Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 8ª RF

Solução de Consulta nº 125 - SRRF08/Disit

Data	18 de março de 2010
Processo	*****
Interessado	*****
CNPJ/CPF	*****

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

ALÍQUOTA ZERO. PRODUTOS RELACIONADOS NO ANEXO III DO DECRETO nº 6.426, DE 2008, DESTINADAS A USO EM HOSPITAIS, CLÍNICAS, CONSULTÓRIOS E CAMPANHAS DE SAÚDE REALIZADAS PELO PODER PÚBLICO.

A fruição da alíquota zero da Cofins estabelecida no art. 1º, inciso III, do Decreto nº 6.426, de 2008, (antes, no art. 1º, inciso III, do Decreto nº 5.821, de 2006, na redação dada pelo Decreto nº 6.337, de 2007, e no art. 1º, inciso II, do Decreto nº 5.127, de 2004), condiciona-se ao atendimento cumulativo dos seguintes requisitos: 1) os produtos importados ou vendidos no mercado interno deverão ser destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratórios de anatomia patológica, citológica, ou de análises clínicas; 2) deverão estar classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, da NCM; e, 3) deverão estar expressamente relacionados no Anexo III do Decreto nº 6.426, de 2008 (anteriormente, no Anexo III do Decreto nº 5.821, de 2006, ou no Anexo II do Decreto nº 5.127, de 2004.).

A alíquota zero em questão 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 dado produto estar relacionado no pertinente anexo do diploma que estabeleceu a redução, não podendo o benefício ser tratado como sendo meramente objetivo. Ao contrário, é necessária a efetiva comprovação, em uma dada importação ou venda, que o destinatário da operação, adquirente e usuário dos bens é hospital, clínica ou consultório médico ou odontológico, órgão responsável ou executor de campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica, ou de análises clínicas.

No caso de vendas no mercado interno, o benefício não pode ser aplicado quando os produtos forem adquiridos por outros comerciantes, varejistas ou atacadistas, que operem como distribuidores, os quais, posteriormente, os revendam para hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, órgãos responsáveis ou executores de campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas.

No caso de bens importados, o benefício não pode ser evocado quando o importador for empresa meramente dedicada ao comércio dos bens em questão, pois não haveria como assegurar-se o atendimento da condição estabelecida na norma exoneratória quanto à qualificação dos destinatários dos bens importados.

Entretanto, seria admissível o gozo da alíquota zero quando tais empresas comerciais efetuassem a importação por encomenda ou por conta e ordem de hospitais, clínicas e 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 que estritamente observadas as condições fixadas para essas modalidades de importação na legislação aduaneira e das contribuições sociais em vigor (e.g.: Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, art. 11; IN SRF nº 634, de 24 de março de 2006; MP 2158-35, de 2001, arts. 77 a 81, Lei nº 10.637, de 2002, art. 27; IN SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002; IN SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002; IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, arts. 12 e 86 a 88).

Dispositivos legais: Lei nº 10.833, art. 2º, § 3º, na redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005; Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, § 11, inciso II, na redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005; Decreto nº 6.426, de 2008, art. 1º, inciso III; Decreto nº 5.821, art. 1º, inciso III, na redação dada pelo Decreto nº 6.337, de 2007 e Decreto nº 5.127, de 2004, art.1º , inciso II

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

ALÍQUOTA ZERO. PRODUTOS RELACIONADOS NO ANEXO III DO DECRETO nº 6.426, DE 2008, DESTINADOS A USO EM HOSPITAIS, CLÍNICAS, CONSULTÓRIOS E CAMPANHAS DE SAÚDE REALIZADAS PELO PODER PÚBLICO.

A fruição da alíquota zero da contribuição para o PIS/Pasep estabelecida no art. 1º, inciso III, do Decreto nº 6.426, de 2008 (antes, no art. 1º, inciso III, do Decreto nº 5.821, de 2006, na redação dada pelo Decreto nº 6.337, de 2007, e no art. 1º, inciso II, do Decreto nº 5.127, de 2004), condiciona-se ao atendimento cumulativo dos seguintes requisitos: 1) os produtos importados ou vendidos no mercado interno deverão ser 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; 2) deverão estar classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, da NCM; e, 3) deverão estar expressamente relacionados no Anexo III do Decreto nº 6.426, de 2008 (anteriormente, no Anexo III do Decreto nº 5.821, de 2006, ou no Anexo II do Decreto nº 5.127, de 2004).

A alíquota zero em questão 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 dado produto estar relacionado no pertinente anexo do diploma que estabeleceu a redução, não podendo o benefício ser tratado como sendo meramente objetivo. Ao contrário, é necessária a efetiva comprovação, em uma dada importação ou venda, que o destinatário da operação, adquirente e usuário dos bens é hospital, clínica ou consultório médico ou odontológico, órgão responsável ou executor de campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica, ou de análises clínicas.

No caso de vendas no mercado interno, o benefício não pode ser aplicado quando os produtos forem adquiridos por outros comerciantes, varejistas ou atacadistas, que operem como distribuidores, os quais, posteriormente, os revendam para hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, órgãos responsáveis ou executores de campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas.

No caso de bens importados, o benefício não pode ser evocado quando o importador for empresa meramente dedicada ao comércio dos bens em questão, pois não haveria como assegurar-se o atendimento da condição estabelecida na

norma exoneratória quanto à qualificação dos destinatários dos bens importados. Entretanto, seria admissível o gozo da alíquota zero quando tais empresas comerciais efetuassem a importação por encomenda ou por conta e ordem de hospitais, clínicas e 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 que estritamente observadas as condições fixadas para essas modalidades de importação na legislação aduaneira e das contribuições sociais em vigor (e.g.: Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, art. 11; IN SRF nº 634, de 24 de março de 2006; MP 2158-35, de 2001, arts. 77 a 81, Lei nº 10.637, de 2002, art. 27; IN SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002; IN SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002; IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, arts. 12 e 86 a 88).

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, art. 2º, § 3º, na redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007; Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, § 11, inciso II, na redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005; Decreto nº 6.426, de 2008, art. 1º, inciso III; Decreto nº 5.821, art. 1º, inciso III, na redação dada pelo Decreto nº 6.337, de 2007 e Decreto nº 5.127, de 2004, art.1º inciso II:

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

Relatório

Em 23/01/2008 a interessada, cujo ramo de atividade é o comércio atacadista de instrumentos e materiais para uso médico, cirúrgico, hospitalar e de laboratórios, formula consulta nos seguintes termos :

-mediante o Decreto nº 5.821, de 2006, foi instituída alíquota zero da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, incidentes sobre as vendas no mercado interno e importação de alguns produtos destinados a uso em hospitais, clínicas, consultórios médicos e odontológicos;

-por questões mercadológicas, fornece seus produtos por meio de distribuidores, que, por sua vez, efetuam a venda a hospitais e clínicas;

-entende que as vendas por ela efetuadas a esses distribuidores estariam beneficiadas pela alíquota zero em questão, pois, por um lado, estes vendem posteriormente os produtos dela adquiridos a hospitais e clínicas, preenchendo a condição final para gozo do benefício. Por outro lado, se importassem os produtos diretamente do exterior para revenda, poderiam, a seu ver, fazê-lo com alíquota zero, sendo, portanto, igualmente a seu ver, ilógico estabelecer óbices para que usufruíssem de tratamento análogo quando adquirissem produtos no mercado interno para a mesma finalidade.

2. Indaga se está correto seu entendimento.

Fundamentos

3. Preliminarmente convém mencionar e transcrever a legislação que autorizou o Poder Executivo a reduzir a zero as alíquotas do PIS/Pasep e da Cofins para alguns produtos, e que é objeto da presente consulta:

3.1. A Lei nº 10.637, de 2002, com as alterações dadas pela Lei nº 10.865, de 2004, dispõe, *in verbis* (grifos nossos):

> *"Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).*
>
> *(.....)*
>
> ~~*§ 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 semens e embriões da posição 05.11, todos da TIPI. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*~~
>
> *§ 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. (Redação dada pela Lei no 11.488, de 15 de junho de 2007)*
>
> (...)

3.2. Por sua vez a Lei nº 10.833, de 2003, com as alterações dadas pela Lei nº 10.865, de 2004, disciplina no mesmo sentido (grifos nossos) :

> *"Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).*
>
> *(...)*
>
> ~~*§ 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 semens e embriões da posição 05.11, todos da TIPI. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)*~~
>
> *§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)

(...)

3.3. A Lei nº 10.865, de 2004, ao tratar da matéria, dispôs em seu art. 8º (grifos nossos):

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

(...)

§ 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.~~

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. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005).

4. Releva destacar que a base legal para a redução de alíquota da qual aqui se trata, tanto na importação quanto nas vendas no mercado interno, só se referia, no início, aos produtos para uso **em laboratórios de anatomia patológica, citológica e análises clínicas**. A alíquota zero só pôde ser estendida aos produtos destinados a uso em hospitais, clínicas, consultórios médicos, consultórios odontológicos e campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público com o advento da Lei nº 11.196, de 2005, **a qual, porém, só alterou o art. 8º, § 11, inciso II, da Lei nº 10.865, de 2004, e o art. 2º, parágrafo 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, não tendo promovido nenhuma alteração na Lei nº 10.637, de 2002.**

4.1 Dessa forma, nesse segundo momento, a ampliação do campo da alíquota zero abrangia Cofins-Importação, PIS/Pasep-Importação e a Cofins sobre vendas no mercado interno para hospitais, clínicas, consultórios e órgãos responsáveis ou executores por campanhas de saúde realizadas pelo Pode Públicio. Mas não abrangia a contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre vendas dos mesmos produtos no mercado interno para esses destinatários.

4.2 Apenas com a Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, em função de seu art. 17, foi alterado o art. 2º, parágrafo 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, prevendo-se também a extensão da alíquota zero da contribuição para o PIS/Pasep às operações cujos destinatários fossem hospitais, clínicas, consultórios médicos e odontológicos e campanhas de saúde, uniformizando-se, assim, o benefício.

4.3. Esclareça-se, porém, que estes dispositivos legais não criaram, por si só, a alíquota zero de que ora se trata. Apenas concederam autorização para que o Poder Executivo efetuasse, a seu critério, a redução. Dessa forma, a efetivação da alíquota zero depende sempre da expedição do pertinente ato do Poder Executivo estabelecendo a redução, não existindo este benefício automaticamente pela simples vigência do dispositivo legal que autoriza a redução.

E a redução prevalecerá conforme prevista nesses decretos, cujos limites, por sua vez, são a autorização dada pelo texto legal. Os diversos decretos que, sucessivamente, instituíram a alíquota zero refletiram, portanto, as particularidades dos textos dos dispositivos legais antes referidos e transcritos, sendo de fato diferente o tratamento aplicável à contribuição para o PIS/Pasep incidente nas operações internas. Note-se que, tendo tais normas caráter exonerativo não se pode cogitar de interpretá-las extensiva ou analogicamente, como prescreve o art. 111 do CTN, sendo de todo descabido o entendimento defendido pela consulente.

4.4 Nesse contexto, tendo em vista a autorização disposta no art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, no art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, e no § 11 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, foi publicado inicialmente o Decreto nº 5.057, de 2004, revogado pelo Decreto nº 5.127, de 2004, que entrou em vigor na data de sua publicação, em 06.07.2004, mas produziu efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de maio de 2004, englobando, portanto, a vigência do Decreto que revogou. Nesse decreto, dado o conteúdo dos textos legais que à época tratavam da redução de alíquota, o benefício era limitado às operações envolvendo como destinatários os laboratórios – de anatomia patológica, citológica, ou de análises clínicas -, irrelevante o texto do anexo apresentar, aparentemente, incongruências com essa limitação. Essa situação prevaleceu até a expedição do decreto posterior, ou seja, o Decreto nº 5.821, de 2006.

4.5 O Decreto nº 5.127, de 2004, por sua vez, foi revogado pelo Decreto nº 5.821, de 29 de junho de 2006, o qual foi posteriormente alterado pelo Decreto nº 6.337, de 31 de dezembro de 2007. Na redação original do Decreto nº 5.821, de 2006, a alíquota zero era disciplinada conforme as alterações introduzidas pela Lei nº 11.196, de 2005, passando a abranger operações com hospitais, clínicas, consultórios médicos e odontológicos e campanhas de saúde, **relativamente à Cofins-Importação, Pis/Pasep-Importação e Cofins sobre vendas no mercado interno**. **Apenas com o Decreto nº 6.337, de 2007, expedido em consonância com as inovações da Lei nº 11.488, de 2007, foi estendida a alíquota zero da contribuição para o PIS/Pasep para as operações no mercado interno tendo por destinatários hospitais, clínicas, consultórios, médicos e odontológicos, e campanhas de saúde**.

5. O Decreto nº 5.821, de 2006, assim dispunha :

> **"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.~~

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. (Redação dada pelo Decreto n° 6.337, de 31 de dezembro de 2007)

~~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:~~ (Revogado pelo Decreto n° 6.337, de 31 de dezembro de 2007)
~~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.~~

5.2 O Decreto nº 5.821, de 2006, e o Decreto n] 6.337, de 2007, foram revogados pelo Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008, ora em vigor, cujo art. 1º estabelece :

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.

6. O atual Decreto nº 6.426, de 2008, a exemplo dos que o antecederam, reduz a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apenas dos produtos que menciona, nas condições que estipula. Sua interpretação deve ser literal. Portanto, para que seja aplicável a alíquota reduzida a zero em questão, ter-se-á que atender aos três requisitos estabelecidos no item III,do seu art. 1º (ou, no caso do Decreto nº 5.127, de 2004, no inciso II de seu art. 1º), quais sejam:

> *1.os produtos importados ou comercializados no mercado interno deverão ser destinados a 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;*
>
> *2. deverão estar classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, da NCM;*
>
> *3.deverão estar expressamente relacionados no Anexo III dos Decretos nº 6.426, de 2008, e 5.821, de 2006, ou no Anexo II do Decreto nº 5.127, de 2004.*

6.1. Enfatize-se que, em se tratando, de interpretar normas de caráter exoneratório, impõe-se a adoção de critério restritivo, literal, aplicando-se o que preceitua o art. 111 do CTN e ficando, pois, vedada a utilização de critérios extensivos ou da analogia.

6.2. Note-se que em todos os diplomas em questão, o legislador, ao efetivar a redução a zero das alíquotas do PIS/Pasep e da COFINS, nas diversas hipóteses autorizadas pelo dispositivo legal de regência das Leis 10.637, de 2002; 10.833, de 2003, e 10.865, de 2004, adotou diferentes formas redacionais, conforme o alcance pretendido para o benefício a ser concedido.

6.3 Assim, no inciso I do art. 1º dos Decretos 5.127, de 2004, 5.821, de 2006, e 6.426, de 2008, tem-se "**uma redução de alíquota de natureza objetiva"**, ou seja, todos os produtos químicos do capítulo 29 da NCM relacionados no anexo I estariam beneficiados com a redução a zero, independentemente de sua destinação ou da pessoa jurídica que realizasse a operação. Em relação ao tratamento contemplado no inciso II, "a" e "b", dos Decretos nº 5.128, de 2006, e 6.426, de 2008, relativamente à venda no mercado interno e importação dos produtos químicos intermediários do Anexo II daqueles decretos, nota-se claramente a introdução de uma condicionante de **natureza subjetiva, quanto à pessoa do beneficiário, e objetiva, relativamente ao bem e à sua destinação final (uso para), já que para a fruição do benefício o adquirente no mercado interno ou o importador deverá ser necessariamente pessoa jurídica industrial e os produtos por ele adquiridos ou importados utilizados na fabricação dos produtos relacionados no Anexo I.**

6.4. Quanto ao enunciado do inciso III do art. 1º dos decretos de 2006 e 2008, bem assim no inciso II do art. 1º do Decreto nº 5.127, de 2004, que dizem respeito especificamente ao objeto da presente consulta, nota-se que a técnica redacional adotada privilegiou **a destinação (uso em/por) dos produtos listados no Anexo III (ou II do Decreto nº 5.127, de 2004) como condição para a materialização da redução de alíquota.** Os referidos dispositivos não dispuseram de forma explícita que a aquisição no mercado interno ou a importação dos bens do Anexo III (ou Anexo II do Decreto nº 5.217, de 2004) devesse ser realizada diretamente pelas pessoas jurídicas indicadas como destinatárias de seu uso, como expressamente fizerem os diplomas de 2006 e 2008 em seu inciso II, anteriormente comentado. Todavia, deve-se convir que essa exigência está neles implícita ao referirem expressamente que essas entidades deverão ser as destinatárias e usuárias dos bens beneficiados com alíquota zero. Embora se possa argumentar que os bens listados no Anexo III dos diplomas em questão, por sua própria natureza, destinar-se-iam precipuamente a uso em hospitais, clínicas, laboratórios e consultórios, essa destinação não pode ser *a priori* garantida pelo bem em si. Não há como se pretender que um bem vendido a um comerciante, atacadista ou varejista, distribuidor, seja, nessa operação, destinado a uso em laboratório, clínica ou hospital. Ademais, há de se

considerar que, mesmo que se quisesse relevar esse intermediário, privilegiando apenas a utilização última e precípua do bem, é forçoso convir que o raciocínio não seria válido para todos os produtos listados nos Anexos III dos decretos de 2008 e 2006, e no Anexo II do decreto de 2004. Como exemplo típico, pode-se citar as luvas de látex de borracha (enquadradas entre os "artigos de vestuário e seus acessórios da posição 4015"), que podem ser adquiridas e comercializadas também por outros estabelecimentos e para outros empregos, haja vista que são comumente comercializadas em farmácias, para uso doméstico. E este não é um caso isolado. Há outros produtos relacionados nos Anexos em questão que apresentam essa particularidade (e.g.: demais artigos de vestuário de borracha, bolsas para colostomia, agulhas, seringas).

6.5 Dessa forma, é forçoso convir que, no caso 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, classificados nas posições 30.02, 39.26 e 90.18, da NCM, **a aplicação alíquota zero não pode decidida unicamente pelo critério objetivo, ou seja, se o produto se encontra incluído no Anexo III dos Decretos 5.821, de 2004, e do Decreto 6.426, de 2008, ou ainda, se estava relacionado no Anexo II do Decreto nº 5.127, de 2004, abstraindo-se a figura de seu efetivo adquirente/importador, destinatário e usuário final**. Ao contrário, o texto das normas exoneratórias **leva obrigatoriamente a perquirir a condição dos adquirentes dos produtos em determinada operação, assegurando-se que sejam hospitais, clínicas, consultórios médicos ou odontológicos, entidades responsáveis pela execução de campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas.**

6.6. **No caso da importação, o benefício não pode ser evocado quando o importador for empresa meramente dedicada ao comércio dos bens em questão, pois não haveria como assegurar-se o atendimento da condição estabelecida na norma exoneratória quanto à qualificação dos destinatários dos bens importados**. Entretanto, seria admissível evocar a alíquota zero quando tais empresas comerciais efetuassem a importação por encomenda ou por conta e ordem de hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, órgãos responsáveis ou executores de campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, desde que estritamente observadas as condições fixadas para essas modalidades de importação na legislação aduaneira e das contribuições em vigor. (Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, art. 11; IN SRF nº 634, de 24 de março de 2006; MP 2158-35, de 2001, arts. 77 a 81, Lei nº 10.637, de 2002, art. 27; IN SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002; IN SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002; IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, arts. 12 e 86 a 88).

6. 7 Por razões análogas, no caso de vendas no mercado interno, o benefício não pode ser aplicado quando os produtos forem adquiridos por outros comerciantes, varejistas ou atacadistas, que operem como distribuidores, os quais, posteriormente, os revendam para hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, órgãos responsáveis ou executores de campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas.

Conclusão

7. Em face do exposto, proponho seja a consulta solucionada declarando-se que a fruição da alíquota zero da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida no art. 1º, inciso III, do Decreto nº 6.426, de 2008, (e antes, no art. 1º, inciso III, do Decreto nº 5.821, de 2006, na redação dada pelo Decreto nº 6.337, de 2007, e no art. 1º, inciso II, do Decreto nº 5.127, de 2004), condiciona-se ao atendimento cumulativo dos seguintes requisitos: 1) os produtos importados ou vendidos no mercado interno deverão ser 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; 2) deverão estar classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, da NCM; e, 3) deverão estar expressamente relacionados no Anexo III do Decreto nº 6.426, de 2008 (ou no Anexo III do Decreto nº 5.821, de 2006, ou no Anexo II do Decreto nº 5.127, de 2004.).

7.1 A alíquota zero em questão 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 dado 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.

7.2 No caso de vendas no mercado interno, o benefício não pode ser aplicado quando os produtos forem adquiridos por outros comerciantes, varejistas ou atacadistas, que operem como distribuidores, os quais, posteriormente, os revendam para hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, órgãos responsáveis ou executores de campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas.

7.3 No caso de bens importados, o benefício não pode ser evocado quando o importador for empresa meramente dedicada ao comércio dos bens em questão, pois não haveria como assegurar-se o atendimento da condição estabelecida na norma exoneratória quanto à qualificação dos destinatários dos bens importados. Entretanto, seria admissível o gozo da alíquota zero quando tais empresas comerciais efetuassem a importação por encomenda ou por conta e ordem de hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, órgãos responsáveis ou executores de campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, desde que estritamente observadas as condições fixadas para essas modalidades de importação na legislação aduaneira e das contribuições sociais em vigor (Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, art. 11; IN SRF nº 634, de 24 de março de 2006; MP 2158-35, de 2001, arts. 77 a 81, Lei nº 10.637, de 2002, art. 27; IN SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002; IN SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002; IN SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, arts. 12 e 86 a 88).

7.4. Na vigência do Decreto nº 5.217, de 2002, a alíquota zero aplicava-se apenas nas vendas feitas a laboratórios de anatomia citológica, patológica e de análises clínicas. Na vigência inicial do Decreto nº 5.812, de 2004, ou seja, a partir de 30/06/2006, 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. A alíquota zero do PIS/Pasep 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 só se aplica a partir da vigência do Decreto n. 6.337, de 2007, 31/12/2007, que deu nova redação ao inciso III do art. 1º do Decreto nº 5.821, de 2006.

À consideração superior.

São Paulo, _____/_____/ 2010.

MARCOS ANTONIO RUGGIERI
AFRFB Matr. 19.959

Ordem de Intimação

De acordo. Soluciono a consulta na forma proposta. Encaminhe-se à *****, para conhecimento, ciência à interessada e demais providências.

São Paulo, _____/_____/ 2010.

CARLOS ALBERTO DE TOLEDO
Chefe Substituto da Divisão de Tributação
Portaria SRRF 0800/P Nº 2.217/2009 (DOU de 18/09/2009)
Competência Delegada pela Portaria SRRF 08/G 86/2009 (DOU de 1º/12/2009)

/mash