

## Coordenação-Geral de Tributação

**Solução de Consulta nº 572 - Cosit**

<b>Data</b>	20 de dezembro de 2017
<b>Processo</b>	18365.720857/2013-07
<b>Interessado</b>	INDÚSTRIA DE MANUAIS, EDITORA E EMBALAGENS DE MICROONDULADOS DA AMAZONIA LTDA.
<b>CNPJ/CPF</b>	11.301.350/0001-04

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

ZONA FRANCA DE MANAUS. ALÍQUOTA ZERO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

Está reduzida a 0 (zero) a alíquota da Cofins incidente sobre as receitas decorrentes da comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na Zona Franca de Manaus para emprego em processo de industrialização por pessoas jurídicas industriais ali instalados e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA.

Os manuais técnicos (manuais de instrução de uso e de funcionamento do produto) não se caracterizam como matéria prima, material de embalagem ou produto intermediário, não se aplicando, portanto, o disposto no art. 5º-A da Lei nº 10.637, de 2002, à respectiva operação de venda realizada por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, a qual deverá sujeitar-se às regras de apuração da Cofins estabelecidas no *caput* ou no § 5º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, conforme o caso.

A pessoa jurídica sujeita à incidência não cumulativa da Cofins, inclusive aquela estabelecida na Zona Franca de Manaus, pode descontar do valor devido dessa contribuição, créditos decorrentes das despesas a que se referem os incisos IV, V, VI, VII e IX do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, ainda que a comercialização dos produtos aos quais estão vinculados referidos dispêndios seja sujeita à alíquota zero dessa contribuição.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º-A; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 2º e 3º; Lei nº 11.033, de 2004; Medida Provisória nº 206, de 2004, art. 16; Parecer Normativo CST nº 65, de 1979, e Parecer CST nº 799, de 1989.

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

ZONA FRANCA DE MANAUS. ALÍQUOTA ZERO. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

Está reduzida a 0 (zero) a alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre as receitas decorrentes da comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na Zona Franca de Manaus para emprego em processo de industrialização por pessoas jurídicas industriais ali instalados e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA.

Os manuais técnicos (manuais de instrução de uso e de funcionamento do produto) não se caracterizam como matéria prima, material de embalagem ou produto intermediário, não se aplicando, portanto, o disposto no art. 5º-A da Lei nº 10.637, de 2002, à respectiva operação de venda realizada por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, a qual deverá sujeitar-se às regras de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep estabelecidas no *caput* ou no § 4º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, conforme o caso.

A pessoa jurídica sujeita à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, inclusive aquela estabelecida na Zona Franca de Manaus, pode descontar do valor devido dessa contribuição, créditos decorrentes das despesas a que se referem os incisos III, IV, V, VI e VII do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ainda que a comercialização dos produtos aos quais estão vinculados referidos dispêndios seja sujeita à alíquota zero dessa contribuição.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, arts. 2º, 3º e 5º-A; Lei nº 11.033, de 2004; Medida Provisória nº 206, de 2004, art. 16; Parecer Normativo CST nº 65, de 1979.

## Relatório

A interessada acima identificada, por meio de seu procurador, informando ser pessoa jurídica de direito privado, dirige-se a este órgão buscando esclarecimentos acerca do desconto de créditos da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – Contribuição para o PIS/Pasep – e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins.

2. Em síntese, a postulante apresenta sua consulta nos seguintes termos:
  - 2.1. seu objeto social, conforme Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral, apresenta as atividades:

***"CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL***  
*18.11-3-02 - Impressão de livros, revistas e outras publicações periódicas*

**CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS**

*17.31-1-00 - Fabricação de embalagens de papel*

*17.32-0-00 - Fabricação de embalagens de cartolina e papel-cartão*

*17.33-8-00 - Fabricação de chapas e de embalagens de papelão ondulado*

*22.22-6-00 - Fabricação de embalagens de material plástico*

*17.41-9-02 - Fabricação de produtos de papel, cartolina, papel cartão e papelão ondulado para uso comercial e de escritório, exceto formulário contínuo*

*46.86-9-02 - Comércio atacadista de embalagens*

*46.47-8-02 - Comércio atacadista de livros, jornais e outras publicações"*

2.2. na prática, sua principal atividade é a fabricação de embalagens e manuais para empresas situadas no pólo industrial da Zona Franca de Manaus (ZFM);

2.3. apura o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) com base no lucro real, estando, pois, obrigada à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelo regime não cumulativo, previsto na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente;

2.4. para consecução de seu objeto social, arca com o pagamento de despesas de: (i) aluguéis de imóveis, máquinas e equipamentos; (ii) energia elétrica; (iii) contraprestações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica; (iv) máquinas, equipamentos e demais bens incorporados ao ativo imobilizado, como também com (v) reforma e/ou benfeitorias em edificações de terceiros;

2.5. de acordo com os incisos IV, V, VI, VII e IX do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e os incisos III, IV, V, VI e VII do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, as despesas mencionadas geram direito a desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

2.6. por outro lado, as alíquotas das contribuições em comento são reduzidas a zero quando incidentes sobre as receitas decorrentes da comercialização de manuais e embalagens para empresas situadas na Zona Franca de Manaus, com projetos aprovados pela SUFRAMA, nos termos do art. 5º-A da Lei nº 10.637, de 2002, introduzido pelo art. 25 da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003;

2.7. comenta que as empresas que possuem saídas submetidas à alíquota zero têm direito ao desconto dos créditos a que se referem o art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003. Nesse sentido, transcreve ementas de soluções de consulta proferidas por divisões de tributação desta Secretaria; e

2.8. destaca que os créditos passíveis de restituição ou ressarcimento poderão ser utilizados para a compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

3. Ao final, indaga:

*“Pelo fato das alíquotas das contribuições ao PIS e COFINS estarem reduzidas a 0 (zero) sobre as receitas incidentes com a venda de embalagens e manuais, dentro da Zona Franca de Manaus, para*

---

*estabelecimentos industriais com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, com base no disposto no artigo 5º-A, da Lei nº 10.637/02, a Consulente pode descontar créditos sobre as despesas previstas nos incisos IV; V; VI; VII e IX, do artigo 3º, da Lei nº 10.637/02, como também, nos incisos III; IV; V; VI e VII, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03?”*

## Fundamentos

4. Preliminarmente, importa destacar que o processo de consulta tem seu regramento básico estatuído nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. Destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

5. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) o processo de consulta tem o seu disciplinamento regido pela Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, inclusive quanto aos requisitos de eficácia da consulta a ser solucionada. Trata-se, em sua essência, de um pedido de esclarecimento de determinado dispositivo da legislação tributária e sua incidência sobre um fato concreto, ressaltado, claro, quando da situação ainda não ocorrida – neste caso, o contribuinte deverá demonstrar vinculação com o fato, bem como a efetiva possibilidade de sua ocorrência e o reflexo de específico dispositivo legal sobre o mesmo.

6. Assim, a 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.

7. O regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins foi instituído pela Lei nº 10.637, de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente. Segundo essa sistemática, os contribuintes a ela sujeitos podem apurar créditos sobre determinados custos e despesas, mediante a aplicação de alíquotas, para serem deduzidos do valor devido dessas contribuições num determinado período de apuração.

8. Da exposição da consulente, entende-se que sua dúvida consiste em saber se pode descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos às despesas previstas nos incisos IV, V, VI, VII e IX do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e nos incisos III, IV, V, VI e VII do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, tendo em vista ser empresa situada na Zona Franca de Manaus (ZFM) e ter como atividade principal a fabricação de embalagens e manuais para empresas também situadas no pólo industrial da ZFM, entendendo que as respectivas vendas sujeitam-se à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

9. Para melhor analisar a questão, cabe reproduzir os seguintes dispositivos da legislação, relativos às hipóteses de creditamento :

**Lei nº 10.637, de 2002:**

*“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).Produção de efeito(Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)*

(...)

*§ 4º. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, que fica sujeita, ressalvado o disposto nos §§ 1ª a 3ª deste artigo, às alíquotas de:(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*I - 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), no caso de venda efetuada a pessoa jurídica estabelecida:(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*a) na Zona Franca de Manaus; e(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*b) fora da Zona Franca de Manaus, que apure a Contribuição para o PIS/PASEP no regime de não-cumulatividade;(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*II - 1,3% (um inteiro e três décimos por cento), no caso de venda efetuada a:(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*a) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro presumido;(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*b) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro real e que tenha sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP;(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*c) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus e que seja optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições – SIMPLES; e(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*d) órgãos da administração federal, estadual, distrital e municipal.(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

(...)

*Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)*

(...)

*IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

*(...)*

*IX - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)*

*(...)*

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

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído 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)*

*(...)*

*§ 12. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1% (um por cento) e, na situação de que trata a alínea b do inciso II do § 4º do art. 2º desta Lei, mediante a aplicação da alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). (Redação dada pela Lei nº 11.307, de 2006)*

*(...)*”

*“Art. 5º. A Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas decorrentes da comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais*

*de embalagem, produzidos na Zona Franca de Manaus para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais ali instalados e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA. (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Lei nº 10.925, de 2004)*

.....”  
**Lei nº 10.833, de 2003:**

*“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).(Produção de efeito)(Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)*

(...)

*§ 5º. Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, que fica sujeita, ressalvado o disposto nos §§ 1ª a 4ª deste artigo, às alíquotas de:(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*I - 3% (três por cento), no caso de venda efetuada a pessoa jurídica estabelecida:(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*a) na Zona Franca de Manaus; e(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*b) fora da Zona Franca de Manaus, que apure a COFINS no regime de não-cumulatividade;(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*II - 6% (seis por cento), no caso de venda efetuada a:(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*a) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro presumido;(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*b) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro real e que tenha sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de incidência não-cumulativa da COFINS;(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*c) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus e que seja optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições - SIMPLES; e(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*d) órgãos da administração federal, estadual, distrital e municipal.(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)*

(...)

*III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

*IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

(...)

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

*VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;*

(...)

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

*I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído 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)*

(...)

*§ 17. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus (Suframa), o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota: (Redação dada pela Lei nº 12.507, de 2011)*

*I - de 5,60% (cinco inteiros e sessenta centésimos por cento), nas operações com os bens referidos no inciso VI do art. 28 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; (Incluído pela Lei nº 12.507, de 2011)*

*II - de 7,60% (sete inteiros e sessenta centésimos por cento), na situação de que trata a alínea “b” do inciso II do § 5º do art. 2º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 12.507, de 2011)*

*III - de 4,60% (quatro inteiros e sessenta centésimos por cento), nos demais casos. (Incluído pela Lei nº 12.507, de 2011)”*

10. Ao instituir o regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o legislador enumerou exaustivamente os custos, os encargos e as despesas que podem ser computados para originarem créditos a serem descontados do valor devido dessas contribuições. Tais créditos são calculados mediante a aplicação de alíquotas indicadas em leis sobre o valor de determinados custos, encargos e despesas.

11. Relativamente às empresas situadas na Zona Franca de Manaus, o art. 5º-A da Lei nº 10.637, de 2002, cerne da questão apresentada pela consulente, determina a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas decorrentes da comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem produzidos na Zona Franca de Manaus para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos ali instalados e consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA.

12. De acordo com a descrição da consulente, tanto os materiais de embalagem quanto os manuais por ela produzidos são destinados a empresas industriais situadas na ZFM.

13. Assim, os materiais de embalagem produzidos pela consulente na Zona Franca de Manaus e vendidos à pessoa jurídica, também ali instalada e com projeto aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA, sujeitam-se à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quando destinados a processo de industrialização, conforme dispõe o art. 5º-A da Lei nº 10.637, de 2002.

14. No que se refere aos manuais produzidos pela requerente, não obstante nada mencionar na inicial, entende-se que correspondem a espécie de livro explicativo que acompanha os bens produzidos pelas indústrias adquirentes, de forma a orientar o consumidor final no que diz respeito à utilização dos referidos bens.

15. Dessa forma, descarta-se a hipótese de o manual vendido pela consulente ser utilizado para orientar os funcionários da indústria adquirente na realização de determinada tarefa. Nesse sentido, não haveria que se falar em alíquota zero nos termos do art. 5º-A da Lei nº 10.637, de 2002, posto que o manual, nesse caso, não é utilizado como matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem.

16. Considerando que os manuais fabricados pela consulente acompanham os produtos fabricados pelos estabelecimentos industriais – situados na ZFM e com projeto aprovado pelo Conselho de Administração da SUFRAMA – e correspondem a instruções de uso desses produtos, torna-se necessário analisar se podem ser caracterizados como matéria-prima, produtos intermediários ou materiais de embalagem.

17. É evidente que os manuais, instruções que acompanham o produto, não podem ser considerados materiais de embalagem. Resta, então, examinar se podem ser caracterizados como matérias-primas ou produtos intermediários.

18. Sobre o assunto convém mencionar que a Coordenação do Sistema de Tributação – CST (hoje Coordenação-Geral de Tributação – Cosit), por intermédio do Parecer Normativo CST n.º 65, de 5 de novembro de 1979, manifestou-se no sentido de que matérias-primas e produtos intermediários são *bens dos quais, através de quaisquer das operações de industrialização enumeradas no Regulamento, resulta diretamente um novo produto, tais como, exemplificativamente, a madeira com relação a um móvel ou o papel com referência a um livro* (item 5).

19. Nesse sentido, deve-se se considerar a matéria-prima a ser aplicada em determinada operação de industrialização, aquela que mudará completamente suas características, aquela que ainda se encontra em estado bruto, devendo ser trabalhada para apresentar a forma do produto final. Os manuais em questão são adquiridos prontos, não terão suas características alteradas, não configuram, portanto, matérias-primas.

20. Os produtos intermediários, por outro lado, devem ser entendidos como aqueles resultantes de uma das etapas do processo de industrialização, onde o processo de elaboração do produto já foi iniciado, mas não foi concluído. Para ser um produto intermediário, a mercadoria já deverá evidenciar a forma da parte, da peça ou do produto que comporá o produto final.

21. Dessa forma, também não se deve considerar os manuais de instrução como produtos intermediários, posto que não farão parte do processo de elaboração do produto final, não evidenciam a forma de uma parte desse produto. A venda dos manuais, por conseguinte, não se sujeita à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos do art. 5º-A da Lei n.º 10.637, de 2002.

22. Passa-se, então, à análise da questão apresentada pela consulente:

*“Pelo fato das alíquotas das contribuições ao PIS e COFINS estarem reduzidas a 0 (zero) sobre as receitas incidentes com a venda de embalagens e manuais, dentro da Zona Franca de Manaus, para estabelecimentos industriais com projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, com base no disposto no artigo 5º-A, da Lei n.º 10.637/02, a Consulente pode descontar créditos sobre as despesas previstas nos incisos IV; V; VI; VII e IX, do artigo 3º, da Lei n.º 10.637/02, como também, nos incisos III; IV; V; VI e VII, do artigo 3º, da Lei n.º 10.833/03?”*

23. Sobre a apuração de créditos nas operações de vendas efetuadas com alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, importa reproduzir o art. 17 da Lei n.º 11.033, de 21 de dezembro de 2004 (conversão da Medida Provisória n.º 206, de 6 de agosto de 2004), que determina expressamente que a pessoa jurídica vendedora de produtos sujeitos à alíquota zero pode manter os créditos vinculados a essas operações.

*“Art. 17. 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 vinculados a essas operações.”*

24. Essa explicação legal foi importante para esclarecer que, mesmo havendo a desoneração das contribuições em comento nas operações de vendas, a pessoa jurídica não precisa estornar os créditos relativos a custos, encargos e despesas incorridos nas suas atividades, permitidos na legislação. Vale mencionar que a exposição de motivos da Medida Provisória nº 206, de 6 de agosto de 2004, em seu item 19, esclarece que “as disposições do art. 16<sup>1</sup> visam esclarecer dúvidas relativas à interpretação da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS”.

25. Assim, o vendedor de produto tributado à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS a que se refere o art. 5º-A da Lei nº 10.637, de 2002, como ocorre com as embalagens, pode manter os créditos decorrentes de aquisições apurados nas atividades vinculadas às respectivas operações de venda da pessoa jurídica.

26. No que diz respeito aos manuais, a pessoa jurídica fabricante, estabelecida na Zona Franca de Manaus, sujeita-se à regra de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins determinada respectivamente pelo *caput* ou § 4º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e pelo *caput* ou § 5º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, conforme o caso, podendo, portanto, apurar créditos nos termos do art. 3º das mencionadas leis, desde que atendidos os demais requisitos exigidos na legislação em vigor.

27. Da mesma forma, pode-se inferir que relativamente às despesas previstas nos incisos IV, V, VI, VII e IX, do art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002, nos incisos III, IV, V, VI e VII, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, ainda que nem todas estejam vinculadas diretamente à produção de bens destinados à venda, não existe impedimento, na legislação em vigor, para o respectivo desconto de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins quando tais dispêndios são vinculados ao produto cuja comercialização pela pessoa jurídica sofrerá incidência de alíquota zero dessas contribuições.

28. A vedação à apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que se refere o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, é dirigida para o adquirente dos produtos não sujeitos ao pagamento da contribuição (incluindo-se aí aqueles que sofrem incidência de alíquota zero), não diz respeito ao vendedor:

“Art. 3º. ....

(...)

§ 2º. Não dará direito a crédito o valor:

(...)

*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.*

(...)”

<sup>1</sup> Art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004.

29. Por fim, importa destacar, embora não tenha sido objeto de questionamento da consultante, mas tendo em vista o comentário feito na inicial (item 2.8 do relatório desta Solução de Consulta), que, nos termos do art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, o saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 2004, poderá ser objeto de compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados por esta Secretaria, ou de pedido de ressarcimento em dinheiro – observada a legislação específica aplicável à matéria.

## Conclusão

30. Diante do exposto e com base na legislação citada, proponho que a presente consulta seja solucionada, informando-se à consultante que:

- a. estão reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas decorrentes da comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na Zona Franca de Manaus para emprego em processo de industrialização por pessoas jurídicas industriais ali instalados e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da SUFRAMA;
- b. os manuais técnicos (manuais de instrução de uso e de funcionamento do produto) não se caracterizam como matéria prima, material de embalagem ou produto intermediário, não se aplicando, portanto, o disposto no art. 5º-A da Lei nº 10.637, de 2002, à respectiva operação de venda realizada por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus, a qual deverá sujeitar-se às regras de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecidas respectivamente no *caput* ou no § 4º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e no *caput* ou no § 5º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, conforme o caso; e
- c. a pessoa jurídica sujeita à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, inclusive aquela estabelecida na Zona Franca de Manaus, pode descontar do valor devido das contribuições, créditos decorrentes das despesas a que se referem os incisos IV, V, VI, VII e IX do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, bem como também os incisos III, IV, V, VI e VII do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ainda que a comercialização dos produtos aos quais estão vinculados referidos dispêndios seja sujeita à alíquota zero das contribuições.

*Assinado digitalmente*

LAURA ALVES PEREIRA MOREIRA CEZAR  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotex.

*Assinado digitalmente*

PAULO JOSÉ FERREIRA MACHADO E SILVA.  
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit07 - Substituto

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

*Assinado digitalmente*

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotex

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

*Assinado digitalmente*

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