



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da  
referência não  
encontrada

Fls. 1

---

Solução de Consulta nº 60 - Cosit

**Data** 18 de maio de 2016

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

ALÍQUOTA ZERO. PRODUTOS DESTINADOS AO USO EM HOSPITAIS, CLÍNICAS E CONSULTÓRIOS MÉDICOS E ODONTOLÓGICOS, CAMPANHAS DE SAÚDE REALIZADAS PELO PODER PÚBLICO, LABORATÓRIO DE ANATOMIA PATOLÓGICA, CITOLOGIA OU DE ANÁLISES CLÍNICAS.

A redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação de que trata o inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 2008, não se aplica em nenhuma hipótese a receitas de locação dos produtos listados no Anexo III desta norma, uma vez que, quando aplicável, o benefício fiscal ocorre apenas em relação à receita decorrente da venda no mercado interno e à operação de importação dos produtos contemplados.

É vedada a aplicação da redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação de que trata o inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 2008, à importação e à receita decorrente da venda no mercado interno de bens classificados em códigos da NCM não listados no Anexo III do referido Decreto.

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 6.426, de 2008, art. 1º, inciso III, e Anexo III; Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Ipi); Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts. 108 e 111.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

ALÍQUOTA ZERO. PRODUTOS DESTINADOS AO USO EM HOSPITAIS, CLÍNICAS E CONSULTÓRIOS MÉDICOS E ODONTOLÓGICOS, CAMPANHAS DE SAÚDE REALIZADAS PELO PODER PÚBLICO, LABORATÓRIO DE ANATOMIA PATOLÓGICA, CITOLOGIA OU DE ANÁLISES CLÍNICAS.

A redução a zero das alíquotas da Cofins e da Cofins-Importação de que trata o inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 2008, não se aplica em nenhuma hipótese a receitas de locação dos produtos listados no Anexo III

---

desta norma, uma vez que, quando aplicável, o benefício fiscal ocorre apenas em relação à receita decorrente da venda no mercado interno e à operação de importação dos produtos contemplados.

É vedada a aplicação da redução a zero das alíquotas da Cofins e da Cofins-Importação de que trata o inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 2008, à importação e à receita decorrente da venda no mercado interno de bens classificados em códigos da NCM não listados no Anexo III do referido Decreto;

**Dispositivos Legais:** Decreto nº 6.426, de 2008, art. 1º, inciso III, e Anexo III; Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi); Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts. 108 e 111.

## Relatório

A consulente, acima identificada, que, segundo consta em seu contrato social (fls. 11/12), tem por objeto social

*“a) comercialização, industrialização, importação, e exportação por conta própria ou de terceiros, de máquinas e aparelhos ligados a diálise, dos produtos consumidos por estes, bem como de partes e peças de reposição de tais máquinas e aparelhos;*

*b) comercialização, industrialização, importação e exportação por conta própria ou de terceiros, de medicamentos e saneantes ligados à área de diálise e de transplante;*

*c) a assunção e a concessão de representações comerciais relacionadas com as atividades mencionadas na letra 'a' e 'b' supra;*

*d) indústria e comércio de produtos farmacêuticos, biológicos e todos e quaisquer produtos similares ou relacionados, importação e exportação em geral, serviços de embalagem, reembalagem, esterilização e transporte de seus próprios produtos ou de produtos de terceiros;*

*e) a prestação de serviços de montagem, manutenção, conservação e assistência técnica de máquinas e aparelhos relacionados à diálise, bem como de locação e comodato de tais máquinas e aparelhos;*

*f) a prestação de serviços de assessoria, consultoria e suporte administrativo e operacional para empresas da área médica, especialmente clínicas de diálise e laboratórios clínicos em geral;*

*g) a administração de softwares de desenvolvimento próprio, prestação de serviços de assessoria, consultoria administrativa e operacional, instalação e manutenção; e*

*i) a participação em outras sociedades, como sócia ou acionista.”,*

dirige-se a esta Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio de procurador com poderes bastantes, para formular CONSULTA acerca da interpretação e aplicação da legislação tributária federal, em especial, para enquadramento de “*máquinas de hemodiálise e dialisadores*” no art. 1º, inciso I, anexo I, do Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008, tributação da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

2 Dentro deste universo de atividades, relata que realiza a importação de máquinas de hemodiálise e dialisadores de sua matriz no estrangeiro. Após sua integração ao estoque, “parte dos dialisadores e das máquinas de hemodiálise são vendidas no mercado interno para clínicas e hospitais públicos e privados; outra parte é transferida para o ativo imobilizado, com a finalidade de ser utilizado em contratos de aluguel ou comodato atrelado a venda de insumos.”

3 Entende que “embora as máquinas de hemodiálise e os dialisadores possuam os códigos NCM 9018.90.40 e 8421.29.11, respectivamente, tratam-se de elementos que somente conseguem desempenhar a função para a qual foram criados quando funcionam em conjunto” (destaques no original).

4 Refere-se às Notas 4 e 5 da Seção XVI da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), para fins de argumentar que “***o fato de que as bolsas de hemodiálise e as máquinas cicladoras para diálise peritoneal e seus acessórios fazem jus à redução a zero das alíquotas do PIS/PASEP e COFINS, por força do Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008, (...) a legislação tributária permite a concessão da referida renúncia fiscal também para as máquinas de hemodiálise e os dialisadores, considerando que ambos os conjuntos desempenham a mesma função: a Terapia Renal Substitutiva em doentes crônicos renais***” (destaques no original).

5 Em seguida desenvolve explicação acerca da função desempenhada pelas máquinas de hemodiálise e dialisadores, sobre o interesse público na importação e distribuição das máquinas de hemodiálise e dialisadores no Brasil e a realidade dos serviços de diálise no Brasil.

6 Enuncia e reproduz excertos das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que autorizariam o Poder Executivo a reduzir a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep, Cofins, Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação de determinados produtos destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, entre outros.

7 Contudo, afirma efetuar “*o pagamento do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a operação de importação e sobre a margem bruta obtida com o aluguel e a venda das máquinas de hemodiálise e dos dialisadores, nos percentuais de 1,65% e 7,6% (...) Tal tributação onera significativamente o preço das máquinas de hemodiálise e dos dialisadores importados e vendidos pela Consulente*”.

8 Em seguida, reproduz o inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 2008, e seu Anexo III, compreendendo que tal norma “***permite que as máquinas de hemodiálise e os dialisadores gozem da redução a zero das alíquotas do PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita decorrente das vendas e aluguel no mercado interno e sobre a operação de importação dos produtos***” (destaques no original).

9 Ainda alega que

*“Com efeito, considerando que as bolsas para hemodiálise e as máquinas cicladoras para diálise peritoneal e seus acessórios estão enquadradas na posição 3926.90.30 e na posição 9018.90.99 da NCM, expressamente previstas no Anexo III nº 6.426, de 07 de abril de 2008, e que desempenham a mesma função das máquinas de hemodiálise e dos dialisadores, estes produtos também fazem jus à redução a zero das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS.”*

*“Portanto, apesar de termos duas descrições distintas na NCM, com forma diferentes de tratamento, tanto o conjunto máquinas cicladoras para diálise peritoneal e bolsas de hemodiálise quanto o conjunto máquinas de hemodiálise e dialisadores têm por função a Terapia Renal Substitutiva em pacientes crônicos renais, sendo certo que a opção por uma ou outra modalidade terapêutica reside apenas no fato de que alguns pacientes não possuem vasos sanguíneos resistente e suficientemente acessíveis para uso da máquina de hemodiálise 3 (três) vezes por semana, hipóteses em que se recomenda a diálise peritoneal.”* (destaques no original)

10 Nesse sentido requer pronunciamento da RFB *“acerca da possibilidade da Consulente e suas filiais se beneficiarem da redução a zero das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente das vendas e aluguel de máquinas para diálise e dialisadores no mercado interno e sobre a operação de importação destes mesmos produtos (PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação).”*

11 Por fim, salienta que *“a Consulta NÃO envolve pretensão relativa à classificação de produtos e/ou mercadorias, nem tampouco uma declaração que assegure a Consulente o direito de importar e vender máquinas de hemodiálise e dialisadores com alíquota zero de PIS/PASEP e COFINS, mas, tão somente, que seja explicitada a interpretação da Receita Federal do Brasil acerca da legislação tributária (...) que poderá permitir à Consulente valer-se da redução a zero das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS nas operações descritas alhures”* (destaques no original).

## Fundamentos

12 Inicialmente, salienta-se que o processo de consulta sobre a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações prestadas pela consulente, sendo as análises feitas com base nas afirmações apresentadas, reservando-se sempre à administração tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

13 Ainda, cumpre ressaltar que, nos termos do art. 13 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, os efeitos da Solução de Consulta se estendem aos demais estabelecimentos da matriz da pessoa jurídica.

14 Questiona a consulente sobre o enquadramento no art. 1º, inciso III, anexo III, do Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008, da *“receita bruta decorrente das vendas”*, receita de *“aluguel”* e *“operação de importação”* de *“máquinas de hemodiálise”* e *“dialisadores”*,

produtos estes enquadrados, segundo a consulente, nos códigos 9018.90.40 e 8421.29.11 da Tipi, respectivamente.

15 Este Decreto fundamenta-se nos art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 2º, § 3º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 8º, § 11. da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que autorizam o Poder Executivo a reduzir a 0 (zero) e a restabelecer a alíquota incidente sobre receita bruta decorrente da venda e sobre a operação de importação, entre outros, de produtos destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM.

16 O Decreto nº 6.426, de 2008, que “*reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS - Importação dos produtos que menciona*”, assim dispõe em relação ao tema ora discutido:

**“Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a operação de importação dos produtos:**

(...)

*III - destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, da NCM, relacionados no [Anexo III](#) deste Decreto.*

(...)” (grifou-se)

#### *ANEXO III*

*PRODUTOS PARA USO EM LABORATÓRIO DE ANATOMIA PATOLÓGICA, CITOLÓGICA OU DE ANÁLISES CLÍNICAS E EM HOSPITAIS, CLÍNICAS E CONSULTÓRIOS MÉDICOS ODONTOLÓGICOS E EM CAMPANHAS DE SAÚDE REALIZADAS PELO PODER PÚBLICO*

Nº	PRODUTO	Código NCM
1	Imunoglobulina anti-Rh	3002.10.22
2	Outras imunoglobulinas séricas	3002.10.23
3	Concentrado de fator VIII	3002.10.24
4	Outros	3002.10.29
5	Reagentes de origem microbiana para diagnóstico	3002.90.10
6	Materiais para suturas cirúrgicas, de polidioxanona	3006.10.10
7	Materiais para suturas cirúrgicas, de aço inoxidável	3006.10.20
8	Outros	3006.10.90
9	Reagentes destinados à determinação dos grupos ou dos fatores sanguíneos	3006.20.00
10	À base de somatoliberina	3006.30.21

Nº	<i>PRODUTO</i>	Código NCM
11	Outros	3006.30.29
12	Cimentos	3006.40.11
13	Outros produtos para obturação dentária	3006.40.12
14	Cimentos para reconstituição óssea	3006.40.20
15	Preparações em gel, concebidas para uso em medicina humana ou veterinária, como lubrificante para certas partes do corpo em intervenções cirúrgicas ou exames médicos, ou como agente de ligação entre o corpo e os instrumentos médicos	3006.70.00
16	Bolsas para uso em colostomia, ileostomia e urostomia	3006.91.10
17	Outros	3006.91.90
<b>18</b>	<b>Bolsas para uso em medicina (hemodiálise e usos semelhantes)</b>	<b>3926.90.30</b>
19	Artigos de laboratório ou de farmácia	3926.90.40
20	Acessórios dos tipos utilizados em linhas de sangue para hemodiálise, tais como: obturadores, incluídos os reguláveis (clamps), cliques e similares	3926.90.50
21	Outras	3926.90.90
22	Vestuário e seus acessórios, de borracha vulcanizada não endurecida, para uso em laboratórios ou clínicas.	40.15
23	De capacidade inferior ou igual a 2cm <sup>3</sup>	9018.31.11
24	Outras	9018.31.19
25	Outras	9018.31.90
26	Gengivais	9018.32.11
27	De aço cromo-níquel, bisel trifacetado e diâmetro exterior superior ou igual a 1,6mm, do tipo das utilizadas com bolsas de sangue	9018.32.12
28	Outras	9018.32.19
29	Para suturas	9018.32.20
30	Agulhas	9018.39.10
31	De borracha	9018.39.21
32	Cateteres de poli(cloreto de vinila), para embolectomia arterial	9018.39.22
33	Cateteres de poli(cloreto de vinila), para termodiluição	9018.39.23
34	Outros	9018.39.29
35	Lancetas para vacinação e cautérios	9018.39.30
36	Outros	9018.39.99
37	De carboneto de tungstênio (volfrâmio)	9018.49.11
38	De aço-vanádio	9018.49.12
39	Outras	9018.49.19
40	Limas	9018.49.20
41	Grampos e cliques, seus aplicadores e extratores	9018.90.95
<b>42</b>	<b>Outros</b>	<b>9018.90.99</b>

17 Em primeiro plano, deve-se observar que a redução a zero das alíquotas das contribuições sociais em pauta, somente se às receitas decorrentes da venda no mercado interno e sobre a operação de importação dos produtos de que trata o supratranscrito Decreto, sendo inaplicáveis para receitas de aluguéis deste produtos, por ausência de previsão da legislação nesse sentido.

18 Superada tal questão, outro ponto claro é que os códigos dos produtos (9018.90.40 e 8421.29.11 da Tipi) que geram receita de venda no mercado interno ou são importados pela consulente (segundo classificação apresentada por ela mesma) não constam do Anexo III do Decreto nº 6.426, de 2008. Nesse sentido, resta evidente a inaplicabilidade do inciso III do art. 1º desta norma a tais produtos.

19 Não é excessivo trazer à luz alguns ensinamentos do Código Tributário Nacional-CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). Neste Código, as regras de integração disponíveis à autoridade competente para aplicar a legislação tributária, entre as quais se encontram a analogia e a equidade de que faz uso a consulente em sua linha argumentativa, só têm razão de ser na ausência de disposição expressa, o que não é o caso, em absoluto. O próprio sentido de integração da legislação tributária pressupõe alguma lacuna na legislação, o que não ocorre.

20 Afinal, o **Decreto nº 6.426, de 2008, lista expressamente** em seu Anexo III os códigos fiscais dos produtos que serão beneficiados pela redução a zero das alíquotas de que trata o seu art. 1º, III (desde que “*destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas*”). Assim, seguindo a lógica da hermenêutica do CTN, impõe-se a interpretação literal, aplicável às benesses fiscais, conforme dispõe seu art. 111. Em outras palavras, os benefícios fiscais não são presumidos, devem estar expressamente determinados na legislação. Em nome da maior clareza, reproduzem-se os dispositivos do CTN retromencionados:

*“Interpretação e Integração da Legislação Tributária*

*Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:*

*I - a analogia;*

*II - os princípios gerais de direito tributário;*

*III - os princípios gerais de direito público;*

*IV - a equidade.*

*(...)*

*Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

***I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;***

***II - outorga de isenção;***

***III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”** (grifou-se)*

21 Apesar disto, a pretensão da consulente é ver o inciso III do art. 1º aplicado também a seus produtos (“máquinas de hemodiálise” e “dialisadores”), por entender que outros produtos contemplados pela isenção — “bolsas para hemodiálise e as máquinas cicladoras para diálise peritoneal e seus acessórios estão enquadradas na posição 3926.90.30 e na posição 9018.90.99” — exercem a mesma função dos produtos por ela vendidos no mercado interno ou importados, qual seja “a Terapia Renal substitutiva em doentes crônicos renais”.

22 Para tanto, argumenta com base nas Notas da Seção XVI da Tipi (Máquinas e aparelhos, material elétrico, e suas partes; aparelhos de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios), que compreende os Capítulos 84 e 85 desta Tabela. Em específico, refere-se às Notas 4 e 5, cuja transcrição é oportuna:

***“4.- Quando uma máquina ou combinação de máquinas seja constituída de elementos distintos (mesmo separados ou ligados entre si por condutos, dispositivos de transmissão, cabos elétricos ou outros dispositivos), de forma a desempenhar conjuntamente uma função bem determinada, compreendida em uma das posições do Capítulo 84 ou do Capítulo 85, o conjunto classifica-se na posição correspondente à função que desempenha.***

---

*5.- Para a aplicação destas Notas, a denominação “máquinas” compreende quaisquer máquinas, aparelhos, dispositivos, instrumentos e materiais diversos citados nas posições dos Capítulos 84 ou 85.”*

23 Observa-se que a tentativa de aproveitamento destas Notas com o intuito de aproximar as “máquinas de hemodiálise” e “dialisadores” das “bolsas para hemodiálise e as máquinas cicladoras para diálise peritoneal e seus acessórios” não é válida.

22.1 Basta observar que a Nota 4 da Seção XVI da Tipi, ao determinar que a máquina (ou combinação de máquinas) constituída de elementos distintos, quando desempenhar conjuntamente um função bem determinada, classifica-se na posição correspondente à função que desempenha, somente se aplica àquelas funções de alguma das posições do Capítulo 84 e 85 da Tipi.

22.2 Assim, diante do fato de que nenhum dos produtos listados no anexo III do Decreto nº 6.426, de 2008, pertence aos Capítulos 84 ou 85 da NCM, em nenhuma hipótese, a regra da Nota 4 da Seção XVI da Tipi tem o condão de possibilitar a classificação um conjunto de máquinas e seus elementos em um código não incluído em tais capítulos.

## **Conclusão**

24 Por tudo relatado, responde-se à consulente que:

a) a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação de que trata o inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 2008, não se aplica em nenhuma hipótese às receitas de locação dos produtos listados nesta norma, uma vez que, quando aplicável, o benefício fiscal ocorre apenas em relação à receita decorrente da venda no mercado interno e à operação de importação dos produtos contemplados;

b) é vedada a aplicação da redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação de que trata o inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 2008, à importação e à receita decorrente da venda no mercado interno de bens classificados em códigos da NCM não listados no Anexo III do referido Decreto;

c) no caso concreto, a consulente afirma que as “máquinas de hemodiálise” e “dialisadores” envolvidos em suas operações estão classificados nos códigos 9018.90.40 e 8421.29.11 da Tipi, que não constam do rol taxativo do Anexo III do Decreto nº 6.426, de 2008, sendo, portanto, inaplicável a mencionada redução a zero de alíquotas à importação e à receita decorrente da venda no mercado interno de tais produtos.

(assinado digitalmente)

RONI PETERSON BERNARDINO DE BRITO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

---

(Delegação de Competência - Portaria RFB nº 657, de 26/04/2016 – DOU 27/04/2016)

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

(assinado digitalmente)  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex

### **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta.

Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Dê-se ciência ao interessado.

(assinado digitalmente)  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit