



---

## Solução de Consulta nº 250 - Cosit

**Data** 12 de setembro de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

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

ZONA FRANCA DE MANAUS. REDUÇÃO DE ALÍQUOTAS. DESVIO DE FINALIDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO DA COFINS. PENALIDADES CABÍVEIS. PRAZO DECADENCIAL.

Na hipótese de aquisição de mercadoria beneficiada com a redução a zero da alíquota da Cofins estabelecida pelo art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, cuja aplicação está condicionada ao consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus (ZFM), o desvio da destinação das mercadorias implicará responsabilização do causador pelo pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, nos termos do art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009, independentemente do prazo decorrido entre a aquisição da mercadoria e o desvio da destinação.

No caso em questão, deverá ser cobrado do responsável pelo fato a diferença entre o montante:

a) que seria recolhido caso a redução de alíquotas não existisse, isto é, o valor devido por ocasião da venda da mercadoria para a ZFM, incidente sobre a receita da pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, como se a operação tivesse sido destinada à área não abrangida pela redução a 0 (zero) das alíquotas das contribuições somado ao valor do crédito do § 5º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, se houver sido apurado pelo adquirente localizado na ZFM; e

b) o que foi cobrado e recolhido pelo contribuinte substituto, na forma delimitada nos §§ 1º e 4º do art. 65.

Na hipótese de descumprimento das condições impostas pelo art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009, para fruição da redução da alíquota da Cofins que estabelece, o marco temporal para a incidência dos acréscimos legais é a data de vencimento da contribuição que seria devida em razão da operação, caso não houvesse a referida redução da alíquota.

Ocorrido o desvio da destinação da mercadoria, a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para o lançamento do crédito tributário inicia-se:

a) da data em que ocorrer o desvio da destinação prevista em lei, na hipótese de prévio pagamento espontâneo das contribuições pelo sujeito passivo; ou

b) do primeiro dia do ano seguinte àquele em que ocorrer o desvio da destinação prevista em lei, no caso de ausência de pagamento.

A pessoa jurídica domiciliada na Zona Franca de Manaus que adquirir produtos sujeitos ao regime de substituição tributária referido no § 2º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, diretamente do produtor, fabricante ou importador domiciliado fora da ZFM não pode apurar o crédito previsto no § 5º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º; Lei nº 11.196, de 2005; Lei nº 11.945, de 2009, art. 22; CTN, arts. 150 e 173.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT Nº 5, DE 10 DE ABRIL DE 2015, PUBLICADA NO SÍTIO DA RFB EM 20 DE ABRIL DE 2015.**

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 119, DE 11 DE SETEMBRO DE 2018, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 20 DE SETEMBRO DE 2018.**

**REFORMA PARCIAL DA SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 123, DE 26 DE MARÇO DE 2019, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 01 DE ABRIL DE 2019.**

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

ZONA FRANCA DE MANAUS. REDUÇÃO DE ALÍQUOTAS. DESVIO DE FINALIDADE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. PENALIDADES CABÍVEIS. PRAZO DECADENCIAL.

Na hipótese de aquisição de mercadoria beneficiada com a redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep estabelecida pelo art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, cuja aplicação está condicionada ao consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus (ZFM), o desvio da destinação das mercadorias implicará responsabilização do causador pelo pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, nos termos do art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009, independentemente do prazo decorrido entre a aquisição da mercadoria e o desvio da destinação.

No caso em questão, deverá ser cobrado do responsável pelo fato a diferença entre o montante:

a) que seria recolhido caso a redução de alíquotas não existisse, isto é, o valor devido por ocasião da venda da mercadoria para a ZFM, incidente sobre a receita da pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, como se a operação tivesse sido destinada à área não abrangida pela redução a 0 (zero) das alíquotas das contribuições somado ao valor do crédito do § 5º

do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, se houver sido apurado pelo adquirente localizado na ZFM; e

b) o que foi cobrado e recolhido pelo contribuinte substituto, na forma delimitada nos §§ 1º e 4º do art. 65.

Na hipótese de descumprimento das condições impostas pelo art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009, para fruição da redução da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep que estabelece, o marco temporal para a incidência dos acréscimos legais é a data de vencimento da contribuição que seria devida em razão da operação, caso não houvesse a referida redução da alíquota.

Ocorrido o desvio da destinação da mercadoria, a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para o lançamento do crédito tributário inicia-se:

a) da data em que ocorrer o desvio da destinação prevista em lei, na hipótese de prévio pagamento espontâneo das contribuições pelo sujeito passivo; ou

b) do primeiro dia do ano seguinte àquele em que ocorrer o desvio da destinação prevista em lei, no caso de ausência de pagamento.

A pessoa jurídica domiciliada na Zona Franca de Manaus que adquirir produtos sujeitos ao regime de substituição tributária referido no § 2º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, diretamente do produtor, fabricante ou importador domiciliado fora da ZFM não pode apurar o crédito previsto no § 5º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT Nº 5, DE 10 DE ABRIL DE 2015, PUBLICADA NO SÍTIO DA RFB EM 20 DE ABRIL DE 2015.**

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 119, DE 11 DE SETEMBRO DE 2018, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 20 DE SETEMBRO DE 2018.**

**REFORMA PARCIAL DA SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 123, DE 26 DE MARÇO DE 2019, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO (DOU) DE 01 DE ABRIL DE 2019.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º; Lei nº 11.196, de 2005; Lei nº 11.945, de 2009, art. 22; CTN, arts. 150 e 173.

## Relatório

A consulente, pessoa jurídica de direito privado, atuante no ramo de locação de automóveis sem condutor, prestação de serviço de transporte de passageiros e transporte

rodoviário coletivo de passageiros sob regime de fretamento ou com itinerário fixo, dentre outros, formula consulta acerca de interpretação da legislação tributária relativa à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins.

2. Quanto à venda de veículos para a Zona Franca de Manaus, a peticionante aduz as seguintes considerações de fato e de direito:

- a) que a consulente possui filial estabelecida na Zona Franca de Manaus e que, em razão de suas atividades, adquire veículos aproveitando-se dos benefícios fiscais concedidos à região da Zona Franca de Manaus (ZFM);
- b) que na aquisição de veículos que não estejam classificados sob a posição da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) de nº 8703, de origem nacional, pode aproveitar-se da suspensão do IPI, nos termos do art. 84 do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, sendo que a referida suspensão converte-se em isenção com a entrada da mercadoria na ZFM, nos termos do art. 81, inciso III, do referido diploma;
- c) que o aproveitamento da isenção do IPI enseja na restrição da alienação do veículo pelo prazo de 3 anos, em atendimento ao disposto no art. 52 do Decreto nº 7.212, de 2010;
- d) que no tocante à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, o produtor, fabricante ou importador que vende o veículo à pessoa jurídica situada na ZFM o faz com redução a zero das alíquotas das contribuições, conforme benefício estabelecido no art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004;
- e) que a pessoa jurídica situada na ZFM adquirente do veículo, ao incorpora-lo ao seu ativo ou utiliza-lo como insumo, poderá abater na sua apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins os valores recolhidos pelo substituto tributário, nos termos do art. 65 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005;
- f) que a legislação não estabelece claramente qualquer tipo de prazo que vincule a necessária permanência do veículo na ZFM ou na restrição de transferência de propriedade do bem tal como se verifica na legislação do IPI;
- g) que a consulente foi informada pela Receita Federal em Manaus que, caso dê saída dos veículos antes de transcorridos 12 meses após sua aquisição com os benefícios referentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, deverá recolhê-los como se não houvesse o benefício fiscal estabelecido na Lei nº 10.996, de 2004.

3. Em face desse contexto, apresenta as seguintes indagações:

*“(1) Está correto afirmar que a alíquota zero de PIS e COFINS de que tratam os arts. 2º da Lei nº 10.996/2004 e 65 da Lei nº 11.196/2005, utilizada pelo*

*fabricante, produtor, ou importador, não vinculam a permanência do veículo na Zona Franca de Manaus por prazo determinado?”;*

*(2) Está correto afirmar que a alíquota zero de PIS e COFINS de que tratam os arts. 2º da Lei nº 10.996/2004 e 65 da Lei nº 11.196/2005, utilizada pelo fabricante, produtor ou importador, não enseja na proibição de transferência de propriedade do veículo?”*

*(3) Está correto afirmar que a utilização de créditos de PIS e COFINS, na forma prevista no art. 65, §5º, da Lei nº 11.196/2005, não enseja restrição de transferência de propriedade ou a permanência do veículo na Zona Franca de Manaus por tempo determinado?”*

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

5. Importa esclarecer que, em resposta à presente consulta, foi proferida a Solução de Consulta Cosit nº 123, de 26 de março de 2019. No entanto, verificou-se a necessidade de fornecer maiores esclarecimentos sobre o caso, dados os fatos narrados pela consulente quanto à apuração do abatimento em forma de crédito previsto no §5º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.

5.1. Pela petição, a consulente deixa subentendido que, sendo ela pessoa jurídica domiciliada na ZFM, adquire produto sujeito à tributação concentrada de pessoa jurídica fabricante, produtora ou importadora domiciliada fora da ZFM e apura indevidamente o supracitado crédito. Tendo sido detectada essa apuração indevida por meio da leitura da petição, faz-se necessária a reanálise da consulta nesse contexto, o que implica a reforma parcial da Solução de Consulta já exarada.

## **Fundamentos**

6. De início, registre-se – com espeque no art. 28 da IN RFB nº 1.396, de 2013 – que uma solução de consulta não confirma nem infirma fatos noticiados pela consulente, pois que juízos dessa natureza pressuporiam análise de matéria probatória, o que é incompatível com o instituto da consulta. Com efeito, o procedimento em curso presta-se tão somente a interpretar a legislação tributária em face do que fora noticiado; razão por que a eficácia de seu provimento está condicionada à realização dessas premissas fáticas, no plano das efetivas condutas.

7. No caso concreto sob análise, pressupõe-se que, de acordo com as declarações da consulente, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins teriam sido recolhidas pelo fabricante, produtor ou importador de automóveis conforme a substituição tributária prevista no § 2º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005. A consulente, por sua vez, teria apurado o crédito previsto no § 5º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005.

8. O processo de consulta fiscal de que ora se cuida tem suas normas básicas consubstanciadas 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. Tais disposições foram consolidadas no Regulamento baixado pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

9. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a matéria é regulada pela IN RFB nº 1.396, de 2013, sob cuja égide foi deduzida a consulta em análise, e em cujo texto estão encartados os requisitos de admissibilidade da consulta.

10. Dito isso, declaro que a consulta deduzida na inicial atende aos requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 1.396, de 2013, razão por que é eficaz e deve ser solucionada.

11. A Zona Franca de Manaus (ZFM) foi instituída pela Lei nº 3.173, de 06 de junho de 1957, mas somente institucionalizou-se juridicamente e iniciou-se o seu pleno funcionamento com a edição do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967:

*Art. 1º A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.*

(...)

*Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.*

12. Sobreveio o Decreto-Lei nº 340, de 22 de dezembro de 1967, que estabeleceu exceções aos incentivos fiscais concedidos à ZFM para determinados produtos:

*Art. 1º Os favores previstos nos artigos 3º, 4º, 7º e 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, não se aplicam às seguintes mercadorias de procedência nacional: armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros, compreendidos, respectivamente nos capítulos 93, 33, 24, 22 (posição 22.03, 22.05 a 22.07 e 22.09 incisos 2 a 7) e 87 (posição 87.02, incisos 1 e 2), da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, alterada pelo Decreto-lei nº 34, de 18 do novembro de 1966, quer destinadas à Zona Franca de Manaus, quer nela produzida ou dela oriunda. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 355, de 1968)*

13. Em seguida, a Constituição Federal de 1988, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 05 de outubro de 1988, quando de sua promulgação e com alterações posteriores, estabeleceu o seguinte arcabouço para a ZFM, em seu Ato Das Disposições Constitucionais Transitórias:

---

*Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

*Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.*

*(...)*

*Art. 92. São acrescentados dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

*Art. 92-A. São acrescentados 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 83, de 2014)*

14. Quanto à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as vendas para a ZFM, atualmente, a Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004, estabelece:

*Art. 2º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.*

*§ 1º Para os efeitos deste artigo, entendem-se como vendas de mercadorias de consumo na Zona Franca de Manaus - ZFM as que tenham como destinatárias pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo.*

*§ 2º Aplicam-se às operações de que trata o caput deste artigo as disposições do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

*(...)*

*§ 5º Nas notas fiscais relativas à venda de que trata o caput deste artigo, deverá constar a expressão “Venda de mercadoria efetuada com alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins”, com a especificação do dispositivo legal correspondente. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)*

*§ 6º O disposto neste artigo não se aplica aos produtos de que trata o art. 14 da Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)*

15. Posteriormente, a Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, publicada no DOU de 22 de novembro de 2005, estabeleceu expressamente regramento específico para cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em operações com produtos sujeitos à concentração tributária envolvendo a ZFM:

*Art. 65. Nas vendas efetuadas por produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da ZFM dos produtos relacionados nos incisos I a VII do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, destinadas ao consumo ou industrialização na ZFM, aplica-se o disposto no art. 2º da Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)*

*§ 1º No caso deste artigo, nas vendas efetuadas pela pessoa jurídica adquirente na forma do caput deste artigo a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidirão às alíquotas previstas:*

*I - no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;*

*II - na alínea b do inciso I do art. 1º e do art. 2º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;*

*III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;*

*IV - no caput do art. 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;*

*V - nos incisos I e II do caput do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;*

*(...)*

*§ 2º O produtor, fabricante ou importador, no caso deste artigo, fica obrigado a cobrar e recolher, na condição de contribuinte substituto, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pela pessoa jurídica de que trata o § 1º deste artigo.*

*§ 3º O disposto no § 2º deste artigo não se aplica aos produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, 30.04, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, todos da Tipi.*

*§ 4º Para os efeitos do § 2º deste artigo, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins serão apuradas mediante a aplicação das alíquotas de que trata o § 1º deste artigo sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*I – o valor-base de que trata o art. 58-L da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no caso do inciso VI do § 1º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)*

*II – a quantidade de unidades de produtos vendidos pelo produtor, fabricante ou importador, no caso dos incisos I e VII do § 1º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)*

*III – o preço de venda do produtor, fabricante ou importador, no caso dos demais incisos do § 1º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)*

*§ 5º A pessoa jurídica domiciliada na ZFM que utilizar como insumo ou incorporar ao seu ativo permanente produtos adquiridos com substituição tributária, na forma dos §§ 2º e 4º deste artigo, poderá abater da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins*

*incidentes sobre seu faturamento o valor dessas contribuições recolhidas pelo substituto tributário.*

*§ 6º Não se aplicam as disposições dos §§ 2º, 4º e 5º deste artigo no caso de venda dos produtos referidos nos incisos IV e V do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para montadoras de veículos.*

*§ 7º Para fins deste artigo, não se aplica o disposto na alínea b do inciso VII do art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso VII do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).*

*(...)*

*Art. 132. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos: (...) V - a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao da publicação desta Lei, em relação ao disposto: (...) c) nos arts. 47 e 48, 51, 56 a 59, 60 a 62, 64 e 65;*

16. As receitas decorrentes da venda automóveis estão sujeitas à cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins concentrada nas pessoas jurídicas produtoras e importadoras, conforme art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, c/c o § 3º do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004.

17. No caso em questão, trata-se de uma venda de automóveis para adquirente domiciliado na ZFM. Essa venda, de acordo com o art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, é sujeita à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Nesse caso, o produtor, fabricante ou importador domiciliado fora da ZFM, de acordo com o § 2º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, fica obrigado a recolher, por substituição tributária, o tributo devido pela adquirente na operação de revenda. A alíquota aplicada é a do art. 1º da Lei nº 10.485, de 2002, e a base de cálculo é o preço de venda do fabricante, de acordo com os §§ 1º e 4º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005. Ocorrendo a revenda, permite-se à pessoa jurídica adquirente do produto revendido domiciliada na ZFM a apuração do crédito previsto no § 5º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, caso haja utilização como insumo ou incorporação ao seu ativo imobilizado.

18. Quanto à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por pessoas jurídicas domiciliadas na ZFM que adquiram produtos sujeitos à concentração tributária de produtor, fabricante ou importador domiciliado fora da ZFM:

a) não é permitido apurar o crédito relativo a insumos previsto no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, por tratar-se de produto não sujeito ao pagamento das contribuições (II do § 2º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003);

b) não é permitido apurar o crédito tratado no § 5º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, já que esse crédito só é devido a pessoa jurídica domiciliada na ZFM que, tendo adquirido o produto de revendedor também domiciliado dentro da ZFM, o incorpore ao seu ativo permanente (leia-se imobilizado) ou o utilize como insumo.

19. Nesse contexto, salienta-se que acerca da incidência das aludidas contribuições em operações em que pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM destina mercadorias sujeitas à cobrança concentrada para dentro da mencionada área, foi exarada a Solução de Consulta Cosit nº 119, de 11 de setembro de 2018, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 20/09/2018, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

20. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o deslinde do presente feito são os seguintes:

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

*EMENTA: VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS E ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO. PRODUTOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA CONCENTRADA. REDUÇÃO A ZERO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.*

*As receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada da Cofins por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM fabricante ou importadora dos mesmos, destinados à industrialização ou ao consumo em referida área, não são objeto de imunidade tributária ou de não incidência dessa contribuição. As receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada da Cofins por pessoa jurídica estabelecida fora de ALC fabricante ou importadora dos mesmos, destinados à industrialização ou ao consumo em referida área, não são objeto de imunidade tributária ou de não incidência dessa contribuição.*

*(...)*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP*

*EMENTA: VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS E ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO - PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA - REDUÇÃO A ZERO E SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA*

*As receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM fabricante ou importadora dos mesmos, destinados à industrialização ou ao consumo em referida área, não são objeto de imunidade tributária ou de não incidência dessa contribuição.*

*(...)*

*VENDAS DE PRODUTOS SUJEITOS À INCIDÊNCIA CONCENTRADA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS PARA A ZFM E ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO E A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA*

*13. Feitas essas considerações, com vistas ao enfrentamento das questões colocadas pelo consulente, passa-se à análise da legislação aplicada aos produtos que sujeitos à tributação concentrada, sejam vendidos por produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da ZFM ou das ALC para pessoa jurídica nelas estabelecidas.*

14. A Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, na redação original de seu art. 65, ao dispor sobre a matéria, assim estabeleceu:

*‘Art. 65. Nas vendas efetuadas por produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da ZFM dos produtos relacionados nos incisos I a VIII do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, destinadas ao consumo ou industrialização na ZFM, aplica-se o disposto no art. 2º da Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004.*

*§ 1º. No caso deste artigo, nas revendas efetuadas pela pessoa jurídica adquirente na forma do caput deste artigo a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidirão às alíquotas previstas:*

*(...)*

*§ 2º. O produtor, fabricante ou importador, no caso deste artigo, fica obrigado a cobrar e recolher, na condição de contribuinte substituto, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pela pessoa jurídica de que trata o § 1º deste artigo.*

*(...)*

*§ 4º Para os efeitos do § 2º deste artigo, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins serão apuradas mediante a aplicação das alíquotas de que trata o § 1º deste artigo sobre o preço de venda do produtor, fabricante ou importador.*

*§ 5º. A pessoa jurídica domiciliada na ZFM que utilizar como insumo ou incorporar ao seu ativo permanente produtos adquiridos com substituição tributária, na forma dos §§ 2º e 4º deste artigo, poderá abater da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre seu faturamento o valor dessas contribuições recolhidas pelo substituto tributário.’*

*(...)*

17. Assim, as primeiras inferências extraídas dos dispositivos legais transcritos acima nos itens 14 a 16, é a de que a partir de 1º de março de 2006, quando se inicia a produção de efeitos do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, em relação aos produtos sujeitos à incidência concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relacionados nos incisos I a VIII do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, dentre os quais estão os produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal referidos na alínea “b” do inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147, de 2000:

17.1. fica sujeita à alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a receita de vendas desses produtos auferida por produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da ZFM, decorrentes da venda dos mesmos para fins de consumo (que tenham como destinatárias pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo) ou de industrialização na ZFM;

17.2. fica sujeita às alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins tratadas no § 1º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, a receita da revenda desses produtos auferida por pessoa jurídica estabelecida na ZFM que os que adquiriu nos termos do item 17.1; e

17.3. o produtor, o fabricante ou o importador de que trata o item 17.1. fica obrigado a recolher, na condição de contribuinte substituto, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pela pessoa jurídica estabelecida na ZFM nos termos do item 17.2.

(...)

20. A seguir, o art. 12 da MP nº 451, de 15 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, acresceu os §§ 7º e 8º ao art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005:

20.1. assentando-se, a partir de 1º de março de 2006 (nos termos do inciso I do art. 33 da Lei nº 11.945, de 2009 - data de início da produção de efeitos do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005), que de forma excepcional, não se aplica às operações realizadas com substituição tributária tratadas no art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, a vedação contida na alínea b do inciso VII do art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso VII do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, quanto à possibilidade de adoção do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e

20.2. estendendo, a partir de 1º de janeiro de 2009 (nos termos da alínea “f” do inciso III do art. 22 da MP nº 451, de 2008), as regras de incidência das contribuições estatuídas pelo art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, relacionadas à ZFM, para as vendas destinadas ao consumo e à industrialização nas ALC de que tratam a Lei nº 7.965, de 22 de dezembro de 1989, a Lei nº 8.210, de 19 de julho de 1991, a Lei nº 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994, quando efetuadas por fabricante ou importador estabelecido fora dessas ALC.

21. Cumpre destacar em relação ao disposto no item 20.2., que por força do § 4º do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, as regras de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que o caput do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2006, estende para as vendas dos produtos sujeitos à incidência concentrada dessas contribuições destinados ao consumo e à industrialização na ALC, dentre as quais a redução a 0 (zero) das alíquotas, não se aplicam na hipótese da pessoa jurídica destinatária estabelecida em uma das ALC de que trata aquele item ser atacadista ou varejista sujeito à incidência não cumulativa das contribuições:

‘Art. 2º. (...) (...) § 4º. Não se aplica o disposto neste artigo às vendas de mercadorias que tenham como destinatárias pessoas jurídicas atacadistas e varejistas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelecidas nas Áreas de Livre Comércio referidas no § 3º.’

22. Outrossim, cite-se em referência à legislação que rege a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre operações relacionadas à ZFM, a existência de algumas controvérsias recentes, como por exemplo, aquela decorrente de decisão por meio de Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda (PGFN) de nº 4, de 16 de novembro de 2017 (publicado no Diário Oficial da União –DOU – de 21 de novembro de 2017).

23. Decorre do art. 2º do Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, o Princípio da Continuidade da Lei, conforme o qual somente lei nova tem o condão de modificar ou revogar outra em vigor. Inexiste assim, possibilidade de normas complementares

*retirarem do ordenamento jurídico, lei vigente, concluindo-se desta forma que a legislação relacionada à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas operações relativas à ZFM mencionadas nesta Solução de Consulta permanecem em vigor.*

*24. Haja vista a incontestável vigência e produção de efeitos da legislação tributária mencionada na presente consulta, não há outro caminho a esta Secretaria que a de afirmar que as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM fabricante ou importadora dos mesmos, destinados à industrialização ou ao consumo em referida área, não são objeto de imunidade tributária ou de não incidência dessas contribuições. 25. Igualmente, as receitas citadas no item anterior, se decorrentes de vendas por fabricante ou importador daqueles produtos estabelecido fora das ALC de que trata o § 8º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, para consumo ou industrialização em citadas ALC, também não são imunes ou sujeitas à não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.”*

21. Ressalte-se que, nesse caso, a concentração, a substituição, a apuração de créditos e a alíquota zero estão condicionadas ao destino das mercadorias. Outro não deve ser o entendimento da expressão “*destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus*” presente no caput do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004 e no caput do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005. Também não há prazo legal definido na legislação para que o bem permaneça na ZFM para fruição do referido benefício.

22. **Por conseguinte, a aplicação do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, c/c o art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, pressupõe a permanência dos veículos na Zona Franca de Manaus.**

23. Quanto à questão do desvio de finalidade, foi editada a Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 10 de abril de 2015, publicada no sítio da RFB em 20 de abril de 2015, (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>).

24. Reproduzem-se a seguir os trechos dessa Solução de Consulta Interna relevantes para o esclarecimento das dúvidas da consulente:

#### **SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT Nº 5, DE 10 DE ABRIL DE 2015**

17. *Transcrevem-se os dispositivos dos normativos que são objeto da consulta:*

*Lei nº 10.996, de 2004:*

*(...)*

*Art. 2º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.*

*Lei nº 11.945, de 2009:*

(...)

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

*18. Em relação ao primeiro questionamento - termo inicial para a incidência dos acréscimos legais - é preciso observar que a comparação com o art. 3º da Lei nº 11.488, de 2007 (Reidi), não é de todo pertinente, visto que este trata de regime de suspensão de exigibilidade tributária, com ulterior “conversão em alíquota 0 (zero) após a utilização ou incorporação do bem ou material de construção na obra de infraestrutura”, de modo distinto da norma objeto da consulta, na qual se aplica, de plano, a alíquota 0 (zero). Ademais, em que pese a norma do Reidi tratar de “suspensão”, quis o legislador impor norma específica a prostrar o termo a quo da incidência dos acréscimos legais para a data da aquisição ou do registro da Declaração de Importação – DI.*

*19. Feita essa observação, anui-se com a exegese do consulente, uma vez que do cotejo entre o art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009, com a norma matriz que disciplina a obrigação tributária principal da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, é possível concluir que os acréscimos legais em caso de inobservância da destinação de mercadorias de que trata o art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, passam a fluir da data original do vencimento dos tributos.*

*20. Ressalve-se, por oportuno, a hipótese de caracterização de denúncia espontânea de que trata o art. 138 do Código Tributário Nacional. Portanto, ocorrendo o desvio na destinação de mercadorias, não há impedimento para o pagamento espontâneo do tributo devido antes da autuação do fisco.*

*21. Em relação ao segundo questionamento, constata-se que não há autorização legal para que, transcorrido determinado prazo, se possa dar livre destinação às mercadorias adquiridas com alíquota zero, na situação analisada. De acordo com o art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009, somente por meio de disposição (legislativa, pois tratar-se-ia de exclusão tributária: art. 150, §6º, da CF/88 e art. 97, VI, do CTN) expressa o responsável por desvio de destinação de mercadoria alcançada por desoneração fiscal condicionada a determinada destinação pode ser liberado da obrigação de pagar as contribuições e penalidades devidas, o que não se verifica no caso da desoneração estabelecida pelo art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004.*

*22. Assim, na hipótese de aquisição de mercadoria beneficiada com a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pelo art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004 (cujas aplicações estão condicionadas ao consumo ou industrialização na ZFM da mercadoria adquirida com benefício), o desvio das mencionadas finalidades implicará responsabilização do causador do desvio pelo pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, nos termos do art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009, independentemente do prazo decorrido entre a aquisição da mercadoria e o desvio da destinação.*

23. *Por fim, em relação ao terceiro questionamento - termo inicial do prazo decadencial para lançamento das contribuições e das penalidades, na hipótese de desvio na destinação da mercadoria - para a hipótese de o sujeito passivo não efetuar nenhum pagamento, adota-se a interpretação perfilada pelo consulente, de que “o lançamento de ofício somente pode ser realizado pela autoridade fiscal depois do surgimento do dever de pagar o tributo para o sujeito passivo, e para o sujeito ativo o direito de recebê-lo”. Não há que se falar em inércia da Administração Tributária em momento anterior ao fato modificador da destinação da mercadoria. Assim, a contagem do referido prazo se inicia no primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado, qual seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que houve o desvio de finalidade da mercadoria, consoante previsão contida no inciso I do art. 173 do CTN, e que se coaduna com a linha firmada pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, no Resp 973.733/SC, DJe 18/09/2009, julgado submetido à sistemática de julgamento disposta no artigo 543-C do então Código de Processo Civil, conforme descrito no Item II, nº 2 do Anexo à Nota PGFN/CRJ nº 1.114/2012.*

25. Registre-se, ainda, que, nos termos do art. 8º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, nas soluções de consulta serão observados os atos normativos, as Soluções de Consulta e de Divergência sobre a matéria consultada proferidas pela Cosit, bem como as Soluções de Consulta Interna da Cosit e os demais atos e decisões a que a legislação atribua efeito vinculante.

26. Dito isso, a partir da análise dos dispositivos legais retrocitados no corpo da Solução de Consulta Interna Cosit nº 5, de 2015, torna-se evidente que o benefício fiscal de redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica condicionado à destinação dos referidos bens à industrialização ou consumo na Zona Franca de Manaus.

26.1. Assim, a destinação diversa dos produtos adquiridos sob amparo do benefício previsto no art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, sujeita o responsável pelo fato ao pagamento das contribuições e penalidades cabíveis, como se o benefício não existisse, conforme dispõe o art. 22 da Lei nº 11.945, 4 de junho de 2009.

27. Aplicam-se as disposições acima sem prejuízo da análise da regularidade da apuração dos créditos previstos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

28. Dessa forma, independentemente do prazo decorrido entre a aquisição da mercadoria amparada pelo benefício fiscal de redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previsto no art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, e a saída da Zona Franca de Manaus, fica o responsável pelo fato sujeito ao pagamento dos tributos e demais penalidades cabíveis, nos termos do art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009.

### **Das repostas aos questionamentos da consulente**

29. No caso sob análise, conforme já descrito, pressupõe-se que, de acordo com as declarações da consulente, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins teriam sido recolhidas pelo fabricante/produtor/importador de automóveis conforme a substituição tributária

prevista no § 2º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005. A consulente, por sua vez, teria apurado indevidamente o crédito previsto no § 5º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005. Com base nessas premissas, responderemos aos questionamentos relatados no parágrafo terceiro desta Solução de Consulta.

30. Diversas hipóteses exsurtem da situação em comento. Todavia, três delas merecem ter o tratamento especificado de acordo com a legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

31. Na primeira hipótese, supõe-se que houve incorporação do veículo ao ativo imobilizado da consulente de acordo com a legislação, e posterior alienação desse veículo a pessoa jurídica domiciliada dentro da ZFM.

32. Ativo imobilizado refere-se ao bem que seja mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e que também se espera utilizar por mais de um ano. Tais regras se extraem da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e do Pronunciamento Técnico CPC nº 27, aprovado pela Resolução CFC nº 1.177, de 2009:

***Lei nº 6.404, de 1976***

*Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:*

*(...)*

*IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)*

*(...)*

*Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.*

***Resolução CFC Nº. 1.177, de 2009***

*6. Os seguintes termos são usados nesta Norma, com os significados especificados:*

*(...)*

*Ativo imobilizado é o item tangível que:*

*(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e*

*(b) se espera utilizar por mais de um período.*

33. Portanto, apenas é classificado como ativo imobilizado o veículo que se pretende utilizar por mais de um período, ou seja, pelo menos da aquisição até o fim do exercício social subsequente.

34. Nesse caso específico, a petionária deve estornar o crédito apurado de acordo com o § 5º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, pois esse crédito (conforme já ressaltado) só pode ser apurado pela pessoa jurídica adquirente na operação de revenda, desde que utilize o produto como insumo ou o incorpore ao seu ativo imobilizado. Como não houve essa operação de revenda e houve o recolhimento pela pessoa jurídica vendedora situada fora da ZFM (de acordo com os pressupostos da consulta), abre-se à consulente a possibilidade de pedir restituição do valor recolhido pelo substituto tributário, de acordo com o § 7º do art. 150 da Constituição Federal.

35. Caso haja a revenda de bem devidamente classificado no ativo imobilizado para pessoa jurídica domiciliada dentro da ZFM, a receita decorrente dessa venda é excluída da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, de acordo com o inciso VI do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e inciso II do § 3º do art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003.

36. A segunda hipótese é a de que houve alienação de veículo antes do prazo previsto para sua utilização como ativo imobilizado para pessoa jurídica domiciliada na ZFM. Se o veículo não se enquadrar como ativo imobilizado, trata-se de hipótese de revenda, de acordo com o § 1º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005. Nesse caso, a consulente deve estornar o crédito apurado de acordo com o § 5º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, e a pessoa jurídica que adquirir o veículo alienado por ela (consulente) pode apurá-lo, se utilizar o produto como insumo ou o incorporar ao seu ativo imobilizado.

37. A terceira hipótese é a de venda para fora da ZFM. Aqui ocorre desvio de finalidade já especificado, já que a alíquota zero prevista no art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005 c/c art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004 está condicionada à destinação ao consumo ou industrialização na ZFM. Quanto ao desvio de finalidade, colacionamos o disposto nas conclusões exaradas no texto da Solução de Consulta Interna nº 5, de 2015:

*24. Com base no exposto, conclui-se que:*

*a) na hipótese de aquisição de mercadoria beneficiada com a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pelo art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, cuja aplicação está condicionada ao consumo ou industrialização na ZFM da mercadoria adquirida com benefício, o desvio das mencionadas finalidades implicará responsabilização do causador do desvio pelo pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, nos termos do art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009, independentemente do prazo decorrido entre a aquisição da mercadoria e o desvio da destinação;*

*b) na hipótese de descumprimento das condições impostas pelo art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009, para fruição da redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que estabelece, o marco temporal para a incidência dos acréscimos legais é a data de vencimento das contribuições que seriam devidas em razão da operação, caso não houvesse a referida redução a zero das alíquotas;*

*c) ocorrido o desvio da destinação da mercadoria, a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para o lançamento do crédito tributário inicia-se:*

*1. da data em que ocorrer o desvio da destinação prevista em lei, na hipótese de prévio pagamento espontâneo das contribuições pelo sujeito passivo; ou*

*2. do primeiro dia do ano seguinte àquele em que ocorrer o desvio da destinação prevista em lei, no caso de ausência de pagamento.*

38. Portanto, aplica-se o art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009. No caso em questão, deverá ser cobrado do responsável pelo fato a diferença entre o montante:

a) que seria recolhido caso a redução de alíquotas não existisse, isto é, o valor devido por ocasião da venda da mercadoria para a ZFM, incidente sobre a receita da pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, como se a operação tivesse sido destinada à área não abrangida pela redução a 0 (zero) das alíquotas das contribuições somado ao valor do crédito do § 5º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, indevidamente apurado pelo adquirente localizado na ZFM; e

b) o que foi cobrado e recolhido pelo contribuinte substituto, na forma delimitada nos §§ 1º e 4º do art. 65.

## Conclusão

39. Diante do exposto, responde-se à consulente que a fruição do benefício de redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para produtos utilizados para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus (ZFM) está condicionada à permanência desses na referida localidade. O desvio de finalidade ocasionado pela destinação diversa dos referidos produtos sujeita o responsável pelo fato ao pagamento dos tributos e demais penalidades cabíveis, como se não houvesse o benefício de redução de alíquota, independentemente do prazo decorrido entre a aquisição da mercadoria e o desvio da destinação, nos termos do art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009.

40. No caso em questão, deverá ser cobrado do responsável pelo fato a diferença entre o montante:

a) que seria recolhido caso a redução de alíquotas não existisse, isto é, o valor devido por ocasião da venda da mercadoria para a ZFM, incidente sobre a receita da pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, como se a operação tivesse sido destinada à área não abrangida pela redução a 0 (zero) das alíquotas das contribuições somado ao valor do crédito do § 5º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, se houver sido apurado pelo adquirente localizado na ZFM; e

b) o que foi cobrado e recolhido pelo contribuinte substituto, na forma delimitada nos §§ 1º e 4º do art. 65.

41. Na hipótese de descumprimento das condições impostas pelo art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009, para fruição da redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins que estabelece, o marco temporal para a incidência dos acréscimos legais é a data de vencimento das contribuições que seriam devidas em razão da operação, caso não houvesse a referida redução a zero das alíquotas.

42. Ocorrido o desvio da destinação prevista em lei, a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para o lançamento do crédito tributário inicia-se a partir da data em que ocorrer o desvio da destinação prevista em lei, na hipótese de prévio pagamento espontâneo das contribuições pelo sujeito passivo, ou do primeiro dia do ano seguinte àquele em que ocorrer o desvio da destinação prevista em lei, no caso de ausência de pagamento.

43. A pessoa jurídica domiciliada na Zona Franca de Manaus que adquirir produtos sujeitos ao regime de substituição tributária referido no § 2º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, diretamente do produtor, fabricante ou importador domiciliado fora da ZFM não pode apurar o crédito previsto no § 5º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005.

44. Reforme-se parcialmente a Solução de Consulta Cosit nº 123, de 26 de março de 2019, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 01 de abril de 2019.

*Assinado digitalmente*

CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotri.

*Assinado digitalmente*

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Direi

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

*Assinado digitalmente*

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

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-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