



## Solução de Divergência nº 4 - Cosit

**Data** 20 de janeiro de 2017

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

**REDUÇÃO A ZERO DA ALÍQUOTA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP PREVISTA NO INCISO III DO ARTIGO 1º DO DECRETO Nº 5.821, DE 2006. POSSIBILIDADE DE REDUÇÃO NA AQUISIÇÃO POR EMPRESA COMERCIAL REVENDEDORA.**

A redução a zero prevista no revogado inciso III do art. 1º do Decreto nº 5.821, de 2006, estava restrita aos produtos contemplados pela norma e estava condicionada à destinação dada aos produtos adquiridos com a desoneração tributária. Todavia, a desoneração era aplicável tanto na hipótese de importação ou de aquisição no mercado interno dos referidos produtos pela pessoa jurídica responsável por sua utilização quanto por pessoa jurídica revendedora, desde que, ao final da cadeia comercial, fosse observada a destinação dos produtos exigida no citado dispositivo.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, art. 2º, § 3º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, § 11; Decreto nº 5.821, de 2006, art. 1º, III.

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

**REDUÇÃO A ZERO DA ALÍQUOTA DA COFINS PREVISTA NO INCISO III DO ARTIGO 1º DO DECRETO Nº 5.821, DE 2006. POSSIBILIDADE DE REDUÇÃO NA AQUISIÇÃO POR EMPRESA COMERCIAL REVENDEDORA.**

A redução a zero prevista no revogado inciso III do art. 1º do Decreto nº 5.821, de 2006, estava restrita aos produtos contemplados pela norma e estava condicionada à destinação dada aos produtos adquiridos com a desoneração tributária. Todavia, a desoneração era aplicável tanto na hipótese de importação ou de aquisição no mercado interno dos referidos produtos pela pessoa jurídica responsável por sua utilização quanto por pessoa jurídica revendedora, desde que, ao final da cadeia comercial, fosse observada a destinação dos produtos exigida no citado dispositivo.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, art. 2º, § 3º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, § 11; Decreto nº 5.821, de 2006, art. 1º, III.

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela interessada, com base no artigo 16 da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, dispositivo revogado e que corresponde hoje ao art. 20 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, endereçado a esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), no qual pleiteia a reforma do entendimento exarado na Solução de Consulta nº 108, de 05 de março de 2010, da Disit/SRRF08.

2. A interessada, empresa que tem por objeto social a industrialização, comércio, importação e exportação de instrumentos médicos, odontológicos e veterinários, em geral; serviços de assistência técnica ligada ao ramo de atividade e a participação no capital de outras sociedades, de quaisquer atividades, como sócia ou acionista, conforme se verifica no contrato social, esclarece que protocolizou consulta junto à Superintendência Regional da Receita Federal da 8ª Região Fiscal (SRRF08), com o intuito de dirimir a dúvida sobre a interpretação e aplicação da legislação do Decreto 5.821, de 29 de junho de 2006, art. 1º, Inciso III e parágrafo único. No pedido inicial da consulta, fls. 4, a recorrente afirma fabricar e importar os produtos classificados nas posições 90.18, da NCM, contidas no aludido Decreto.

3. A recorrente formulou questionamento, fls. 3/5, indagando se está correto o entendimento adotado, pelo qual tem direito à redução a zero da alíquota da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) em todas as vendas no mercado interno, dos produtos relacionados no Decreto, e se está correto o entendimento adotado quanto à aplicação das reduções previstas para a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins em suas importações e, caso contrário, qual é o entendimento.

4. A Chefe da Disit/SRRF08 prolatou a Solução de Consulta nº 108, de 2010, respondendo à interessada que as vendas para revendedores e distribuidores de produtos classificados na posição 90.18 da NCM, seja de produção própria ou importados, não estão alcançadas pelo benefício de redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, Contribuição para o PIS/Pasep – Importação, Cofins e Cofins-Importação.

5. A Solução de Consulta nº 108, de 2010, da Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 8ª Região Fiscal (Disit/SRRF08), está assim ementada, na parte relativa à Cofins:

*ALÍQUOTA ZERO. PRODUTOS CLASSIFICADOS NA POSIÇÃO 90.18 DA NCM.*

*A alíquota zero de Cofins e de Cofins-Importação prevista para as vendas no mercado interno e para a importação dos produtos classificados na posição 90.18 da NCM está indissociavelmente condicionada à efetiva destinação dos bens aos estabelecimentos discriminados na norma exoneratória, nos quais se dará seu uso.*

*Essa destinação não pode ser garantida a priori pelo simples fato de um produto estar relacionado no pertinente anexo do diploma que estabeleceu a redução, pois não pode o benefício ser tratado como sendo meramente objetivo.*

*Ao contrário, para aplicação da alíquota zero, é necessária a efetiva comprovação, em uma dada operação, que o adquirente/destinatário e usuário*

*dos bens seja hospital, clínica, consultórios médicos e odontológicos, órgão responsável ou executor de campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas.*

*As vendas para revendedores e distribuidores dos produtos classificados na posição 90.18 da NCM, seja de produção própria ou importados, não estão alcançadas pelo benefício, de redução a zero das alíquotas de Cofins e Cofins-Importação.*

*No caso de bens importados, o benefício só pode ser evocado quando a importação for realizada diretamente pelo hospital, clínica, consultórios médicos e odontológicos, órgão responsável ou executor de campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas.*

*Desde a vigência do Decreto nº 5.821, de 2006, ou seja, a partir de /06/2006, passou-se a aplicar a alíquota zero da Cofins também nas vendas feitas a hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos e aos órgãos responsáveis ou executores de campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público.*

6. Em seu recurso especial, a interessada alega que a orientação exarada pela Disit/SRRF08, está em desconformidade com o entendimento exteriorizado pelas Solução de Consulta nº 9 da Disit/SRRF06, de 2007, Solução de Consulta nº 304 da Disit/SRRF07, de 2006, Solução de Consulta nº 191 da Disit/SRRF06, de 2004, e Solução de Consulta 449 da Disit/SRRF07, de 2004.

7. A Solução de Consulta de nº 9 da Disit/SRRF06, de 2007, está assim ementada, na parte relativa à Cofins:

*Ementa: ALÍQUOTA. REDUÇÃO A ZERO.*

*A partir de 30 de junho de 2006, fica reduzida a zero a alíquota da Cofins – Importação incidente sobre as operações de importação dos produtos relacionados no anexo III do Decreto nº 5.821, de 2006, quando destinados ao uso em hospitais, clínicas, consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas.*

*A redução a zero se aplica também à empresa comercial que importe esses produtos para revenda a hospitais, clínicas, consultórios médicos e odontológicos, laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, ou ao Poder Público, para serem utilizados em campanhas de saúde.*

8. A Solução de Consulta nº 304, da Disit/SRRF07, de 2006, está assim ementada, na parte relativa à Cofins:

*Ementa: REDUÇÃO A ZERO DA ALÍQUOTA INCIDENTE NA IMPORTAÇÃO*

*Inexiste restrição, para fins de fruição da redução a zero da alíquota do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidentes sobre o produto cateter, código NCM 9018.39.29, constante do Anexo III do Decreto nº 5.821, de 2006, a que o mesmo seja importado para revenda, desde que atendida a condição de ser destinado ao uso em laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos e em campanhas de saúde pública, conforme estabelecido na lei instituidora do benefício e no decreto que a regulamentou.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25/10/2006; Lei nº 10.865, de 30/04/2004, § 11 do artigo 8º, com a redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005; Decreto nº 5.821, de 29/06/2006.*

9. A Solução de Consulta de nº 191, da Disit/SRRF06, de 2004, está assim ementada, na parte relativa à Cofins:

*Ementa: Cofins-Importação. Redução de alíquotas.*  
*O teor do Decreto nº 5.057/2004 em vigor é aquele publicado no DOU de 19/05/2004.*  
*Estão sujeitos a alíquotas nulas de Cofins-Importação os produtos da posição 9018 da NCM citados no Anexo II do Decreto nº 5.057/2004 e destinados ao uso em laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas.*  
*Os demais produtos da posição 9018 da NCM, assim como os produtos da posição 9021, estão sujeitos à alíquota de 7,6% para a Cofins-Importação.*  
*Dispositivos Legais: Lei nº 10.865/2004, art. 8º, incs. I e II, e Decreto nº 5.057/2004, art. 1º, inc. II.*

10. A Solução de Consulta de nº 449, da Disit07/SRRF07, de 2004, está assim ementada, na parte relativa à Cofins:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*  
*Ementa: ALÍQUOTA ZERO. OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO.*  
*É reduzida a zero a alíquota da Cofins incidente sobre a operação de importação dos produtos destinados ao uso em 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, desde que estejam relacionados no Anexo II do Decreto nº 5.127, de 2004.*  
*Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2002, art. 2º, § 3º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, § 11; Decreto nº 5.127, de 2004, art. 1º, II.*

11. Por todas as razões expostas em seu recurso de fls. 41 a 52, a recorrente aguarda o acolhimento do recurso de forma a garantir o direito a redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em todas as vendas no mercado interno, dos produtos relacionados no Decreto 5.821, de 2006.

É o relatório.

## Fundamentos

12. Conforme Parecer da Disit/SRRF08 às fls. 121/127, aquela Disit reconheceu a divergência alegada pela recorrente e conheceu do recurso especial de divergência. Da leitura da ementa da Solução de Consulta recorrida e das Soluções de Consulta colacionadas pela recorrente, reconhece-se a divergência e conhece-se o Recurso Especial de Divergência.

13. O questionamento eficaz desta consulta versa sobre a interpretação do alcance das desonerações da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, da Cofins e da Cofins-Importação promovidas pelo inciso III do art. 1º do Decreto nº 5.821, de 29 de junho de 2006 (revogado e substituído pelo inciso III do art. 1º do Decreto no 6.426, de 7 de abril de 2008), em relação às receitas decorrentes da venda no mercado interno e à importação dos produtos classificados nas posições 90.18 da NCM.

14. Mais especificamente, questiona-se se as mencionadas desonerações alcançam também “a cadeia intermediária de distribuição” dos referidos produtos, ou seja as vendas no mercado interno a pessoas que exercem atividade comercial e as importações realizadas por estas mesmas pessoas jurídicas, que, posteriormente, revendem tais produtos aos agentes e atividades de saúde destinatários das desonerações em lume (“hospitais, clínicas e consultórios

médicos e odontológicos, laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, ou ao Poder Público para serem utilizados em campanhas de saúde”).

15. Inicialmente, impende apresentar a legislação correlata., e a evolução legislativa e normativa que sofreu ao longo do tempo.

16. A Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, no § 11 do art. 8º, concedeu ao Poder Executivo autorização para reduzir a zero e para restabelecer as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, incidentes sobre a importação de: a) produtos químicos e farmacêuticos classificados nos Capítulos 29 e 30 da NCM; e b) produtos destinados ao uso em 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.

*“§ 11. Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir a 0 (zero) e a restabelecer as alíquotas do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, incidentes sobre: I - produtos químicos e farmacêuticos classificados nos Capítulos 29 e 30 da NCM;*

*II - produtos destinados ao uso em 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.”*

17. A Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, incluiu § 3º ao art. 2º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente, por meio de seus arts. 21 e 37, concedendo ao Poder Executivo também a autorização para reduzir a zero e para restabelecer as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de produtos químicos e farmacêuticos, classificados nos Capítulos 29 e 30, sobre produtos destinados ao uso em laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, da TIPI.

*“Art. 21. Os arts. 1º, 2º, 3º, 6º, 10, 12, 15, 25, 27, 32, 34, 49, 50, 51, 52, 53, 56 e 90 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:*

*“Art. 2º.....*

*...*

*§ 3º Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir a 0 (zero) e a restabelecer a alíquota incidente sobre receita bruta decorrente da venda de produtos químicos e farmacêuticos, classificados nos Capítulos 29 e 30, sobre produtos destinados ao uso em laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, e sobre sementes e embriões da posição 05.11, todos da TIPI.” (NR)”*

*...*

*Art. 37. Os arts. 1º, 2º, 3º, 5º, 5ºA e 11 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação:*

*“Art. 2º.....*

*...*

*§ 3º Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir a 0 (zero) e a restabelecer a alíquota incidente sobre receita bruta decorrente da venda de produtos químicos e farmacêuticos, classificados nos Capítulos 29 e 30, sobre produtos destinados ao uso em laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, e sobre sementes e embriões da posição 05.11, todos da TIPI.” (NR)”*

18. O Decreto nº 5.057, de 30 de abril de 2004, exerceu a autorização concedida pelos dispositivos legais acima transcritos:

*“DECRETO Nº 5.057, DE 30 DE ABRIL DE 2004.*

*Reduz a zero as alíquotas específicas do PIS/PASEP e da COFINS, dos produtos que menciona.*

*O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto no art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e no § 11 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004,*

*DECRETA:*

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

*I - químicos e farmacêuticos, classificados nos Capítulos 29 e 30 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, relacionados no Anexo I;*

*II - destinados ao uso em 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 II; e*

*(...)*

*Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de maio de 2004.”*

19. Posteriormente, o Poder Executivo, no exercício de sua autorização legal, editou o Decreto nº 5.127, de 5 de julho de 2004, com vigência a partir de 1º de maio de 2004 (art. 4º), revogando o Decreto nº 5.057, de 30 de abril de 2004.

*“DECRETO Nº 5.127, DE 5 DE JULHO DE 2004.*

*Reduz a zero as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS dos produtos que menciona.*

*O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto no art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, no art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e no § 11 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004,*

*DECRETA:*

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

*I - químicos classificados no Capítulo 29 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, relacionados no Anexo I deste Decreto; e*

*II - destinados ao uso em 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 II deste Decreto.*

*Art. 2º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, incidentes sobre a operação de importação dos produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, exceto no código 3003.90.56, 30.04, exceto no código 3004.90.46, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, todos da NCM.*

*(...)*

*Art. 4º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de maio de 2004.*

*Art. 5º Fica revogado o Decreto nº 5.057, de 30 de abril de 2004.”*

20. Em fins de 2005, ocorreu alteração da redação do § 3º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, promovida pelo art. 43 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, e alteração da redação do inciso II do § 11 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, promovida pelo art. 44 também da Lei nº 11.196, de 2005. Reproduzem-se os dispositivos citados:

*“Art. 43. Os arts. 2º, 3º, 10 e 15 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passam a vigorar com a seguinte redação:*

*“Art. 2º .....*

*§ 3º Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir a 0 (zero) e a restabelecer a alíquota incidente sobre receita bruta decorrente da venda de produtos químicos e farmacêuticos, classificados nos Capítulos 29 e 30, sobre 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, e sobre sêmens e embriões da posição 05.11, todos da Tipi.*

*.....” (NR)*

*...  
Art. 44. Os arts. 7º, 8º, 15, 28 e 40 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, passam a vigorar com a seguinte redação:*

*“Art. 8º .....*

*§ 11. ....*

*II - produtos destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público e laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18 da NCM.*

*.....” (NR)”*

20.1 Atente-se para o fato de que a alteração do art. 43 da Lei nº 11.196, de 2005, **apenas se deu no âmbito da lei da Cofins, não alcançando a Contribuição para o PIS/Pasep**, pois não ocorreu nesse momento alteração da redação do § 3º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002. Com isso, neste caso em concreto, houve perda de igualdade entre estas duas contribuições incidentes sobre a receita, que, como regra geral, sempre têm dispositivos legais equivalentes.

20.2 Entretanto, no âmbito da lei das contribuições incidentes sobre a importação, a igualdade se manteve, ou seja, a alteração do art. 44 da Lei nº 11.196, de 2005, **atingiu tanto a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação quanto a Cofins-Importação**. Isso se deve ao fato de que o *caput* do § 11 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, engloba ambas as contribuições incidentes sobre a importação; não havendo disciplina em duas leis próprias, como ocorre com as contribuições incidentes sobre a receita.

20.3 As modificações, implementadas pela Lei nº 11.196, de 2005, sobre a matéria em exame, consistiram na ampliação do potencial benefício fiscal, visando incluir autorização ao Poder Executivo para reduzir a zero e para restabelecer as alíquotas da Cofins (mas não da Contribuição para o PIS/Pasep), incidente sobre a receita bruta decorrente de venda, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, incidentes sobre a importação, dos produtos classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18 da

NCM ou da TIPI, quando destinados ao uso em **hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, e campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público.**

21. Em virtude das mudanças da Lei nº 11.196, de 2005, o Poder Executivo editou o Decreto nº 5.821, de 29 de junho de 2006, com vigência a partir de 30 de junho de 2006, para dar efetividade à ampliação de sua autorização. O mencionado Decreto também incorporou a ausência de simetria entre as duas contribuições do mercado interno, confira-se *caput* e inciso I do parágrafo único de seu art. 1º. Segue o texto do mesmo:

*DECRETO Nº 5.821, DE 29 DE JUNHO DE 2006.*

*Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação dos produtos que menciona, conforme disposições do § 3º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, do § 3º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do § 11 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.*

*O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso das atribuições que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto no § 3º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, no § 3º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e no § 11 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004,*

*DECRETA:*

*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:*

*I - químicos classificados no Capítulo 29 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, relacionados no Anexo I deste Decreto;*

*II - químicos intermediários de síntese, classificados no Capítulo 29 da NCM e relacionados no Anexo II deste Decreto, no caso de serem:*

*a) vendidos para pessoa jurídica industrial, para serem utilizados na fabricação dos produtos relacionados no Anexo I; ou*

*b) importados por pessoa jurídica industrial, para serem utilizados na fabricação dos produtos relacionados no Anexo I;*

*III - destinados ao uso em 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.*

*Parágrafo único. No caso de importação ou venda no mercado interno dos produtos de que trata o inciso III, quando destinados ao uso em hospitais, em clínicas e consultórios médicos e odontológicos e em campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público, ficam reduzidas a zero as alíquotas:*

*I - da COFINS incidente sobre a receita bruta decorrente de venda no mercado interno; e*

*II - da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.*

*Art. 2º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, incidentes sobre a operação de importação dos produtos farmacêuticos classificados, na NCM:*

*I - na posição 30.01;*

*II - nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1 e 3002.20.2;*

*III - nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99;*

*IV - na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56;*

*V - na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46;*

*VI - no código 3005.10.10;*

*VII - nos itens 3006.30.1 e 3006.30.2; e*

VIII - no código 3006.60.00.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 4º Fica revogado o Decreto nº 5.127, de 5 de julho de 2004.

22. Em seguida, a Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, por meio de seu art. 17, alterou o art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, restabelecendo potencialmente (pois apenas na esfera da autorização, necessitando ainda do exercício efetivo por meio de Decreto do Poder Executivo) o equilíbrio entre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, incidentes sobre a receita de venda, relativamente à matéria em estudo, *verbis*:

“Art. 17. Os arts. 2º, 3º e 38 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passam a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 2º .....

.....

§ 3º Fica o Poder Executivo autorizado a reduzir a 0 (zero) e a restabelecer a alíquota incidente sobre receita bruta decorrente da venda de produtos químicos e farmacêuticos, classificados nos Capítulos 29 e 30 da TIPI, sobre 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, e sobre semens e embriões da posição 05.11, todos da TIPI.**

..... ” (NR)”

23. Foi então o Decreto nº 6.337, de 31 de dezembro de 2007, o instrumento mediante o qual o Poder Executivo reduziu também a zero a alíquota da **Contribuição para o PIS/Pasep**, incidente sobre a receita de vendas, no mercado interno, dos produtos que mencionava, destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos e em campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público; dando plena eficácia, com vigência a partir da data de sua publicação, à nova redação do § 3º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, trazida pelo art. 17 da Lei nº 11.488, de 2007.

*DECRETO Nº 6.337, DE 31 DE DEZEMBRO DE 2007.*

*Dá nova redação ao art. 1º do Decreto nº 5.821, de 29 de junho de 2006, que reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação dos produtos que menciona, conforme disposições do § 3º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, do § 3º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do § 11 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.*

*O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto no § 3º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002,*

*DECRETA:*

*Art. 1º O inciso III do art. 1º do Decreto nº 5.821, de 29 de junho de 2006, passa a vigorar com a seguinte redação:*

*“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.” (NR)*

*Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.*

*Art. 3º Fica revogado o parágrafo único do art. 1º do Decreto nº 5.821, de 29 de junho de 2006.*

24. Por fim, foi publicado o Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008, que, apesar de revogar os Decretos nº 5.821, de 2006, e nº 6.337, de 2007, manteve inalterada a disciplina dada à matéria, modificando apenas alguns produtos dos Anexos.

*DECRETO Nº 6.426, DE 7 DE ABRIL DE 2008.*

*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.*

*O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso das atribuições que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto no § 3º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, no § 3º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e no § 11 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004,*

*DECRETA:*

*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:*

*I - químicos classificados no Capítulo 29 da Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, relacionados no Anexo I;*

*II - químicos intermediários de síntese, classificados no Capítulo 29 da NCM e relacionados no Anexo II, no caso de serem:*

*a) vendidos para pessoa jurídica industrial, para serem utilizados na fabricação dos produtos relacionados no Anexo I; ou*

*b) importados por pessoa jurídica industrial, para serem utilizados na fabricação dos produtos relacionados no Anexo I;*

*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.*

*Art. 2º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, incidentes sobre a operação de importação dos produtos farmacêuticos classificados, na NCM:*

*I - na posição 30.01;*

*II - nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1 e 3002.20.2;*

*III - nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92 e 3002.90.99;*

*IV - na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56;*

*V - na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46;*

*VI - no código 3005.10.10;*

*VII - nos itens 3006.30.1 e 3006.30.2; e*

*VIII - no código 3006.60.00.*

*Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.*

*Art. 4º Ficam revogados os Decretos nº 5.821, de 29 de junho de 2006, e nº 6.337, de 31 de dezembro de 2007.*

25. Tendo sido examinada a legislação que trata do assunto do Recurso, é possível agora contextualizar o pleito da recorrente, a fim de prover uma solução, alocada no tempo, adaptada à complexidade de sua disciplina.

26 . Do quanto foi exposto, verifica-se que o inciso III do art. 1º do Decreto nº 5.821, de 2006, estabeleceu benefício da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, da Cofins e da Cofins-Importação condicionado ao cumprimento dos seguintes requisitos: a) comercialização no mercado interno ou importação dos produtos

“classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, da NCM”, relacionados no anexo III do indigitado Decreto; e b) a utilização de tais produtos “em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas”.

27. Neste ponto, impõe-se a questão nuclear da presente consulta: para fruição do benefício de que trata o inciso III do art. 1º do Decreto nº 5.821, de 2006, exige-se que os agentes de saúde beneficiados (hospitais, clínicas...) realizem eles mesmos a aquisição direta do produtor ou a importação dos produtos contemplados pela desoneração?

28. Analisando-se o texto do inciso III do art. 1º do Decreto nº 5.821, de 2006, conclui-se que não. Indubitavelmente, o legislador privilegiou a destinação dos produtos listados como condição para a aplicação da redução das alíquotas das contribuições em testilha, em detrimento da qualificação das pessoas jurídicas intervenientes.

29. Deveras, não há no Decreto nº 5.821, de 2006, qualquer exigência de que a aquisição no mercado interno ou a importação dos produtos contemplados seja realizada diretamente pelas pessoas jurídicas responsáveis por sua utilização. De igual modo, verifica-se não existir tal exigência em quaisquer dos Decretos precursores do vigente, quais sejam os revogados Decreto nº 5.057, de 30 de abril de 2004, e Decreto nº 5.127, de 5 de julho de 2004, bem como no Decreto sucessor, o Decreto nº 6.426, de 2008.

30. Nesse particular, não cabe aplicação do disposto no inciso II do art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, que exige interpretação literal da legislação que disponha sobre outorga de isenção (analogicamente aplicada à concessão de alíquota zero). Isto porque, como dito, o comentado Decreto nº 5.821, de 2006, não estabeleceu exigências relativas à forma de comercialização dos produtos em voga, mas apenas relativas à destinação a ser conferida aos produtos. Portanto, **in casu**, não há texto sobre o qual se deve exercer interpretação literal.

31. Nesse contexto, deve ser observado o antigo brocardo latino: “*ubi lex non distinguit nec distinguere debemus*” (“onde a lei não distingue, não cabe ao intérprete distinguir”), brilhantemente explanado na clássica lição de Carlos Maximiliano: “*quando o texto dispõe de modo amplo, sem limitações evidentes, é dever do intérprete aplicá-lo a todos os casos particulares que se possam enquadrar na hipótese geral prevista explicitamente; não tente distinguir entre as circunstâncias da questão e as outras; cumpra a norma tal qual é, sem acrescentar condições novas, nem dispensar nenhuma das expressas*”.<sup>1</sup>

32. Assim, conclui-se que a fruição dos benefícios de redução de alíquotas em estudo não está condicionada à imediata e direta interveniência dos agentes de saúde responsáveis por sua utilização, sem prejuízo das exigências legais relativas à destinação dos produtos.

33. Portanto, as reduções a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, da Cofins e da Cofins-Importação previstas no inciso III do art. 1º do Decreto nº 5.821, de 2006, são aplicáveis também nas vendas no mercado interno a pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, que, nos termos da consulente, “constituem a cadeia intermediária de distribuição” dos produtos contemplados, e nas importações realizadas por estas mesmas pessoas jurídicas, exigindo-se, em qualquer hipótese, que seja dada aos produtos a destinação exigida no referido dispositivo.

34. Incontestavelmente, sob o prisma da fiscalização tributária, seria mais pragmático conceder a desoneração somente nas operações em que interviessem diretamente os agentes beneficiários responsáveis pela destinação final dos produtos.

35. Todavia, como demonstrado supra, a legislação não estabeleceu tal limitação, estando o intérprete impossibilitado de **per si** estabelecê-la.

<sup>1</sup> Hermenêutica e Aplicação do Direito, 18ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 247.

36. Ademais, não se pode olvidar que em determinados extratos de mercado, como parece ser o do caso presente, mostra-se inconveniente, e, às vezes, incabível, a fixação de limitação desta natureza, dada a estrutura da cadeia de produção e de comercialização dos produtos envolvidos.

37. Além disso, é razoável admitir que, em relação aos produtos versados nesta consulta, o fato de o adquirente comerciante não ser a pessoa jurídica responsável por sua utilização não impede que lhes seja dada a destinação exigida pela legislação, notadamente em razão de suas características (produtos de uso restrito a atividades médicas e sujeitos a implacável fiscalização da agência reguladora competente), que dificultam sua utilização em destinação diversa da preconizada pela Lei.

38. Por fim, ressalte-se que o art. 22 da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, instituiu, no âmbito das contribuições em comento, comando apto a garantir a arrecadação tributária na hipótese de descumprimento do requisito de destinação dos produtos cuja produção e comercialização se fomenta por meio de desonerações condicionadas:

*“Art. 22. Salvo disposição expressa em contrário, caso a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação for condicionada à destinação do bem ou do serviço, e a este for dado destino diverso, ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, como se a não-incidência, a isenção, a suspensão ou a redução das alíquotas não existisse.”*

39. Vale ressaltar que o entendimento desta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) foi pacificado ao longo do tempo seguindo a orientação adotada nesta Solução. Vejam-se as ementas na parte relativa à Cofins:

Solução de Consulta Cosit nº 7, de 9 de novembro de 2011, publicada no Diário Oficial da União de 14/11/2011:

*“Ementa: A redução a zero da alíquota da Cofins-Importação prevista no inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008, é aplicável tanto na hipótese de importação dos produtos relacionados no Decreto pela pessoa jurídica responsável por sua utilização quanto na hipótese de importação por pessoa jurídica revendedora, exigindo-se, em qualquer hipótese, que seja dada aos mencionados produtos a destinação estabelecida pelo referido Decreto.*

*A mesma interpretação se aplica às importações realizadas sob a vigência das alíquotas zero da Cofins-Importação instituídas pelo revogado inciso II do art. 1º do Decreto nº 5.057, de 30 de abril de 2004, pelo revogado inciso II do art. 1º do Decreto nº 5.127, de 5 de julho de 2004, e pelo revogado inciso III do art. 1º do Decreto nº 5.821, de 29 de junho de 2006.”*

Solução de Consulta Cosit nº 3, de 6 de junho de 2012, publicada no DOU de 03/06/2012:

*As reduções a zero das alíquotas da Cofins e da Cofins-Importação previstas no inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008, são aplicáveis também nas vendas no mercado interno a pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, e nas importações realizadas por estas pessoas jurídicas, exigindo-se, em qualquer hipótese, que seja dada aos produtos a destinação prevista no referido dispositivo, sob pena de tornarem-se exigíveis as contribuições, acrescidas das penalidades legais cabíveis.*

Solução de Consulta Cosit nº 8, de 15 de julho de 2013, publicada no DOU de 26/08/2013:

*“A aplicação das reduções a zero das alíquotas da Cofins incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e na importação:*

- a) de que trata o inciso I do art. 1º do Decreto nº 5.821, de 2006, relativa aos produtos químicos classificados no Capítulo 29 da NCM relacionados no Anexo I do referido Decreto, independe da atividade do adquirente no mercado interno ou do importador.
- b) de que trata o inciso II do art. 1º do Decreto nº 5.821, de 2006, restrita aos produtos contemplados, está condicionada à destinação dada aos produtos adquiridos com benefício, e não alcança a receita decorrente da venda de tais produtos a agentes revendedores;
- c) de que trata o inciso III do art. 1º do Decreto nº 5.821, de 2006, restrita aos produtos contemplados, está condicionada à destinação dada aos produtos adquiridos com benefício. Todavia, a desoneração é aplicável tanto na hipótese de importação ou de aquisição no mercado interno dos referidos produtos pela pessoa jurídica responsável por sua utilização quanto por pessoa jurídica revendedora, desde que, ao final da cadeia comercial, seja observada a destinação dos produtos exigida no citado dispositivo.
- Ademais, as reduções a zero de alíquotas de que trata o Decreto nº 5.821, de 2006, aplicam-se:
- i) em relação à Cofins incidente sobre a receita, apenas às pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da referida contribuição, observadas as regras legais aplicáveis a cada hipótese de desoneração;
- ii) em relação à Cofins incidente na importação, a todos os sujeitos passivos, independentemente do regime de apuração da Cofins incidente sobre a receita a que submetidos, observadas as regras legais aplicáveis a cada hipótese de desoneração.”

## Conclusão

41. Diante do exposto, soluciona-se a divergência respondendo à interessada que a redução a zero prevista no revogado inciso III do art. 1º do Decreto nº 5.821, de 2006, estava restrita aos produtos contemplados pela norma e estava condicionada à destinação dada aos produtos adquiridos com a desoneração tributária. Todavia, a desoneração era aplicável tanto na hipótese de importação ou de aquisição no mercado interno dos referidos produtos pela pessoa jurídica responsável por sua utilização quanto por pessoa jurídica revendedora, desde que, ao final da cadeia comercial, fosse observada a destinação dos produtos exigida no citado dispositivo.

42. Em decorrência, propõe-se:

- a) **A reforma**, nas disposições conflitantes com o disposto nesta Solução de Divergência, da Solução de Consulta Disit/SRRF08 de nº 108, de 05 de março de 2010.
- b) **A ratificação integral** das demais Soluções de Consulta constantes no recurso especial de divergência interposto pela interessada.

(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. À Coordenadora-Geral da Cosit-Substituta, para aprovação.

*(assinado digitalmente)*

FAUSTO VIEIRA COUTINHO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex-Substituto

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Divergência.

Reforme-se a Solução de Consulta Disit/SRRF08 nº 108, de 05 de março de 2010, nos termos desta Solução de Divergência.

Publique-se na forma do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Dê-se ciência ao destinatário da Solução de Consulta reformada.

*(assinado digitalmente)*

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora-Geral da Cosit-Substituta