



Solução de Consulta nº 336 - Cosit

Data 26 de junho de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

RECEITA. VENDA NO MERCADO INTERNO. IMPORTAÇÃO. LUVAS DE VINIL. NCM 3926.20.00. ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE.

A redução a zero da alíquota quantificadora da Cofins, tal como prevista no art. 1º, III, do Decreto nº 6.426, de 2008, é inaplicável no auferimento de receita decorrente da venda no mercado interno e sobre operação de importação de luvas de vinil classificadas na posição 3926.20.00 da NCM, ainda que destinadas 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.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 111; e Decreto nº 6.426, de 2008, art. 1º, inciso III.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

RECEITA. VENDA NO MERCADO INTERNO. IMPORTAÇÃO. LUVAS DE VINIL. NCM 3926.20.00. ALÍQUOTA ZERO. INAPLICABILIDADE.

A redução a zero da alíquota quantificadora da Contribuição para o PIS/Pasep, tal como prevista no art. 1º, III, do Decreto nº 6.426, de 2008, é inaplicável no auferimento de receita decorrente da venda no mercado interno e sobre operação de importação de luvas de vinil classificadas na posição 3926.20.00 da NCM, ainda que destinadas 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.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), art. 111; e Decreto nº 6.426, de 2008, art. 1º, inciso III.

Relatório

A consulente acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, formula consulta acerca de interpretação da legislação tributária relativa à redução a 0 (zero) das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da 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 relacionados no art. 1º, III, do Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008.

2. Aduz, primeiramente, as seguintes considerações de fato e de direito:

a) que “é importador habitual de Luvas de Vinil (policloreto de vinila), classificadas na NMC 3926.20.00”;

b) que, “nos termos do inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008, existe uma alíquota zero (0%) para as Contribuições para o PIS/Pasep e Cofins (...) incidentes sobre a receita decorrente da venda no mercado interno e sobre a operação de importação dos 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 classificadas na posição 39.26 da NCM, relacionados no Anexo III do referido Decreto”.

3. Em face desse contexto, propõe as seguintes questões:

“(…) considerando que as Luvas de Vinil classificadas no Código NCM 3926.20.00, embora não constem do Anexo III do Decreto nº 6.426/2008, são próprias para utilização em procedimentos hospitalares e demais estabelecimentos de saúde (...) e também podem ser destinadas ao uso em laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas (...) pergunta-se:

a) As luvas de vinil destinadas à área de saúde (...) fazem jus ao benefício fiscal da alíquota zero do PIS/Pasep e da Cofins? No nosso entendimento sim, tanto nas vendas no mercado interno quanto na importação;

b) As luvas de vinil não destinadas à área de saúde (...) quando destinadas ao uso em laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, fazem jus ao benefício fiscal da alíquota zero do PIS/Pasep e da Cofins? No nosso entendimento, sim, tanto nas vendas no mercado interno quanto na importação”.

4. Ao final, declara que atende aos requisitos de validade do procedimento de consulta, previstos no art. 3º, § 2º, II, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Fundamentos

5. Satisfeitos os requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, a presente consulta deve ser solucionada. Saliente-se que o processo de consulta sobre

a interpretação da legislação tributária não se presta a ratificar informações ou classificações fiscais prestadas ou a atestar fatos declarados 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.

6. De início, impende registrar que a norma do art. 1º, III, do Decreto nº 6.426, de 2008, promove alteração nas regras-matrizes de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ao prescrever a nulificação de suas alíquotas (previstas no consequente normativo dessas regras), para as seguintes hipóteses: auferimento de receita pela venda no mercado interno dos produtos nela mencionados; ou realização de operação de importação desses mesmos produtos. Confira-se, *verbis*:

Decreto nº 6.426, de 2008

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.

7. De ver-se, portanto, que a regra em questão suprime parcialmente o campo de incidência das aludidas contribuições sociais, na medida em que reduz a abrangência dos critérios materiais (núcleos factuais) de suas regras-matrizes, ao subtrair: do domínio das possíveis receitas, o subdomínio daquelas que derivam da venda dos produtos que menciona (relacionados no Anexo III do decreto); e do domínio das possíveis importações, o subdomínio daquelas que derivam da aquisição, no exterior, desses mesmos produtos. Para esses casos, o legislador afasta qualquer pretensão tributária. Cuida-se, portanto, de preceito que, para diversas linhas doutrinárias, guarda um caráter isencional.

7.1. Com efeito, reduzida a alíquota de um tributo a zero, não há que se falar em dever, pecuniariedade ou compulsoriedade associados a essa modalidade impositiva, quando ocorrido o fato tipificado no suposto normativo da regra que prescreveu essa isenção, pois: “*mesmo acontecendo o evento tributário, no nível da concretude real, não pode o fato ser constituído e seus peculiares efeitos não se irradiam, justamente porque a relação obrigacional não poderá se instalar à míngua de objeto*”¹.

7.2. Realmente, à luz dos escólios de Paulo de Barros Carvalho, preceito dessa natureza (isencional) é regra de estrutura e não de comportamento e, por isso mesmo, seu prescritor expede um mandamento que percute sobre outras normas e não sobre uma conduta diretamente considerada (tal como ocorre nas regras de comportamento)².

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo, Saraiva, 2012, p. 573.

² *Ibid.*, p. 567.

7.3. Assim, sua eficácia revela-se *in concreto*, quando impõe a modificação parcial na regra-padrão, inibindo a sua incidência para uma situação especialmente eleita pelo legislador; graças a preceito que invista contra um ou mais dos critérios definidores daquela regra, a saber: critérios material (formado por um verbo e seu complemento), espacial e temporal, observados no antecedente normativo; e critérios pessoal (sujeitos ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota), observados no consequente normativo³.

7.4. *In casu*, a norma do art. 1º, III, do Decreto nº 6.426, de 2008, investe “imediatamente” contra o critério quantitativo da regras-matrizes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e, dessa maneira, investe também contra o critério material (caracterizado pelos verbos “vender” ou “importar”) dessas mesmas regras, desta feita, “mediatamente”⁴, na forma descrita no item 7, retro.

7.5. No mesmo sentido: STF, Pleno, RE 475.551/PR, Rel. Min. Cezar Peluso, rel. p/ o acórdão Min. Carmen Lúcia, j. 06.05.2009, DJE de 13/11/2009, donde se extrai a seguinte nota:

16 (...) A não-cumulatividade é princípio, norma cogente, que colore todas as operações em que ocorre a incidência do imposto sobre produtos industrializados, nada distinguindo tratar-se de produto classificado no campo da isenção, da não-tributação ou da tributação em alíquota zero. Se, de um lado, a classificação em distintos códigos visa a facilitar o exercício do princípio constitucional da seletividade, não se pode admitir, por outro, que tal distinção classificatória venha a ser utilizada para impedir a aplicação do princípio da não-cumulatividade. Isso porque, lembra PAULO DE BARROS CARVALHO, ‘a norma isentiva tem objetivo determinado: mutilar, parcialmente, a regra-matriz de incidência tributária’. (...).

7.6. Ante essas injunções, a compreensão art. 1º, III, do Decreto nº 6.426, de 2008, deve seguir as diretivas do art. 111 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), que prescreve, em matérias de nítido cunho excepcional – como é a isenção –, que a legislação deva ser interpretada segundo o método literal – em que o intérprete cinge-se ao plano de expressão do comando jurídico. Descarta, vale dizer, o recurso seja à interpretação extensiva, seja à analogia ou à equidade, como formas de integração⁵.

8. Pois bem. O que a norma arguida estatui é a exoneração das receitas decorrentes da venda no mercado interno dos produtos nela mencionados; e das operações de importação desses mesmos produtos.

9. Numa visão hermenêutica não ampliativa, não se pode admitir que a classe de fatos conotada no suposto dessa norma contemple a percepção de receitas pela venda de produto classificado na posição 3926.20.00 da NCM, posto que não se encontra, esse produto, relacionado no Anexo III do Decreto nº 6.426, de 2008, como admite a própria consulente.

³ *Ibid.*, p. 568.

⁴ Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado, nota de atualização em BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1353.

⁵ TORRES. Ricardo Lobo. Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário, 2. ed., Forense, Rio de Janeiro apud CORRÊA, Sergio Feltrin. Interpretação e integração da legislação tributária. In: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord). Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive icms e iss. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, p. 640.

10. Vale acrescentar que a destinação desse produto, ainda que coincidente com a destinação descrita no art. 1º, III, do Decreto nº 6.426, de 2008, não é suficiente para atrair a incidência dessa norma, pois não se admite, na espécie, o emprego do *argumentum a similitudine* (juízo de semelhança) para justificar integração do ordenamento pela técnica de colmatação por analogia (*ex vi* do art. 111 do CTN).

11. Nessa toada, a concessão exonerativa estabelecida no dispositivo em questão é inaplicável aos casos em que: (i) seja auferida receita pela venda, no mercado interno, de produto classificado na posição 3926.20.00 da NCM; ou (ii) seja realizada operação de importação desse mesmo produto.

Conclusão

12. Com base no exposto, conclui-se que:

a) a norma que prescreve a exoneração de tributos, mediante a nulificação de suas alíquotas, deve ser compreendida sem o recurso à interpretação extensiva, ou à analogia, segundo o método preconizado no art. 111 do CTN; e

b) a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, tal como prevista no art. 1º, III, do Decreto nº 6.426, de 2008, é inaplicável no auferimento de receita decorrente da venda no mercado interno e sobre operação de importação de luvas de vinil classificadas na posição 3926.20.00 da NCM, ainda que destinadas 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.

À consideração superior.

Assinado digitalmente

MARCOS AURÉLIO LOPES OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

Assinado digitalmente

ALDENIR BRAGA CHRISTO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Disit02

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. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit