, que impossibilita expressamente o desconto de créditos de PIS/Pasep e Cofins na compra de álcool, gasolina, óleo diesel e gás liquefeito de petróleo derivado de petróleo e de gás natural, tributados conforme legislação específica e com aplicação de alíquotas diferenciadas.

No mesmo sentido, apresento pronunciamentos preferidos pela Receita Federal do Brasil por soluções de consulta, quando à impossibilidade de desconto de crédito relativa à aquisição de produtos sujeitos à tributação monofásica, também denominada de tributação concentrada:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 125 de 14 de Outubro de 2008  
 COMERCIANTE ATACADISTA. AQUISIÇÃO DE PRODUTO MONOFÁSICO PARA REVENDA. DIREITO A CRÉDITO **Do valor apurado de PIS não cumulativo, não podem ser descontados créditos calculados em relação às aquisições de mercadorias para revenda submetidas à tributação monofásica, ainda que sua receita de venda esteja sujeita à alíquota zero.** - 7ª Região Fiscal – Divisão de Tributação (Disit 07) (grifos nossos)

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 68 de 30 de Junho de 2010  
 TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA - CRÉDITOS - PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA REVENDA Os comerciantes varejistas representados pelo interessado não podem descontar créditos da Cofins calculados sobre o valor de aquisição de produtos para revenda sujeitos à tributação monofásica, sendo, neste caso, irrelevante o fato de ser a receita de venda desses produtos sujeita à alíquota zero das contribuições. Tal vedação subsiste desde a entrada em vigor, em 1º de maio de 2004, da sistemática de apuração não cumulativa dessa contribuição relativamente aos produtos submetidos à tributação monofásica, por força do disposto no inciso I, letra 'b' do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, não se aplicando à hipótese o artigo 17 da Lei nº 11.033, de



2004. À exceção do período de vigência da vedação estabelecida pelas MP nº 413, de 2008 e MP nº 451, de 2008, no caso da venda de produtos monofásicos por comerciantes varejistas, são passíveis de apuração e aproveitamento, desde que atendidas as condições estabelecidas na legislação de regência, apenas os créditos decorrentes das hipóteses previstas nos incisos II a X do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003. - 7ª Região Fiscal – Divisão de Tributação (Disit 07).

### 4.3 Estudo de caso prático

Conforme exposto, as contribuições sociais do PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo ensejam o recolhimento para fins tributários de cerca de 9,65% do faturamento mensal do contribuinte, quando não há desconto de créditos apurados.

Abaixo, demonstro, com base em valores reais os impactos quantitativos no PIS/Pasep e Cofins devidos na hipótese de se considerar a receita de venda sujeita à tributação monofásica como regime não cumulativo – dispensado a obrigatoriedade de rateio de créditos, e considerando a receita de venda sujeita à tributação monofásica como não englobada pelo regime não cumulativo, hipótese na qual o contribuinte estaria obrigado a realizar o rateio proporcional de créditos apurados.

	Receita em R\$	Proporção em %
Total	9.087.325,47	100%
Não Cumulativa	5.491.273,33	61%
Monofásica	3.596.052,14	39%

	Despesa em R\$	Não Cumulativo (61%)	Monofásico (39%)
Insumo	1.576.871,58	961.891,66	614.979,92
Serviço	893.653,12	545.128,40	348.524,72
Armazenagem	541.238,93	330.155,75	211.083,18
Aluguel	348.873,97	212.813,12	136.060,85
Energia Elétrica	127.390,80	77.708,39	49.682,41
Total	3.488.028,40	2.127.697,32	1.360.331,08

	Base de cálculo do crédito em R\$	Alíquota	Crédito apurado em R\$
Não Cumulativo	2.127.697,32	9,65%	205.322,79
Monofásico	1.360.331,08	9,65%	131.271,95

	Com rateio de créditos	Sem rateio de créditos
Base de Cálculo em R\$	5.491.273,33	5.491.273,33
Alíquota não cumulativa	9,65%	9,65%
PIS e Cofins apurados em R\$	529.907,88	529.907,88
Créditos compensados	-205.322,79	-336.594,74
PIS e Cofins a pagar	324.585,08	193.313,14

Levando-se em consideração que as receitas sujeitas à tributação monofásica de PIS/Pasep e Cofins estão incluídas no regime não cumulativo, no caso concreto demonstrado o contribuinte realizou um recolhimento de, aproximadamente, 40% menor do que na hipótese de se realizar o rateio de créditos.

Sem a necessidade de se realizar o rateio de créditos a alíquota efetiva combinada de PIS/Pasep e Cofins foi de 4%. Caso o contribuinte estivesse obrigado a realizar o rateio de créditos a alíquota efetiva combinada de PIS/Pasep e Cofins seria de 6% sobre o faturamento sujeito à tributação do regime não cumulativo.

## 5 CONCLUSÃO

É notória a complexidade do sistema tributário brasileiro, desde a apuração e declaração dos tributos como o seu recolhimento para o Estado.

A legislação fiscal brasileira vem evoluindo no decorrer dos últimos anos, tornando-se cada vez mais específica em relação a tributação de determinadas atividades, com o objetivo, em diversos momentos, de incentivar a produção e comercialização de bens e serviços definidos como prioridade pelo Estado brasileiro, de acordo com as necessidades da sociedade.

No que se refere, especificamente, a apuração do PIS/Pasep e Cofins regidos pelo regime não-cumulativo nas indústrias farmacêuticas, apresento, a seguir, os principais aspectos que julgo de relevante destaque no que se refere ao regime da não cumulatividade das contribuições do PIS/Pasep e Cofins na indústria farmacêutica:

a) A cobrança de tributos por parte do Estado não tem como objetivo penalizar o sujeito passivo;

b) A arrecadação tributária representa parte considerável dos recursos disponíveis para o Estado, em específico no que se refere às contribuições sociais;

c) O regime não cumulativo de PIS/Pasep e Cofins entrou em vigência a partir da publicação das Leis nº 10.637 e 10.833;

d) Somente parte das despesas incorridas pelos contribuintes ensejam o direito a apropriação de créditos de PIS/Pasep e Cofins;

e) A partir de 1º de agosto de 2004, os produtos farmacêuticos sujeitos à incidência da tributação monofásica estão incluídos na sistemática não-cumulativa;

f) Considerando a receita de comercialização destes produtos farmacêuticos na sistemática não cumulativa, é desnecessário o rateio para apropriação dos créditos calculados sobre os custos e despesas vinculados a essas receitas, previstos em Lei;

g) No entanto, especificamente durante a vigência das Medidas Provisórias 413/08 e 451/08, seria possível sustentar a interpretação de que estaria vedado o desconto de créditos de despesas vinculadas a produtos farmacêuticos.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2017.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2016.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1991.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BERGAMINI, Adolpho. **PIS e Cofins na teoria e na prática**. 3. ed. Rio de Janeiro: MP, 2012.

COSTA, Alcides Jorge. **Obrigação tributária**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário e Resenha Tributária, 1975.

FERREIRA, Pinto. **Comentários à Constituição Brasileira**. v. 5. São Paulo: Saraiva, 1992.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2016.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário brasileiro**. v. 1. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a renda: pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Justec, 1979.

PEGAS, Paulo Henrique. **PIS e Cofins**. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014.

ROSA JR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

SEHN, Solon. **PIS-Cofins: não cumulatividade e regimes de incidência**. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2016.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

XAVIER, Raquel Mercedes Motta. **Não cumulatividade do Pis e da Cofins: uma visão pragmática**. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2016.