



# Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 4ª  
RF

**Solução de Consulta nº 4.024 - SRRF04/Disit**

**Data** 26 de agosto de 2021

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. FICAM RESSALVADAS INTERPRETAÇÕES EM SENTIDO CONTRÁRIO CONSTANTES DE ATO NORMATIVO OU INTERPRETATIVO SIIPFRVFNIENTE

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

PRODUTOS MÉDICOS E HOSPITALARES DESTINADOS AOS AGENTES E ATIVIDADES DE SAÚDE REFERIDOS NO ART. 1º, III, E ANEXO III, DO DECRETO Nº 6.426, DE 2008. VEDAÇÃO À APURAÇÃO E MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE A AQUISIÇÃO DE BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO, INCLUSIVE POR MEIO DE REDUÇÃO A ZERO DA ALÍQUOTA DESTA.

Pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Cofins que, junto a fornecedor também submetido a esse regime, adquire produtos classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18 da Tipi/NCM relacionados no Decreto nº 6.426, de 2008, Anexo III, destinados ao uso por agentes e atividades de saúde neste referidos, não pode apurar créditos relativos à aquisição no mercado interno ou à importação dos referidos bens, em razão de ser vedado esse direito quando a aquisição do bem ou serviço não se sujeita ao pagamento da contribuição, inclusive por meio da redução a zero da alíquota desta, como na espécie.

O art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não autoriza a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados, na hipótese em questão, às operações de vendas efetuadas com alíquota zero, no caso de a apuração destes ser legalmente vedada nas aquisições.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 4, DE 2017, E ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 222, DE 2017, E Nº 23, DE 2020.**

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, § 3º, III, art. 2º, § 1º, II, e §§ 1º-A e 3º; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, arts. 162, 195, III, 407 e 408; Decreto nº 6.426, de 2008, art. 1º, III, e Anexo III.

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

PRODUTOS MÉDICOS E HOSPITALARES DESTINADOS AOS AGENTES E ATIVIDADES DE SAÚDE REFERIDOS NO ART. 1º, III, E ANEXO III, DO DECRETO Nº 6.426, DE 2008. VEDAÇÃO À APURAÇÃO E MANUTENÇÃO DE CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE A AQUISIÇÃO DE BENS OU SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO, INCLUSIVE POR MEIO DE REDUÇÃO A ZERO DA ALÍQUOTA DESTA.

Pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep que, junto a fornecedor também submetido a esse regime, adquire produtos classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18 da Tipi/NCM relacionados no Decreto nº 6.426, de 2008, Anexo III, destinados ao uso por agentes e atividades de saúde neste referidos, não pode apurar créditos relativos à aquisição no mercado interno ou à importação dos referidos bens, em razão de ser vedado esse direito quando a aquisição do bem ou serviço não se sujeita ao pagamento da contribuição, inclusive por meio da redução a zero da alíquota desta, como na espécie.

O art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não autoriza a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados, na hipótese em questão, às operações de vendas efetuadas com alíquota zero, no caso de a apuração destes ser legalmente vedada nas aquisições.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA Nº 4, DE 2017, E ÀS SOLUÇÕES DE CONSULTA COSIT Nº 222, DE 2017, E Nº 23, DE 2020.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º, § 3º, III, art. 2º, § 1º, II, e §§ 1º-A e 3º; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, arts. 162, 195, III, 407 e 408; Decreto nº 6.426, de 2008, art. 1º, III, e Anexo III.

**Relatório**

Sob exame, consulta interposta pela pessoa jurídica em epígrafe com respeito à aplicação do benefício fiscal previsto no art. 1º, inciso III, do Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008, que, tendo em vista o disposto no § 3º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, bem como no inciso II do § 11 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação incidentes sobre a receita bruta 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 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 Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) relacionados no Anexo III do citado Decreto.

2. A princípio, informa exercer, entre outras atividades, o comércio atacadista e varejista de produtos médico-hospitalares, inclusive dos classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18 da NCM, destinados, majoritariamente e especificamente, aos agentes e atividades de saúde mencionados no art. 1º, III, do indigitado decreto.
3. Refere a Solução de Divergência nº 4, de 20 de janeiro de 2017, e assinala que esta profere o entendimento de que a referida desoneração fiscal é válida para toda a cadeia intermediária de distribuição dos citados produtos, tanto na importação como nas vendas, no mercado interno, para revendedores. Outrossim, articula a requerente que o citado ato reconhece que a legislação não fazia qualquer menção sobre a necessidade de que a aquisição, no mercado interno ou via importação, dos produtos contemplados fosse realizada diretamente pelos agentes de saúde aludidos no inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 2008, e que, logo, o cumprimento dos requisitos de classificação e destinação, em qualquer etapa da cadeia, é suficiente para configurar a hipótese de aplicação da alíquota zero.
4. A postulante alude também à Solução de Consulta nº 99 (sic)<sup>1</sup>, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União de 14 de setembro (sic), vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 222, de 2017, e aduz que estas esclarecem que a redução a zero das alíquotas das contribuições em questão prevista no art. 1º, III, do Decreto nº 6.426, de 2008, deve ser aplicada apenas ao regime de apuração não cumulativa, alcançando todas as receitas decorrentes da venda, no mercado interno, de produtos nacionais ou importados.
5. Colaciona trechos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que dispõem sobre o desconto de créditos no regime de apuração não cumulativa, ao mesmo tempo que afirma entender que o contribuinte não pode apropriar-se destes "somente nas seguintes hipóteses": i) quando a contribuição é exigida da empresa vendedora (substituição tributária); ii) nos casos previstos nos incisos I a X do § 1º do art. 2º de ambas essas leis e iii) quando se aplicam as alíquotas de que trata a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, sobre a receita bruta de importadores e distribuidores de álcool.
6. Assevera que inexistiria qualquer vedação ao revendedor para apropriar-se de créditos decorrentes da compra dos produtos elencados no inciso III do art. 1º do Decreto nº 6.426, de 2008, quando destinados ao uso previsto nesse dispositivo, independentemente de serem as vendas posteriores tributadas sob alíquota zero, contanto que estes sejam adquiridos pelos revendedores sujeitos ao regime de apuração não cumulativa, com o destaque das contribuições na respectiva nota fiscal.
7. Acentua que a Lei nº 10.033 (sic)<sup>2</sup>, de 2004, admite expressamente a manutenção dos créditos das contribuições em relação às vendas efetuadas com alíquota reduzida a zero, suspensão, isenção e não incidência. Pondera que, por conseguinte, quando as compras dos produtos classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18 da NCM, realizadas pelos revendedores, forem efetuadas com incidência normal das contribuições, e as respectivas vendas ocorrerem com redução a zero das alíquotas, por força do Decreto nº

<sup>1</sup> Provável referência à Solução de Consulta Cosit nº 99.109, de 12 de setembro de 2017, vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 222, de 9 de maio de 2017, cuja ementa foi publicada no Diário Oficial da União de 14 de setembro de 2017.

<sup>2</sup> Possível alusão à Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, art. 17.

6.426, de 2008, o art. 17 da Lei nº 10.033 (sic), de 2004, garante expressamente a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados às operações de compra, mesmo quando a venda se der sob tributação à alíquota zero. Em abono de sua tese, a petionária transcreve a ementa da Solução de Consulta nº 57, de 5 de julho de 2010 [que foi emitida pela Divisão de Tributação da Superintendência da Receita Federal do Brasil na 6ª Região Fiscal].

8. Depois de entregar-se àquelas digressões, formula apenas dois quesitos, que são abaixo reproduzidos literalmente:

1) Considerando que na tributação diferenciada de “alíquota zero” há a vinculação dos créditos de PIS e COFINS nas etapas anteriores à circulação, há a hipótese de incidência de tributação, como também há a ocorrência de um fato gerador, é correto afirmar que a sujeição destas etapas a alíquota zero não se trata de uma dispensa de recolhimento, mas sim de uma atribuição de um numeral à alíquota, que no caso, é zero?

2) Quando os revendedores enquadrados no regime da não cumulatividade adquirem de fornecedores igualmente enquadrados no regime da não cumulatividade, produtos de NCM's 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18, já sob uma tributação de alíquota zero por força do Decreto nº 6.426/2008, e revendem às entidades enquadradas no art. 1º, inciso III do (hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo poder público, laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas), podem eles manter/escriturar os créditos de PIS e COFINS das compras de tais produtos conforme art. 17 da Lei nº 10.033 (Lei do Reporto), uma vez considerando a existência de vinculação dos créditos de PIS e COFINS às etapas anteriores, mesmo que sob uma alíquota zero?

9. Enfim, presta as declarações exigidas pelo art. 3º, § 2º, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

10. Esse é o relatório, em apertada síntese.

## **Fundamentos**

11. Inicialmente, cumpre reconhecer que o feito em questão merece conhecimento, de vez que preenche os requisitos legais de admissibilidade, muito embora não sobresteja prazos de recolhimento de tributo retido na fonte, de entrega de declaração de rendimentos ou de cumprimento de outras obrigações acessórias, tampouco convalide informações apresentadas nos autos, isso sem prejuízo do poder-dever da Administração Tributária de, por meio de procedimento fiscal, verificar o efetivo enquadramento do caso concreto na hipótese abrangida pela resposta, por força do art. 49 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e dos arts. 9º, 11 e 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

12. Nesta esteira, depreende-se que a consulta em apreço cinge-se à questão da apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa que adquire, junto a fornecedor subordinado a esse mesmo regime, produtos relacionados no Decreto nº 6.426, de 2008,

Anexo III, destinados ao uso por agentes e atividades de saúde nele referidos, sujeitos à redução a zero das alíquotas dessas contribuições incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda no mercado interno e sobre a operação de importação.

13. Desta feita, importa reproduzir as seguintes disposições da Lei nº 10.833, de 2003, referentes à Cofins, pertinentes à matéria consultada (é sabido haver preceitos homólogos na Lei nº 10.637, de 2002, no que toca à Contribuição para o PIS/Pasep):

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

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

[...]

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

[...]

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).

§ 1º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores ou importadores, que devem aplicar as alíquotas previstas: (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

II - no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, e alterações posteriores, no caso de venda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, nele relacionados; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

§ 1º-A. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida pelos produtores, importadores ou distribuidores com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes, à qual se aplicam as alíquotas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

[...]

**§ 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 sementes e embriões da posição 05.11, todos da TIPI. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)**

[...]

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

I - bens adquiridos para revenda, **exceto** em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

b) **nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;** (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

[...]

§ 2º **Não dará direito a crédito o valor:** (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

II - **da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição**, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

(grifou-se)

14. A aludida Solução de Divergência nº 4, de 2017, preceitua (trecho da ementa relativo à Contribuição para o PIS/Pasep):

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.

15. A mencionada Solução de Consulta Cosit nº 222, de 2017, esclarece (excerto da ementa referente à Cofins):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

REGIME CUMULATIVO. PRODUTOS MÉDICOS E HOSPITALARES. ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

A redução a zero da alíquota da Cofins prevista no art. 1º, III, do Decreto nº 6.426/2008 aplica-se apenas ao regime de apuração não cumulativa desse tributo, não abrange o regime de apuração cumulativa, e alcança receitas decorrentes da venda, no mercado interno, de produtos nacionais ou importados.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003 art. 2º, § 3º; Decreto nº 6.426/2008, art. 1º, III.

16. Preconiza a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, que regulamenta as contribuições em tela:

DAS ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS

Das Alíquotas Diferenciadas Aplicáveis Independentemente do Regime de Apuração

Das Alíquotas Diferenciadas Aplicáveis sobre a Receita do Produtor ou Importador nas Vendas de Produtos Sujeitos à Tributação Concentrada

Art. 63. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, incidentes sobre a receita auferida pelos produtores ou importadores com a venda dos produtos abaixo referidos, devem ser apuradas, independentemente do regime, mediante a aplicação das alíquotas previstas:

[...]

XVIII - no art. 401, na hipótese de venda pelas pessoas jurídicas produtoras e pelos importadores de produtos farmacêuticos nele relacionados (Lei nº 10.147, de 2000, art. 1º, inciso I, "a", com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 34);

[...]

Da Revenda de Produtos Sujeitos à Tributação Concentrada

Art. 89. Estão reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas auferidas por comerciante atacadista ou varejista decorrentes da revenda no mercado interno de:

[...]

V - produtos farmacêuticos referidos no art. 401, nos termos do art. 406 (Lei nº 10.147, de 2000, art. 2º); e

[...]

Art. 161. Do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, apuradas no regime de apuração não cumulativa, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados na forma deste Título (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput; e Lei nº 10.865, de 2004, arts. 15 e 17, com redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015, art. 1º).

[...]

**Art. 162. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos de que trata o art. 161 vinculados a essas operações (Lei nº 11.033, de 2004, art. 17).**

[...]

Art. 170. Não darão direito a crédito os valores das aquisições, para revenda, de (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso I, "a", com redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008, art. 14, e "b", com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 4º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso I, "a", com redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008, art. 15, e "b", com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 5º):

I - produtos sujeitos à tributação concentrada, referidos nos arts. 89 e 92; e

II - produtos em relação aos quais a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins foram pagas por substituição tributária.

Parágrafo único. Excetuam-se da vedação de que trata o inciso I do caput (Lei nº 11.727, de 2008, art. 24, § 2º) (Lei nº 11.727, de 2008, art. 24, § 2º; e Lei nº 9.718, de 1998, art. 5º, § 13, com redação dada pela Lei nº 12.859, de 2013, art. 4º):

I - as aquisições pelas pessoas jurídicas produtoras ou fabricantes de produtos sujeitos à tributação concentrada realizadas de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante desses produtos, nos termos do art. 191; e

II - as operações de revenda entre produtor ou importador de álcool de que trata o art. 192.

[...]

Art. 191. A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos sujeitos à tributação concentrada de que trata o art. 63 pode descontar créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação (Lei nº 11.727, de 2008, art. 24).

Parágrafo único. Os créditos de que trata este artigo correspondem aos valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos pelo vendedor em decorrência da operação (Lei nº 11.727, de 2008, art. 24, § 1º).

[...]

#### **Das Vedações à Apuração e à Utilização do Crédito**

**Art. 195. Sem prejuízo de normas específicas estabelecidas neste Regulamento, não darão direito a crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 2º, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, arts. 7º e 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, §§ 2º e 7º):**

I - de custos, despesas e encargos vinculados à geração de receitas de venda:

a) de mercadorias sujeitas à substituição tributária da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e

b) nas demais hipóteses de sujeição ao regime de apuração cumulativa;

II - de mão de obra pagos a pessoa física;

**III - das aquisições de bens ou serviços sujeitos à não incidência, alíquota 0 (zero) ou suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e**

IV - das aquisições de bens ou serviços isentos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Parágrafo único. A vedação de que trata o inciso IV do caput é aplicável somente na hipótese de as aquisições se vincularem a receitas isentas, não alcançadas pelas contribuições ou sujeitas à alíquota 0 (zero) (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, § 2º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 37; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, § 2º, inciso II, com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 21).

[...]

Art. 214. Sem prejuízo de outras vedações estabelecidas neste Regulamento, não darão direito a crédito os valores (Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, §§ 1º e 5º, e art. 16):

I - com utilização vinculada à geração de receitas de venda:

a) de mercadorias sujeitas à substituição tributária da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e

b) nas demais hipóteses de sujeição ao regime de apuração cumulativa;

II - das importações de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação; e

III - das importações de bens ou serviços isentos da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

Parágrafo único. A vedação de que trata o inciso III do caput é aplicável somente na hipótese de as importações se vincularem a receitas de revenda, isentas, não alcançadas pelas contribuições ou sujeitas à alíquota 0 (zero)



(Lei nº 10.865, de 2004, art. 16, §1º, incluído pela Lei nº 11.945, de 2009, art. 19).

[...]

Art. 216. Os créditos decorrentes do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, a serem descontados do valor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas auferidas no mercado interno, serão determinados na forma do (Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 8º, e art. 17, com redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015, art. 1º; e Lei nº 11.116, de 2005, art. 8º):

[...]

VI - art. 405, no caso de importação para revenda de produtos farmacêuticos referidos no art. 401;

[...]

Art. 269. Estão reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, incidentes sobre as operações de importação de produtos (Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, § 11, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 44; e Decreto nº 6.426, de 7 de abril de 2008, arts. 1º e 2º):

[...]

III - farmacêuticos, referidos no art. 425; e

IV - 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, conforme disposto no art. 426.

[...]

#### DOS PRODUTOS UTILIZADOS NA ÁREA DA SAÚDE DOS PRODUTOS FARMACÊUTICOS

Da Tributação Concentrada Sobre a Receita dos Produtores e Importadores de Produtos Farmacêuticos

Das Alíquotas Concentradas

Art. 401. Ressalvado o disposto no art. 407, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, incidentes sobre a receita decorrente das vendas efetuadas pelas pessoas jurídicas produtoras e pelos importadores de produtos farmacêuticos classificados na Tipi, nas posições 30.01; 30.03, exceto no código 3003.90.56; 30.04, exceto no código 3004.90.46; nos itens 3002.12.1, 3002.12.2, 3002.12.3, 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 e 3006.60.00, serão calculadas com base nas alíquotas de (Lei nº 10.147, de 2000, art. 1º, inciso I, "a", com redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004, art. 34):

I - 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep; e

II - 9,9% (nove inteiros e nove décimos por cento), para a Cofins.

[...]

Dos Créditos Decorrentes do Pagamento das Contribuições na Importação de Produtos Farmacêuticos

Art. 405. Sem prejuízo das vedações estabelecidas neste Regulamento, as pessoas jurídicas importadoras dos produtos farmacêuticos referidos no art. 424 poderão descontar créditos, para fins da determinação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em relação à importação desses produtos, quando destinados à venda no mercado interno (Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 8º, inciso I, e art. 17, inciso I).

§ 1º O direito ao desconto dos créditos a que se refere o caput aplica-se somente (Lei nº 10.865, de 2004, art. 15, § 1º, e art. 17, § 8º, incluído pela Lei nº 11.051, de 2004, art. 28):

I - se a pessoa jurídica importadora estiver submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

II - em relação às contribuições efetivamente pagas na importação; e

III - se a importação dos produtos referidos no caput não tiver sido realizada com redução a 0 (zero) das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

§ 2º Os créditos a que se refere o caput serão calculados mediante a aplicação de percentuais equivalentes às alíquotas estabelecidas nos incisos do art. 424 e sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições incidentes na importação, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição (Lei nº 10.865, de 2004, art. 17, § 2º, com redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015, art. 1º).

§ 3º O valor da Cofins-Importação pago em decorrência do adicional de alíquota de que tratam o parágrafo único do art. 426 não gera direito ao desconto do crédito de que trata o caput (Lei nº 10.865, de 2004, art. 17, § 2º-A, incluído pela Lei nº 13.137, de 2015, art. 1º).

Do Regime Tributário Aplicável à Revenda de Produtos Farmacêuticos

Das Alíquotas Reduzidas a Zero

Art. 406. Estão reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita decorrente da venda dos produtos farmacêuticos referidos no art. 401, pelas pessoas jurídicas não enquadradas na condição de industrial ou de importador (Lei nº 10.147, de 2000, art. 2º).

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional (Lei nº 10.147, de 2000, art. 2º, parágrafo único).

[...]

Da Tributação sobre a Importação de Produtos Farmacêuticos

[...]

Art. 425. Estão reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação nas operações de importação de produtos farmacêuticos classificados na Tipi (Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, § 11, inciso I; e Decreto nº 6.426, de 2008, art. 2º):

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. 426. Estão reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação nas operações de importação de produtos classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18 da Tipi, relacionados no Anexo V, 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 (Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, § 11, inciso II, com redação dada pela

Lei nº 11.196, de 2005, art. 44; e Decreto nº 6.426, de 2008, art. 1º, inciso III, e Anexo III).  
(negritou-se)

17. Nesta ordem de ideias, destaca-se que — como explicam vários precedentes vinculantes já proferidos pela Coordenação-Geral de Tributação desta Secretaria Especial, a exemplo das Soluções de Consulta Cosit nº 64, de 19 de maio de 2016 (parágrafos 29 a 31), nº 50, de 19 de janeiro de 2017 (parágrafo 16), nº 326, de 20 de junho de 2017 (parágrafos 10 a 12), e nº 23, de 23 de março de 2020 (parágrafo 22) <sup>3</sup> — não existe incompatibilidade entre a vedação de creditamento constante do inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, relativa à impossibilidade de apuração de créditos calculados sobre a aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive por meio da redução a zero da alíquota correspondente (art. 195, III, da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019), e a permissão de manutenção dos mesmos, a que se refere o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004 (art. 162 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019), de vez que essas duas regras versam sobre situações completamente distintas.

18. Sucede que o legislador estabeleceu, como princípio, no inciso II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que o direito ao desconto de crédito só nasce quando da aquisição, em cada mês, de bens e serviços que, na fase anterior da cadeia de produção ou comercialização, tenham sido tributados pelas contribuições em apreço.

19. Destarte, para efeito de creditamento, em princípio, importa que a operação anterior tenha sido tributada, pelo que, portanto, haverá direito a crédito ainda que a revenda das mercadorias adquiridas se dê com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência. É isso o que confirma o art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, o qual parte do pressuposto de que os créditos tenham sido apurados regularmente em virtude de a operação anterior haver sido tributada, permitindo-se a manutenção destes, se forem vinculados a vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições.

20. Logo, não é permitido o aproveitamento de créditos cuja apuração a lei veda expressamente, como na hipótese de aquisições de bens ou serviços sujeitos à alíquota zero.

21. De resto — a par do art. 195, III —, os arts. 407 e 408 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, corroboram a interpretação aqui adotada:

Art. 407. Estão reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta da venda de produtos classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18 da Tipi, relacionados no Anexo V (**Decreto nº 6.426, de 2008, Anexo 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 (Lei nº 10.637, de 2002, art. 2º, § 3º, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, art. 17; Lei nº 10.833, de 2003, art. 2º, § 3º, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005, art. 43; e Decreto nº 6.426, de 2008, art. 1º, inciso III).

<sup>3</sup> O inteiro teor das mencionadas Soluções de Consulta encontra-se disponível na página desta Secretaria Especial na internet e em inúmeros outros "websites".

Parágrafo único. A redução a 0 (zero) das alíquotas, prevista no caput, é aplicável apenas na hipótese de a pessoa jurídica estar submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 10).

Da Vedação à Apuração de Créditos

Art. 408. A pessoa jurídica revendedora dos produtos farmacêuticos referidos no art. 401 e **a pessoa jurídica adquirente de produtos farmacêuticos na forma dos arts. 407, 425 e 426, mesmo que submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não pode apurar créditos relativos à aquisição ou importação dos referidos produtos** (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso I, “b”, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 4º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso I, “b”, com redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008, art. 5º).

(destacou-se)

## Conclusão

22. Diante do exposto, força é concluir que a pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep Cofins que, junto a fornecedor também submetido a esse regime, adquire produtos classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18 da Tipi/NCM relacionados no Decreto nº 6.426, de 2008, Anexo III, destinados ao uso por agentes e atividades de saúde neste referidos, não pode apurar créditos relativos à aquisição no mercado interno ou à importação dos referidos bens, em razão de ser vedado esse direito quando a aquisição do bem ou serviço não se sujeita ao pagamento das contribuições, inclusive por meio da redução a zero das alíquotas destas, como na espécie.

23. O art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, não autoriza a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados, na hipótese em questão, às operações de vendas efetuadas com alíquota zero, no caso de a apuração destes ser legalmente vedada nas aquisições.

Encaminhe-se para procedimento próprio.

*(Assinatura digital)*

ROBERTO PETRÚCIO HERCULANO DE ALENCAR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

## Ordem de Intimação

Assim sendo, forte no art. 22 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, declaro a vinculação do presente decisório com a Solução de Divergência nº 4, de 20 de janeiro de 2017, e com as Soluções de Consulta Cosit nº 50, de 19 de janeiro de 2017, e nº 222, de 9 de maio de 2017, que passam a fazer parte integrante, inseparável e complementar do presente ato, como se nele estivessem inteiramente reproduzidas, para todos os fins de direito.

Nada obstante, informa-se que, no caso de fundada ocorrência de dissenso interpretativo, desta decisão cabe a interposição de recurso especial, sem efeito suspensivo, e de representação de divergência, na forma do art. 48, §§ 3º e 5º a 10, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dos arts. 101 e 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e dos arts. 7º, § 2º, e 19 a 21 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, bem como do art. 10 da Norma de Execução Cosit nº 1, de 25 de junho de 2014, sendo aplicável esta última hipótese no caso de existência de despacho decisório de ineficácia sobre a espécie fundado no art. 18, VII e IX, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

Publique-se a ementa desta Solução de Consulta. Registre-se. Intime-se. Adote a unidade desta Secretaria Especial do domicílio tributário da consultante as medidas adequadas à observância do presente ato, na forma do art. 23, V, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013.

*(Assinatura digital)*

FLÁVIO OSÓRIO DE BARROS  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação